ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.720539/2013-69

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

CÓPIA

Processo nº	16327.720539/2013-69
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1401-001.678 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	9 de agosto de 2016
Matéria	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ
Recorrente	BV FINANCEIRA SA CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO
Recorrida	Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

A participação nos lucros e resultados (PRL) possui o caráter nitidamente retrospectivo, ou seja, o trabalhador recebe por aquilo que produziu num determinado período. Por isso, o reconhecimento da despesa deve ser realizada nesse período e não postergada para exercícios futuros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso. Os Conselheiros Antonio Bezerra Neto, Ricardo Marozzi Gregorio e Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa votaram pelas conclusões por entenderem que a competência da análise da matéria é da Receita Federal e não do Banco Central.

(assinado digitalmente)

ANTONIO BEZERRA NETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ANTONIO BEZERRA NETO (Presidente), LIVIA DE CARLI GERMANO, LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN, GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, RICARDO MAROZZI GREGORIO, LUIZ RODRIGO DE OLIVEIRA BARBOSA, MARCOS DE AGUIAR VILLAS BOAS e AURORA TOMAZINI DE CARVALHO.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO
Impresso em 13/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

Em relação às peças iniciais do presente feito, sirvo-me do relatório da autoridade *a quo*:

> *Trata o processo das seguintes Declarações de Compensações, nas quais a interessada pretende utilizar crédito de pagamento de IRPJ a maior, no valor de R$ 41.170.240,06, recolhido em 31/03/2010:*
>
> *(...)*
>
> *As DCOMP foram analisadas, e a Delegacia Especial de Instituições Financeiras em São Paulo emitiu Despacho Decisório DIORT/DEINF/SP, fls. 171/179, não reconhecendo o direito creditório e não homologando as compensações.*
>
> *A decisão decorre das seguintes constatações:*
>
> *1) A interessada retificou a DIPJ/2010, aumentando o valor das "Outras Exclusões", na linha 57 da Ficha 09 B, o que acarretou na diminuição do lucro real e do imposto devido. Com este procedimento, o valor do IRPJ a pagar no final do período reduziu de R$ 80.242.127,20 para R$ 43.157.742,17, o que deu origem ao crédito pleiteado de pagamento a maior do imposto.*
>
> *2) Intimada a esclarecer o motivo da retificação da DIPJ/2010, a interessada esclareceu que as bases de cálculo do IRPJ e CSLL foram reduzidas por ajustes determinados pelo Banco Central do Brasil - BACEN, que propôs a alteração nos registros das despesas diferidas de PLR e Comissão antecipada de acordo comercial.*
>
> *3) Da análise da natureza dos valores excluídos, a autoridade* a quo *concluiu que as despesas diferidas de PLR e a Comissão antecipada de acordo comercial devem ser apropriadas levando em consideração a vigência do contrato e não devem ser deduzidas antes que se confirmem o adimplemento dos contratos e/ou o cumprimento de metas estabelecidas e vinculada a estes custos.*
>
> *4) Logo, as despesas diferidas de PLR e Comissão antecipada de acordo comercial devem manter-se diferidas para fins tributários, sendo apuradas pelo regime de competência. Portanto, os ajustes determinados pelo BACEN não devem produzir efeitos tributários, não afetando o cálculo e a apuração dos tributos federais.*
>
> *5) Cita o artigo 177, §2º da Lei nº 6.404/76, que dispõe que a legislação tributária deve ser respeitada naquilo que são divergentes.*
>
> *6) A pretensão da interessada em deduzir o lucro líquido com despesas condicionadas a receitas ou eventos futuros atribui a essas deduções característica de provisões.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO
Impresso em 13/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No entanto, somente provisões expressamente autorizadas pela legislação tributária podem ser dedutíveis na determinação dos tributos.

7) Conclui-se que a exclusão efetuada pela interessada está em desacordo com a legislação do imposto de renda, visto que não se trata de despesa operacional paga ou incorrida e tampouco pode ser considerada provisão dedutível na determinação do lucro real.

A interessada teve ciência da decisão em 16/12/2014 (Termo de Ciência por Decurso de Prazo – fls. 188), e apresentou manifestação de inconformidade em 31/12/2014, fls. 190/221, com as seguintes alegações:

- a tempestividade da manifestação de inconformidade.

- o crédito compensado decorre de erro no reconhecimento e na (falta de) dedução de despesas no curso de 2009, relativas a obrigações de pagamentos de verbas a título de (i) Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) a empregados e (ii) comissões de acordo comerciais a correspondentes bancários.

- por força dos acordos firmados, encontrava-se obrigada a pagar PLR e Comissões em função do alcance de metas de vendas/negociações de operações de crédito.

- por equívoco, considerou que estas despesas seriam incorridas em função do reconhecimento das receitas com origem nas operações de crédito correlatas que compuseram as metas de vendas alcançadas, efetuando o diferimento do reconhecimento fiscal e contábil.

- assim, de início, as despesas de PLR e Comissões com obrigação de pagamento no ano-calendário de 2009 não foram reconhecidas e deduzidas integralmente naquele período, mas no curso dos anos subseqüentes, em paralelo ao prazo das operações de crédito e financiamento correspondentes.

- em consulta ao BACEN, o órgão asseverou que a obrigação de pagamento de tais verbas não estava condicionada à ocorrência de qualquer evento futuro, e que estas despesas já eram definitivamente incorridas no próprio ano-calendário de 2009.

- quanto à aplicação do Princípio da Competência, na qual supostamente a autuada estaria emparelhando as despesas com as receitas, o BACEN esclareceu que o diferimento estaria equivocado, dada à ausência de individualização entre as despesas (diferidas) e as operações de créditos correlatas.

- ato contínuo, e estando convencida da inaplicabilidade do diferimento das despesas, promoveu os ajustes contábeis em sua apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, deduzindo tais despesas nos respectivos períodos da obrigação de seus pagamentos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO
Impresso em 13/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- assim, retificou a apuração do Lucro Real, excluindo despesas com PLR e Comissões no valor de R$ 783.801.297,00.

- no entanto, a autoridade fiscal se apóia na equivocada idéia de que as despesas com PLR e Comissões estariam condicionadas ao efetivo adimplemento das operações de crédito, e o seu reconhecimento fiscal seria diferido.

- ocorre que o entendimento fiscal deve ser reformulado, dado que as despesas com PLR e Comissões não são condicionadas, afigurando-se incorridas no átimo da obrigação do seu pagamento, este definitivo e irreversível, pelo que sua dedução estaria correta no ano de 2009.

- é premissa já consolidada que as despesas com PLR e Comissões são operacionais, e dedutíveis no IRPJ e CSLL, e sendo que efetivamente as pagou, de acordo com as obrigações previstas no Acordo Coletivo Trabalhista – ACT, e acordos firmados com os bancários.

- as obrigações afiguram-se efetivas e definitivas, motivadas pelo alcance de metas, e de forma independente do adimplemento das operações de crédito, sendo calculadas com base em fórmulas que contêm diversos componentes, que correspondem à performance do empregado durante o período aquisitivo.

- concluído o período aquisitivo, os componentes variáveis que compõem a fórmula são definitivamente calculados e afere-se o montante da PLR devida a cada empregado, devendo ser pago em até 60 (sessenta) dias contados do semestre civil correspondente, conforme Cláusula Quarta – Do Pagamento da Participação, do ACT.

- a citada cláusula prevê o pagamento da PLR em caráter definitivo e independente do resultado dos períodos anteriores, surgindo o dever incondicional de pagar a PLR.

- o mesmo ocorre com as Comissões, que são definidas a partir da quantidade de operações geradas pelos correspondentes bancários; uma vez atingida a meta, surge a obrigação definitiva de pagar as Comissões, que não são suscetíveis ao adimplemento das respectivas obrigações de crédito, ou qualquer outro critério.

- assim, enquanto despesas operacionais que são, os pagamentos da PLR e Comissões não estão condicionados a eventos futuros e incertos, mas são efetivamente incorridos no exercício a que referem, ou seja, no ano-calendário de 2009, devendo ser apropriadas de imediato, observando o Princípio da Competência.

- as retificações contábeis foram feitas não por determinação do BACEN, mas por força da própria legislação, que obriga a adoção do Regime de Competência para determinação do lucro real.

- não são provisões, pois as despesas não estão condicionadas a evento futuro, mas sim despesas operacionais, nos termos dos artigos 250, inciso I, artigo 299 e artigo 359 do RIR/99.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO
Impresso em 13/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- efetuou uma série de ajustes contábeis em sua escrituração comercial para anular o diferimento equivocado das despesas com PLR e Comissões, não violando o Parecer Normativo CST nº 96/78, citado pela Autoridade Fiscal.

- os ajustes contábeis determinados pelo BACEN não prestaram a garantir a segurança necessária para atividade financeira, mas sim corrigir procedimento equivocado de contabilidade.

- as normatizações e as orientações provenientes do BACEN gozam de força cogente e erga omnes*, por força do artigo 25 do ADCT.*

- deve prevalecer a essência (apropriação correta das despesas com PLR e Comissões no átimo do nascimento da obrigação do pagamento e de forma desvinculada à receita) sobre a forma (tratamento contábil equivocado de diferimento das despesas, refutado pelo BACEN, mas requerido pela Autoridade Fiscal).

- ainda que fossem provisões, os pagamentos seriam dedutíveis nos termos do artigo 3º, § 3º da Lei nº 10.101/2000.

- contesta a aplicação dos juros de mora sobre a multa.

Foi lavrado auto de infração para cobrança da multa isolada, tendo como base legal o artigo 74, § 17º da Lei nº 9.430/96, introduzido pelo artigo 62 da Lei nº 12.249/2010, e modificado pela Medida Provisória nº 656, de 07/10/2014, formalizado no processo administrativo nº 16327.721226/2014-17, em apenso ao presente.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 406 a 416) negou provimento à manifestação de inconformidade nos seguintes termos de sua ementa:

DESPESA DIFERIDA. DEFINIÇÃO.

Despesas diferidas são aquelas que, embora registradas no período de apuração, devam ser transferidas (diferidas) para apropriação ou amortização em períodos de apuração futuros por não competirem ao período em que foram registradas (regime de competência), ou que devam influenciar resultados de períodos subseqüentes.

PAGAMENTO DE PLR E COMISSÕES. VÍNCULO COM RECEITAS NOS EXERCÍCIOS SEGUINTES. TRATAMENTO CONTÁBIL. DIFERIMENTO.

Com base no pressuposto básico do Regime de Competência, quando as despesas com PLR e Comissões incorridas estiveram relacionadas com os ativos correspondentes que geram receitas em períodos subsequentes, esses custos devem ser ativados e

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO
Impresso em 13/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

posteriormente apropriados ao resultado, na mesma proporção e prazo que a receita é apropriada.

O voto condutor aduziu as seguintes razões para o indeferimento do pleito:

1) Deve-se aplicar a Norma e Procedimento de Contabilidade nº VIII, da IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, ou seja, as despesas referidas devem ser registradas como ativo diferido, pois contribuem para a obtenção de receitas futuras.

2) A própria empresa demonstrou o vínculo das despesas com as receitas de exercícios futuros ao responder a ofício do BACEN.

3) Nessa resposta, a empresa esclareceu que a PRL dos empregados era apurada em função de critérios quantitativos e qualitativos, sendo este último tipo de critério aferido em razão da qualidade dos negócios realizados, o que implica o acompanhamento do adimplemento dos contratos.

4) Com relação às comissões, "a interessada afirmou, nas explicações ao BACEN, que os custos com pagamento das comissões eram controlados pelos sistemas informatizados, de forma individual por operação, o que torna possível a vinculação da despesa com a respectiva receita, justificando o seu diferimento. Destaco que a vinculação com a receita está clara quando a interessada informa a despesa incorre com o atingimento da meta de produção, e que os respectivos pagamentos (das comissões) são considerados na gestão da margem líquida do contrato produzido".

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário, às fls. 430 a 475, em grande medida com as mesma razões aduzidas na manifestação de inconformidade; aliás, de forma literal.

Desse modo, me reporto à impugnação já relatada para sintetizar apenas os argumentos específicos contra a decisão recorrida:

1) O novo argumento da DRJ de que a PRL e as comissões seriam equivalentes a "despesas pré-operacionais" e corresponderiam a ativo diferido, pois colaborariam para o resultado de exercícios futuros não merece prosperar por duas razões. Primeira, é argumento novo que não pode ser suscitado em sede de julgamento. Segundo, o PRL e as comissões são pagas em razão do desempenho passado.

2) O único argumento que apresentou ao BACEN para defender o tratamento de ativo diferido dado à PRL e às comissões foi o de que estas quantias estavam vinculadas ao adimplemento futuro. Todavia, a empresa reconheceu o seu equívoco diante da resposta daquela autarquia.

3) Pede a nulidade do acórdão recorrido em razão da inovação do fundamento para a não homologação das compensações.

É o relatório do essencial.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO
Impresso em 13/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Apesar de a lide, por óbvio, ser atinente à questão tributária, não está centrada na interpretação de regras tributárias, mas sim de regras contábeis, para ser mais exato, regras de direito comercial.

É que a lei tributária não trata de forma exaustiva a base de cálculo do imposto sobre a renda. Não é, pois, exaustiva. Sobre esse tema já me manifestei no voto que conduziu o acórdão 1201.00.036, de 12 de maio de 2009, o qual reproduzo abaixo:

> *Antes de nos debruçarmos sobre o tema da tributação do ágio, merecem destaque os seguintes dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda:*
>
> > Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).
> >
> > § 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).
>
> *Podemos claramente perceber que não há na lei do imposto de renda uma estipulação, por assim dizer, completa do lucro real. A princípio, a base de cálculo do imposto de renda é o próprio lucro comercial, isto é, o resultado positivo da atividade das empresas em conformidade com a legislação comercial.*
>
> *Nada obstante, em razão das diferenças entre o regime jurídico de direito privado e o regime de direito público tributário, a lei fiscal pode estabelecer diversidade de tratamento em relação aos mais variegados fatos passíveis de integrar um e outro lucro.*
>
> *Nesse caso, porém, a lei fiscal não é exaustiva. Ela se limita a prescrever o que possuir tratamento diferente do regido pelo direito comercial.*
>
> *O lucro apurado segundo as regras comerciais apresenta propósito diverso daquele estipulado como base de cálculo do imposto sobre a renda. No primeiro caso, o lucro tem a finalidade de aferir a parcela do resultado da empresa a que tem direito seus sócios; no segundo, a de dimensionar o fato jurídico tributário de a empresa auferir renda nova. Em razão disso, por exemplo, os dividendos recebidos de outras pessoas jurídicas devem compor o lucro comercial, mas não o lucro real. Como a definição da base de cálculo do imposto de renda parte da*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO
Impresso em 13/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *definição do lucro comercial, os dividendos devem então ser tratados como uma exclusão pela legislação tributária.*
>
> *Desse modo, para a correta compreensão do regime jurídico a que estão submetidos os diversos fatos econômicos praticados pelas empresas, o percurso de interpretação deve principiar pela sua disciplina comercial para depois ser verificado se há tratamento diverso pela lei tributária.*
>
> *Se um fato deve compor o lucro comercial e a lei do imposto de renda nada sobre ele prescreve, então deverá também compor a base de cálculo desta exação. De igual turno, se não deve compor o lucro comercial e a lei do imposto de renda também for silente, a mesma sorte terá, isto é, não deverá compor o lucro real.*

CÓPIA

Ou seja, há um percurso hermenêutico para a construção do significado jurídico tributário de cada fato econômico relativamente à apuração da base de cálculo do imposto de renda. Esse percurso é principiado no direito comercial (o que muitos denominam apenas por "regras contábeis", mas que são, essencialmente, regras de direito) e, para a maioria das situações, aí se esgota. Não é necessário enveredar pelos diplomas legais que regulam o imposto federal.

É dessa natureza o caso que ora enfrentamos.

Nesse passo, claramente, equivocou-se o despacho decisório. Note-se o seu teor pela seguinte passagem:

> *O papel do Banco Central, na defesa do interesse público, é assegurar a solidez e estabilidade do sistema financeiro nacional, zelando pela liquidez e a qualidade dos ativos por meio do acompanhamento da situação patrimonial das instituições financeiras. Por sua vez, a missão institucional da Receita Federal do Brasil é garantir a entrada de recursos para o financiamento do Estado. Por óbvio, portanto, que as entidades regulem buscando atender a finalidade para a qual são dirigidas. Assim, a conclusão do Banco Central no sentido de que a contabilidade da interessada deveria ser ajustada, a fim de se alcançar a segurança necessária para a atividade financeira, não implica em violar ou ignorar a legislação tributária que se insere em sistema jurídico distinto, como já interpretado pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial 413.919/PR:*

Ora, a jurisprudência a que a autoridade fiscal faz referência é justamente sobre um tema (provisão para devedores duvidosos), que possuem tratamento diverso pelo direito comercial e pelo direito tributário. A decisão afirma justamente o que discorremos acima. A lei tributária pode disciplinar de forma diversa os fatos econômicos em relação ao direito comercial. Só que isso não foi feito, no presente caso. O intérprete deve seguir os ditames do direito comercial justamente porque o legislador tributário assim determinou.

Note-se que a DRJ não seguiu o mesmo caminho. A autoridade julgadora de primeiro grau efetivamente enveredou pela interpretação do direito comercial (pelas ditas regras contábeis). Tal caminho, porém, não é juridicamente inválido, como alegado pela

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO
Impresso em 13/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

recorrente. Não há uma inovação fática para o indeferimento. Há apenas a aplicação do direito, que o julgador recorrido, entendeu ser o correto para o caso. **Logo, não é passível de nulidade a sua decisão**.

Superada essa questão preliminar, imagino a perplexidade que deve ter tido o sujeito passivo, uma vez que está diante de duas interpretações divergentes expedidas por autoridades federais sobre uma mesma legislação e um mesmo fato. Isso está bem claro nas seguintes passagens da decisão recorrida:

> *Neste sentido, **a afirmação do BACEN** de que o critério qualitativo se limitaria a avaliação de competências (comportamentos e atitudes) do empregado **não coaduna com os acordos firmados pela interessada**. O viés qualitativo depende, sim, do adimplemento das operações de crédito. Se o adimplemento for baixo, a despesa também diminuirá, e vice-versa. Além disso, como a despesa depende do adimplemento do contrato, foi necessário estabelecer critério sistemático e racional para sua apropriação. Estabeleceu-se que a apropriação seria em função do período em que os benefícios seriam obtidos, ou seja, na duração do contrato firmado que gerou a receita. Daí a afirmação da autoridade* a quo *no sentido de que as despesas com PLR dependem de evento futuro e incerto, e não devem ser apropriadas na totalidade antes do vencimento dos contratos.*
>
> *Ainda de acordo com as explicações da interessada para o BACEN, o sistema gestão (sistema responsável pelo processamento das operações de crédito) foi adequado para permitir o cálculo do diferimento das despesas de PLR de acordo com o fluxo do contrato de crédito. **Este fato também afasta a afirmação do BACEN** de que a parte qualitativa, que influencia a apuração da PLR, não permitiria a associação do valor apurado com uma operação de crédito específica. Cabe esclarecer que nem sempre é possível a associação direta de uma despesa com a receita para que ocorra o seu diferimento. A condição para o seu diferimento é o vínculo entre eles, como no presente caso, já que a despesa de PLR é variável conforme o adimplemento dos contratos. Existindo o vínculo, é possível aplicação do pressuposto básico do Princípio do Regime de Competência, ou seja, o confronto das despesas com as receitas, como assim procedeu a interessada em suas Declarações originais. (nossos destaques)*
>
> *(...)*
>
> *De todo exposto, concluo que, **em que pese entendimento diverso do BACEN**, diante dos elementos constantes nos autos, a autoridade* a quo *acertou em não acatar as alterações da DIPJ/2010 retificadora, uma vez que as despesas com pagamento de PLR e Comissões, considerando as suas características específicas, devem ser diferidas, já que restou demonstrado o seu vínculo com as receitas a serem obtidos com as operações de créditos firmados durante a vigência dos acordos. (nossos destaques)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO
Impresso em 13/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

É importante destacar que o sujeito passivo diferiu as despesas e pagou (pagou!) o tributo. Foi por determinação do Banco Central do Brasil que ele modificou a sua forma de registrar contabilmente os valores.

Não estamos (repito!) a tratar de um tema passível de ter tratamento diverso pela lei fiscal em relação àquele que é dispensado pela lei comercial, mas sim de um único tratamento que irá repercutir sobre a tributação.

Esse tipo de atuação fere, no mínimo, a princípio da boa fé objetiva que deve gerir a atuação dos poderes públicos perante os administrados.

CÓPIA

É importante registrar que as regras de contabilidade para as instituições financeiras são estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional (art. 4º, XII, da Lei 4.595, de 1964) e que compete ao Banco Central fiscalizar o cumprimento dessas regras (art. 9º da Lei 4.595, de 1964) inclusive por meio da competência privativa para fiscalizar instituições financeiras e lhes aplicar penalidades (art. 10, IX, da Lei 4.595, de 1964).

Ainda segundo o art. 31, da Lei 4.595, de 1964:

> *Art. 31. As instituições financeiras levantarão balanços gerais a 30 de junho e 31 de dezembro de cada ano, obrigatoriamente, com observância das regras contábeis estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional.*

Aqui, vale mais uma vez afirmar, as regras contábeis são regras de direito comercial sobre as quais repousa a tributação pelo imposto sobre a renda. Ora, se o contribuinte não apurasse o ser resultado e aferisse o seu patrimônio segundo o entendimento estabelecido pela autoridade fiscalizadora setorial, iria sofrer penalidades.

Não é razoável exigir do particular que adote, sempre em seu desfavor, duas interpretações divergentes sobre uma mesma legislação.

Aqui, há uma questão de competência jurídica (poderia a Receita Federal interpretar de forma divergente fatos submetidos à fiscalização de uma autarquia federal?) e de competência técnica (seriam os auditores fiscais, em detrimento de servidores públicos especificamente treinados para analisar a contabilidade das instituições financeiras, os mais aptos a enfrentar o tema?).

Entendo que a resposta às duas questões é negativa. Da mesma forma que uma autoridade fiscal não pode questionar o mérito de um laudo emitido por um médico para fins de reconhecimento de isenções de imposto de renda pessoa física para portadores de doenças graves (só pode questionar questões de forma - se realmente foi emitido por um mérito, por exemplo - e de cunho subjetivo - como a fraude na emissão do documento pelo profissional da medicina), entendo que a interpretação sobre as atividades de um determinado setor deve ser aquela conferida pela autoridade pública responsável pela sua fiscalização.

Ademais, com todas as vênias à autoridade local e à autoridade recorrida, entendo mais segura a interpretação dispensada pela autoridade bancária sobre as questões fáticas aqui tratadas e o seu devido enquadramento nas regras contábeis (regras jurídicas), que são expedidas pelo CMN para o setor.

Destaque-se, uma vez mais, o Banco Central do Brasil não avançou sobre a sua competência técnica. Não se manifestou sobre a forma como tal ou qual tributo deve ser recolhido pelo setor. Apenas ditou a regra, no caso concreto, para o reconhecimento de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO
Impresso em 13/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

despesas. Foi a Receita Federal, uma vez que a base de cálculo do tributo sob a sua administração se assenta em regras não tributárias, que aduziu estar equivocada a interpretação exarada pela entidade pública legalmente responsável para a expedir.

Essas premissas são, para mim, suficientes para decidir a lide. De todo modo, ainda que considere desnecessária, não vou me furtar a analisar brevemente o mérito do reconhecimento das despesas ora em disputa.

Em razão da sua própria natureza, a PRL (participação nos lucros e resultados) possui o caráter nitidamente retrospectivo, ou seja, o trabalhador recebe por aquilo que produziu num determinado período. Esse reconhecimento é posterior ao resultado alcançado. Por isso, a aferição dos critérios qualitativos são semestrais e não numa periodicidade "aberta", que dependeria da duração de cada contrato individual e poderia durar muitos anos após o próprio período de reconhecimento da PRL. O mesmo pode ser dito das comissões, que possuem, na verdade, a natureza de bônus por resultados já obtidos, segundo a própria análise empreendida pelo Bacen abaixo reproduzida:

> *(...) também não é admissível o diferimento da PRL e das remunerações com características de bônus pagos aos correspondentes. Como o correspondente ou o funcionário da IF só poderá fazer jus ou não a tais valores dependendo de se atingir condicionantes acordadas e em momento diverso daquele em que a operação de crédito é originada, não é possível incluir esse componente no cálculo da taxa efetiva de juros dessa operação.*

Por todo o exposto, rejeito a preliminar suscitada de nulidade da decisão recorrida, para, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário com o fito de reconhecer o crédito tributário pleiteado e realizar as compensações até o limite desse crédito.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 06/10/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO
Impresso em 13/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA