



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

Processo n° 16327.720672/2012-34
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.412 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2017
Matéria IRPJ - Glosa de despesas
Recorrente BANCO BNP PARIBAS BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E GRATIFICAÇÕES PERCEBIDAS POR EMPREGADOS. DEDUTIBILIDADE. LEI 10.101/2000. ART. 299 DO RIR/99.

O descumprimento dos pressupostos/requisitos determinados pela Lei nº 10.101/2000 não tem o condão de objetar a dedução dos pagamentos efetuados a título de PLR aos empregados da pessoa jurídica, haja vista que a natureza de tais verbas continua sendo de despesas necessárias à atividade, segundo o disposto no art. 299 do RIR/99.

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E GRATIFICAÇÕES PERCEBIDAS POR ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE. LEI 10.101/2000.

Por força dos artigos 303 e 463 do RIR/99 são indedutíveis as despesas incorridas com o pagamento bônus, gratificações e de participação no lucro a administradores. A Lei nº 10.101, de 2000, foi instituída para regulamentar o inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal, o qual trata de direito dos trabalhadores empregados.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. POSSIBILIDADE.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência referente à glosa das despesas correspondentes à PLR paga aos empregados. Vencido o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves que votou por dar provimento integralmente ao recurso voluntário. O Conselheiro

Caio Cesar Nader Quintella declarou-se suspeito. Ausente justificadamente o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)
Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo de Andrade Couto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Luiz Augusto de Souza Gonçalves e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

Trata-se de processo de exigência de crédito tributário de IRPJ, através do qual foram apontadas as seguintes infrações relativas aos anos calendários de 2007 e 2008:

- 1) Adições não computadas na apuração do Lucro Real – Custo/Despesa Indedutível

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)
31/12/2007	1.749.167,82
31/12/2008	9.032.406,12

- 2) Exclusões/Compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real – Exclusões indevidas

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)
31/12/2007	8.447.196,56
31/12/2007	17.795.847,16
31/12/2007	810.550,00
31/12/2008	12.378.612,65
31/12/2008	22.329.787,49
31/12/2008	655.838,82

O objeto do auto de infração diz respeito à Participação nos Lucros e Resultados (PLR), Bônus e Gratificações, distribuídos/pagos aos funcionários e diretores da recorrente nos anos calendários de 2007 e 2008. Segundo a Fiscalização, a contribuinte teria infringido as normas que tratam do PLR, benefício concedido pelo art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal – CF, e regulamentado pela Lei nº 10.101, de 19/12/2000 (MP nº 794/94 e reedições posteriores). Também teriam sido infringidos os arts. 247, 249, 250, 259, 303, 359, 462, inc. III e 463, todos do Regulamento do Imposto de Renda/1999 – RIR/99.

Os motivos de fato apontados pelo Auto de Infração, em apertada síntese, foram os seguintes:

1) Os acordos foram assinados em 17/01/2007 e 25/09/2007; o primeiro refere-se à PLR paga relativamente ao ano calendário de 2006, já o segundo, ao ano calendário de 2007. Portanto, ambos os acordos foram firmados após (o primeiro) ou durante (no caso do segundo) o período aquisitivo, o que contrariaria o disposto no art. 2º, § 1º, inc. II, da Lei 10.101/00 (abaixo reproduzido). Para ter direito ao recebimento da PLR são impostas condições ao empregado, e este precisa saber quais são, em tempo hábil, sob o risco de ter sua expectativa de direito de pronto prejudicada. Assim, cada um dos instrumentos de negociação deve ser prévio, ou seja, deve ser elaborado antes do início do período a que se referirem os lucros ou resultados, pois é relativo exatamente a esse período pactuado.

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.

2) Não há menção no acordo a respeito dos parâmetros relativos aos resultados da empresa, das áreas de atuação e do desempenho individual, dos níveis e competências a serem avaliadas; **ou seja, não estão definidos quais os resultados almejados;**

3) Foram definidos os fatores a serem avaliados, porém, não há definição dos parâmetros a serem atingidos, assim como a forma de aferição de tais fatores. Aponta que, segundo a disposição contida no § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101, de 2002, **não é uma faculdade, mas sim uma obrigação fazer constar do instrumento regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas.**

4) Questiona também o que embasaria o pagamento de uma PLR que corresponde a 30 vezes o valor do salário base de um empregado? Afirmando ser consenso que *os profissionais do mercado financeiro são remunerados pelo sucesso nas operações que realizam, que são estipuladas pelos controladores e administradores e são discutidas entre empregador e comissão de empregados. Nesse sentido, muitas vezes a remuneração variável passa a ser muito mais relevante do que o salário contratual. Neste diapasão entende não encontrar motivos e razões para o pagamento de valores tão altos a título de PLR (valores mais relevantes que o próprio salário contratado), além da clara desobediência ao art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000:*

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.

5) Consigna, ainda, o autuante, que, diferentemente do determinado nos planos próprios, as Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos, firmados para os exercícios de 2005 a 2008, entre a Confederação Nacional dos Trabalhadores em Instituições Financeiras (CNTIF) e os Sindicatos dos Empregadores, fixam valores devidos a título de PLR, para todos os exercícios, compostos de **80% da remuneração mensal** acrescido de uma parcela fixa, respeitando-se um limite;

6) Passa, então, a discorrer sobre a semelhança dos critérios mencionados no acordo com os critérios para definição de remuneração variável, apontando que nos acordos

firmados pelo BNP constam parâmetros utilizados na definição de remuneração variável (parâmetros que dependem da competência, vontade e capacidade individual) **enquanto os objetivos de um PLR devem visar a empresa como um todo e não o individual**. Ao versar sobre a remuneração variável (art. 457, § 1º da CLT), à análise e comparação do doutrinador Luiz Pachal e publicações da Organização Internacional do Trabalho – OIT, conclui a autoridade fiscal que, por encontrar-se a redação do programa de participação firmado em desconformidade com a Lei nº 10.101, de 2000, os valores pagos a esse título pela instituição financeira interessada não são dedutíveis do lucro líquido, na apuração do lucro real, conforme definido no RIR/99.

7) Quanto ao valor pago a título de PLR a administradores, a autoridade fiscal, ao definir administração e discorrer sobre o trabalho do administrador, conclui, em síntese, que *o administrador é a ponte entre os meios (recursos financeiros, tecnológicos e humanos) e os fins (objetivos). Como elo entre os recursos e os objetivos de uma organização, cabe ao administrador combinar os recursos na proporção adequada e para isso é necessário tomar decisões constantemente num contexto de restrições, pois, nenhuma organização por melhor que seja dispõe de todos os recursos e também a capacidade de processamento de informações do ser humano é limitado. Administrar envolve a elaboração de planos, pareceres, relatórios, projetos, arbitragens e laudos, em que é exigida a aplicação de conhecimentos inerentes às técnicas de Administração*. Também transcreveu os artigos 10, 13, 14 e 15 do Estatuto do BNP que definiu por quem (um Conselho de Administração e uma Diretoria) e como a sociedade será administrada, observando que o *BNP manteve o vínculo empregatício com diretores eleitos pelo Conselho de administração, portanto tais diretores foram beneficiados pelo programa próprio de participação nos lucros*. Registra que a *Lei 6.404 define a diretoria das S/A como eleitos pelo Conselho de Administração ou Assembléia (art. 143) e o RIR/99 diz que gratificação e participação nos lucros, pagas a administrador não serão dedutíveis como custos ou despesas (art. 303) bem como, serão adicionadas ao lucro líquido (art. 463)*. Não há na legislação nenhuma restrição ou indicação da vinculação empregatícia do Administrador em relação à empresa, apenas que seja *"residente no País, acionistas ou não"*. Portanto o Administrador pode ser um empregado ou contribuinte individual sem vínculo empregatício, podendo, neste caso, ter ou não o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço FGTS.

8) Concluiu, assim, em relação aos valores pagos a administradores a título de PLR, que o programa não atende às determinações da Lei nº 10.101/2000, que *além de estar em desacordo com a legislação específica, tem a sua adição ao lucro líquido, na apuração do lucro real, determinada também pelo art. 303 do RIR*. Os valores pagos foram:

Mês	Nome do Trabalhador	SALÁRIO	PPR
02/2007	EUGENIO ROMANO	28.906,20	291.410,00
02/2007	PHILIPPE PIERRE VENTOZE	34.051,42	147.420,00
02/2007	ROGERIO MONTEIRO	28.914,80	371.720,00
Total ano			810.550,00
02/2008	EUGENIO ROMANO	157.194,83	95.238,82
02/2008	PHILIPPE PIERRE VENTOZE	36.608,50	148.800,00
02/2008	ROGERIO MONTEIRO	30.636,11	411.800,00
Total ano			655.838,82

9) Sob o título “DO VALOR PAGO A TÍTULO DE BÔNUS E GRATIFICAÇÃO A ADMINISTRADORES”, apontou a autoridade fiscal que, além da participação nos resultados, Diretores do BNP foram beneficiados com o recebimento de bônus, gratificação de função e gratificação distrato. Tais valores não foram adicionados ao *lucro líquido na apuração do lucro real, conforme previsto na legislação, motivo para o*

presente lançamento de ofício. Expôs o Autuante que, em resposta à Intimação, para esclarecimento das rubricas bônus, o BNP informou que: (i) "pagamento da rubrica bônus relaciona-se a bônus efetivamente pagos aos administradores."; e (ii) "Quanto à rubrica bônus diferido, esta se refere a incentivo para retenção a longo prazo, sendo que os valores estabelecidos nessa rubrica têm seu pagamento condicionado à permanência na instituição de empregados certos e determinados por um período mínimo de três anos, da data em que o benefício é concedido.". O autuante explica que os valores de PLR e Bônus tiveram como beneficiários os empregados e administradores (relação anexa – fls. 238 a 243) e que, em relação ao PLR, apenas os valores pagos a título de PPR – Programa próprio de Participação nos Lucros e Resultados (que, conforme já explicado, não atendeu às determinações da Lei nº 10.101/2000) é considerado indedutível da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica. Lembrou que a Convenção Coletiva (baseada apenas no lucro), atendeu aos requisitos da Lei nº 10.101 sendo portanto dedutível para fins de IRPJ (do valor pago foi deduzido o valor da PLR referente à Convenção Coletiva).

10) Consignou, ainda, o autuante, que (i) os valores objeto do presente lançamento constam nas folhas de pagamento com a denominação de PLR PARTICIP. NOS LUCROS, cujo código rubrica é 0158. Planilhas anexas constam os valores individuais pagos e que (ii) os valores excluídos pelo BNP, a título de participação nos lucros e resultados, e desconsiderados nesse lançamento constam no item 12 (à fl. 231) e em relação ao bônus no item 14 (às fls. 234/235), ambos desse Termo.

11) Em resumo, a autoridade fiscal informa ter apurado que o BNP excluiu indevidamente da base de cálculo do IRPJ valores concernentes a (i) participação nos lucros paga a empregados, baseada em acordo próprio em desconformidade com as determinações da Lei nº 10.101/2000; (ii) participação nos lucros paga a administradores com vínculo empregatício, portanto beneficiários do mesmo plano próprio pago aos demais empregados, e previsto a não dedutibilidade no RIR/99 e (iii) Bônus pago aos administradores. Além disso, o BNP não adicionou ao lucro líquido as gratificações de função e por distrato, pagas aos administradores. Os valores totais objeto da autuação são:

ANO	DESCRIÇÃO	VALOR
2007	Bônus	8.447.196,56
	Gratificações	1.749.167,82
	PPR Empregados	17.795.847,26
	PPR Administradores	810.550,00
	Total	28.802.761,64
2008	Bônus	12.378.612,65
	Gratificações	9.032.406,12
	PPR Empregados	22.329.787,49
	PPR Administradores	655.838,82
	Total	44.396.645,08

Irresignada com a exigência, a recorrente impugnou o lançamento fiscal (v. e-fls. 259/299). Entretanto, não obteve sucesso em seu recurso junto à DRJ em São Paulo, que considerou o recurso totalmente improcedente (v. e-fls. 434/465).

Recorre, então, ao CARF, através da petição de e-fls. 470/521, onde repisa os argumentos trazidos na impugnação, que reproduzimos abaixo:

1) Decadência

O pagamento da PLR relativa ao ano de 2006 foi paga em fevereiro de 2007, sendo que o lançamento foi formalizado em maio de 2012. Defende não ser possível o lançamento relativamente a fatos cuja comprovação não possa mais ser exigida pela Fiscalização, pois teria ocorrido a “preclusão do direito do Fisco auditar fatos ocorridos após o prazo decadencial”. Segundo a recorrente teria ocorrido a “decadência do direito do Fisco de questionar a legalidade do pagamento da PLR realizada em fevereiro de 2007 e, como consequência, o de impugnar a dedutibilidade das despesas a ela relacionadas.

2) Natureza dos pagamentos realizados a título de PLR

Alega incoerência da Fiscalização ao considerar que o pagamento das despesas com PLR, bônus e gratificações teriam natureza remuneratória e, com base nos mesmos argumentos, considerar que tais despesas seriam não operacionais. Discorre sobre o conceito de despesas operacionais, despesas necessárias, usuais e dedutíveis para efeito de imposto de renda, concluindo que tais despesas com o pagamento de remuneração estão enquadradas no conceito de despesas operacionais.

Aponta contradição quanto à natureza dos pagamentos; isso porque “concluir, de um lado, para fins de cobrança da contribuição previdenciária, que os pagamentos realizados pela recorrente consistem em salário ou remuneração e, de outro, que esses mesmos pagamentos constituem natureza diversa para tratá-los como despesas indedutíveis, representa uma evidente e grosseira contradição”.

Aduz que “com efeito, a Lei nº 10.101/2000 não tem o efeito de disciplinar regras de dedutibilidade de despesas de remuneração de profissionais e de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica”.

3) Da indedutibilidade das despesas com os pagamentos de PLR realizados aos EMPREGADOS – art. 462 do RIR/99

Em relação ao fato de os acordos terem sido assinados, um após o encerramento de um dos períodos aquisitivos do benefício (17/01/2007, relativamente a 2006) e o outro durante o mesmo (25/09/2007, em relação ao ano de 2007), alega que não é a data de assinatura que comprova quando teriam sido iniciadas as negociações; a assinatura entre as partes evidencia o acordo final a que chegaram após todo o trâmite imposto pela legislação; a lei nº 10.101/2000 exige que a distribuição de PLR deve decorrer de um procedimento de negociação, mas sem indicar quando esta negociação pode ou deve ocorrer.

Em relação à acusação fiscal de que os acordos não conteriam regras claras e objetivas, alega que os critérios para a distribuição dos valores estão expressa e claramente previstos em documentos que integraram os acordos de PLR (v. e-fls. 498).

Já em relação à alegada semelhança entre a PLR e a remuneração variável, rebate o argumento da Fiscalização asseverando ser um “direito social do empregado, de natureza contratual (facultativa) e de livre iniciativa das partes envolvidas (empresa e empregados), cuja finalidade é a de incrementar a produtividade, mediante a possibilidade de que os empregados percebam uma parte dos lucros ou resultados auferidos pela empresa. Uma vez almejado o incremento da produtividade, as partes são livres para definir as regras e critérios para a distribuição da PLR”.

4) Da dedutibilidade das despesas com os pagamentos da PLR aos administradores

Aduz que a Lei nº 10.101/2000 não limitaria o pagamento da PLR a “*empregados*”, mas sim, aos “*trabalhadores*”; já os administradores possuem relação de emprego com a empresa. “*Os diretores atuam como meros prepostos ou procuradores, exercendo essa função em conjunto com seus cargos de mandato, percebendo remuneração ou salário nos termos do contrato de trabalho, provado com carteira profissional*”.

Ainda, “*a função desempenhada pelos diretores, pelas particularidades da estrutura organizacional do recorrente, é meramente de representação com comando específico localizado no exterior*”. Complementa que “*na relação desses profissionais para com a sociedade, prevaleceu, desde de seus respectivos ingressos, SEMPRE o regime de subordinação deles para com a presidência da instituição ou para com as diretrizes fixadas pelo grupo econômico ao qual pertence, não tendo tido jamais liberdade para conduzir suas atividades da maneira que melhor lhes conviessem.*”

Argumenta, ainda, que a participação nos lucros ou resultados prevista na Lei nº 10.101/00 está expressamente vinculada aos arts. 359 e 462, III, do RIR/99, não possuindo qualquer relação com os arts. 303 e 463 também do RIR. Assim, a afirmação de que toda e qualquer participação nos lucros atribuída aos administradores seria indedutível, não refletiria o que está disposto na legislação.

5) Dedutibilidade das despesas com os pagamentos de bônus e gratificações aos administradores

Neste ponto, alega que tais pagamentos constituem-se em despesas necessárias, usuais e normais da empresa, nos termos do art. 299 do RIR/99. Os administradores prestam seus serviços de forma não eventual, subordinada e onerosa, ou seja, são trabalhadores que possuem relação de emprego com a empresa.

6) Juros sobre a multa de ofício

Alega inexistir previsão legal para a imposição de juros calculados com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício. Isso porque considera que não há como se confundir os conceitos de tributo e multa. Assim, considerando que multa não é tributo, a cobrança de juros sobre a mesma estari ferindo o princípio constitucional da legalidade. Cita jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes.

Por todo o exposto requer a reforma da decisão de primeira instância com a conseqüente extinção integral do crédito tributário que lhe está sendo exigido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº 70.235 de 06/03/1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame da matéria.

Primeiramente, uma questão é prejudicial à análise do mérito que se discute nos presentes autos. A recorrente alega que a exigência tributária relativa ao ano calendário de 2007 **teria sido fulminada pela decadência**, haja vista que o pagamento da PLR relativa ao ano de 2006 teria sido paga em fevereiro de 2007, sendo que o lançamento foi formalizado em maio de 2012. Defende não ser possível o lançamento relativamente a fatos cuja comprovação não possa mais ser exigida pela Fiscalização, pois teria ocorrido a *“preclusão do direito do Fisco auditar fatos ocorridos após o prazo decadencial”*. Segundo a recorrente teria ocorrido a *“decadência do direito do Fisco de questionar a legalidade do pagamento da PLR realizada em fevereiro de 2007 e, como consequência, o de impugnar a dedutibilidade das despesas a ela relacionadas”*.

Não assiste razão à recorrente. As DIPJs apresentadas pela empresa (v. e-fls. 208/215) comprovam que o a forma de tributação adotada pela mesma foi o Lucro Real Anual. Assim, o fato gerador do imposto de renda incidente sobre os pagamentos realizados a título de PLR, no mês de fevereiro de 2007, desloca-se para 31/12 do referido ano. A autuação foi cientificada à recorrente em 25/05/2012, portanto, sob qualquer ótica, seja em relação ao art. 150, ou ao 173, I, do CTN, não se poderia falar em decadência.

Também é completamente descabida a alegação de que o prazo decadencial alcançaria, inclusive, a prerrogativa da Administração Tributária para verificar os registros contábeis, documentos fiscais etc. A legislação tributária é clara ao determinar a guarda de toda a documentação que lastreia a escrituração, bem assim sua conservação em ordem enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar a sua situação patrimonial. Vide o disposto nos arts. 264 e 276 do RIR/99, conforme bem assentado na decisão recorrida, com a qual nos coadunamos perfeitamente.

Superada essa questão preliminar, passemos à análise do mérito. Conforme consta do relatório, o auto de infração tem como objeto a glosa de despesas com o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados - PLR, a empregados e administradores, e gratificações e bônus pagos a esses últimos. Também foi objeto de lançamento a ausência de adição ao lucro líquido, na apuração do lucro real, de gratificações de função e por distrato pagos aos administradores.

Para o melhor entendimento do raciocínio esposado neste voto e de suas conclusões, vamos dividir a análise, tratando, primeiramente, da PLR paga aos EMPREGADOS da recorrente, para só depois avançar na análise dos pagamentos efetuados aos ADMINISTRADORES.

PLR paga aos empregados

Em relação aos valores pagos a título de PLR **aos empregados**, foram apontadas as seguintes infrações à Lei nº 10.101/2000:

- 1) Os acordos teriam sido firmados antes ou durante os períodos aquisitivos de 2006 e 2007 respectivamente;
- 2) ausência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação, bem assim a falta de definição dos resultados almejados em relação a cada um dos períodos aquisitivos;
- 3) pagamento de valores acima dos níveis aceitáveis e permitidos pela Lei, em seu art. 3º;
- 4) desnaturação dos valores pagos a título de PLR, para considerá-los como remuneração variável (de acordo com o disposto no art. 457, § 1º, da CLT);

As alegações da recorrente, para defender a legalidade da dedução da PLR paga aos seus empregados, em apertada síntese são as seguintes:

- 1) a incoerência da Fiscalização ao considerar que o pagamento das despesas com PLR, bônus e gratificações teriam natureza remuneratória e, com base nos mesmos argumentos, considerar que tais despesas seriam não operacionais; discorre sobre o conceito de despesas operacionais, despesas necessárias, usuais e dedutíveis para efeito de imposto de renda, concluindo que tais despesas com o pagamento de remuneração estão enquadradas no conceito de despesas operacionais.
- 2) a Lei nº 10.101/2000 não tem o efeito de disciplinar regras de dedutibilidade de despesas de remuneração de profissionais e de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica;
- 3) não é a data de assinatura que comprova quando teriam sido iniciadas as negociações; a assinatura entre as partes evidencia o acordo final a que chegaram após todo o trâmite imposto pela legislação;
- 4) os critérios para a distribuição dos valores estão expressa e claramente previstos em documentos que integraram os acordos de PLR;

Tem razão a recorrente neste ponto. No nosso entendimento, bastaria o argumento de que, mesmo não sendo atendidos os pressupostos/requisitos exigidos pela Lei nº 10.101/2000, os pagamentos realizados aos empregados a título de PLR não perdem sua natureza de despesas necessárias. Reza o art. 299 do RIR:

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.
(grifei)

Já a Lei nº 10.101/2000 assim dispõe:

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

(...)

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

(...)

*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.***
(grifos nossos)

Aparentemente, poder-se-ia aventar que em função do princípio da especialidade, ao não atender os pressupostos/requisitos insculpidos na Lei nº 10.101/2000, os valores pagos a título de PLR deveriam ser considerados como não dedutíveis para efeito de apuração do Lucro Real. Entretanto, no nosso entendimento não é a melhor exegese.

Pode-se entender que o descumprimento de alguns dos requisitos/pressupostos da Lei nº 10.101/2000 não acarreta nenhuma sanção. Ou, por outro lado, poderia acarretar efeitos sancionatórios negativos. Nesse caso, entendo que a principal consequência se daria na seara trabalhista, passando a PLR a ser considerada como integrante da remuneração dos empregados, com efeitos na exigência de encargos trabalhistas e previdenciários sobre esses valores.

Assim, a discussão em torno da data em que firmados os acordos, ou da clareza em relação aos critérios de percepção dos valores avençados entre as partes, revela-se inútil, pois a regra do art. 299 do RIR/99 nos dá a solução para o caso de não aplicação da Lei nº 10.101/2000 ao dar aos pagamentos realizados a título de PLR outra natureza, qual seja, a de remuneração normal. O § 3º do art. 299, acima reproduzido e grifado, reza que "*o disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem*". Por isso, não vejo incompatibilidade entre as duas normas, pelo contrário, elas se completam.

Poderíamos, também, utilizar de lógica para explicar o nosso raciocínio. O fato de não se poder aplicar a Lei nº 10.101/2000 (pelo seu descumprimento), não leva

necessariamente à conclusão pela indedutibilidade dos pagamentos realizados a esse título. Isso porque a possibilidade de tais pagamentos serem considerados dedutíveis pode ser alcançada pela aplicação de outra norma, neste caso, o art. 299 do RIR/99.

"falácia do falso antecedente" -----> (implica)

a -----> b

porém, não se pode dizer que

não a -----> não b

porque "b" pode ser obtido através de "c" ou "d"

No mesmo sentido, encontramos decisões do CARF que ao tratar de matéria idêntica decidiram da mesma forma. Vejamos alguns trechos extraídos do Acórdão nº 1101-000.847, de lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa, julgado na Sessão de 05/03/2013:

No recurso voluntário apresentado nos autos do processo administrativo nº 16682.7200592/201010, a contribuinte invoca decisão da 15ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro-I, que desconstituiu lançamento semelhante ao presente, formalizado contra outra empresa do grupo (Banco BTG Pactual Serviços Financeiros S/A – DTVM). De seu exame, conclui-se pela correção de seus fundamentos, favoráveis à dedução, na apuração do lucro real, de participação nos lucros e resultados que, embora não atendendo a todos os requisitos da Lei nº 10.101/2000, decorre de contrato firmado entre o empregador e seus empregados, caracterizando-se gratificação por aumento de produtividade.

Transcreve-se, a seguir, o voto condutor da referida decisão, no que importa à solução do presente litígio:

(...)

Até aqui restou demonstrada a impossibilidade da empresa deduzir as despesas relativas ao pagamento a título de participações dos lucros dos empregados da base de cálculo do IRPJ, com fundamento na Lei 10.101/2000.

Porém, há que se enfrentar o argumento do contribuinte de que, em não sendo dedutíveis as despesas a título de PLR, com o fundamento antes abordado, por outra banda, seriam dedutíveis, por ter natureza de salário/gratificação, sendo despesas operacionais, conforme preceitua o art. 299 do RIR/99.

(...)

Resumidamente, não tenho dúvidas que as parcelas pagas aos empregados a título de participação dos lucros não têm natureza salarial, o que não que dizer que não integrem sua remuneração.

(...)

Sinteticamente, quanto ao tema, atualmente a palavra “remuneração” é gênero e salário é a espécie desse gênero. A palavra remuneração passou a designar a totalidade dos ganhos do empregado, pagos diretamente ou não pelo empregador e a palavra salário para designar os ganhos recebidos diretamente pelo empregador pela contraprestação do trabalho.

Por oportuno, transcrevo parte do voto condutor relativo ao Acórdão nº 206-01.027, de 02 de julho de 2008, proferido pela Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (relatora Cleusa Vieira de Souza):

“Para o pagamento de participação nos lucros a Lei nº 8.212/1991 possui dispositivo específico, qual seja, a alínea “j” do parágrafo 9º do art. 28 da lei nº 8.212/91 que dispõe que não integrará o salário-de-contribuição, os valores pagos como participação nos lucros, desde que de acordo com as disposições de lei específica, in casu, a Lei 10.101/2000.

Assim é certo que a PLR não é salário, seja nos termos da Constituição Federal ou a teor do disposto no § 9º do art. 28 da Lei nº 8212/91. Contudo, a não observância dos critérios estabelecidos na Lei nº 10.101/2000 desqualifica a PLR, tornando-a simples verba paga em decorrência do contrato de trabalho, representando remuneração para os fins de contribuição previdenciária.”(sublinhei)

A incidência de contribuição previdenciária em virtude do pagamento de verbas a título de PLR, sem a observância da Lei 10.101/2000, reforça a tese da necessidade da despesa, como preconiza o contribuinte.

Por outro lado, mesmo que o pagamento dos valores a título de PLR não tenha observado exatamente os ditames da Lei 10.101/2000, tem como causa acordo prévio entre a empresa e seus empregados. Deste modo, atingidas determinadas metas de produção, ou ainda, obtidos os lucros pretendidos, a empresa fica obrigada ao pagamento das importâncias previamente ajustadas a seus funcionários, já que o contrato faz lei entre as partes e deve ser cumprido por uma questão de segurança jurídica e paz social. Aliás, como diziam os romanos pacta sunt servanda (= contrato deve ser cumprido), princípio que prevalece até hoje.

Nesta linha de entendimento, a remuneração paga aos empregados, a título de participação nos lucros, mesmo desobedecido o estatuído na Lei 10.101/2000, integra a sua remuneração, guardando características de gratificação ajustada a título de prêmio em decorrência de aumento de produtividade, que acarreta, afinal, aumento dos lucros da empresa.

(...)

Como visto, de acordo com o transcrito acima, ainda que o pagamento de despesas a título de PLR fosse compreendido como liberalidade da empresa, a sua dedutibilidade estava assegurada, respeitados os limites contidos na legislação então vigente.

A contrário senso, nos termos do Parecer, se até mesmo as importâncias pagas a título de liberalidade da empresa podiam ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ, com mais razão

devem ser dedutíveis aquelas gratificações previamente ajustadas entre as partes.

Por tais fundamentos, considero dedutíveis da base de cálculo do IRPJ os valores pagos a título de PLR, mesmo desobedecidos os termos da Lei 10.101/2000, com amparo no artigo 299 do RIR/1999, a seguir transcrito, como entende a impugnante.

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

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

No mesmo sentido, o Acórdão nº 1402-001.135, desta mesma Turma de Julgamento, proferido na Sessão de 08 de agosto de 2012, cuja ementa reproduzo abaixo:

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.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário no que pertine aos pagamentos realizados a título de PLR aos EMPREGADOS.

PLR, Bônus e Gratificações pagas aos ADMINISTRADORES

Melhor sorte não assiste à recorrente no que tange aos pagamentos realizados aos administradores (diretores) a título de PLR, Bônus e Gratificações.

Neste caso, o motivo da autuação (glosa dos valores pagos a título de PLR, bônus e gratificações) teria sido o desrespeito ao disposto nos arts. 303 e 463 do RIR/99. Além dessas glosas, o BNP não teria adicionado ao lucro líquido as gratificações de função e por distrato, pagas aos administradores. Abaixo reproduzo os valores exigidos pela Fiscalização a esse título.

ANO	DESCRIÇÃO	VALOR
2007	Bônus	8.447.196,56
	Gratificações	1.749.167,82
	PPR Empregados	17.795.847,26
	PPR Administradores	810.550,00
	Total	28.802.761,64
2008	Bônus	12.378.612,65
	Gratificações	9.032.406,12
	PPR Empregados	22.329.787,49
	PPR Administradores	655.838,82
	Total	44.396.645,08

Segundo a recorrente, a Lei nº 10.101/2000 não limitaria o pagamento da PLR a “*empregados*”, mas sim, aos “*trabalhadores*”; já os administradores possuiriam relação de emprego com a empresa. “*Os diretores atuam como meros prepostos ou procuradores, exercendo essa função em conjunto com seus cargos de mandato, percebendo remuneração ou salário nos termos do contrato de trabalho, provado com carteira profissional*”.

Ainda, “*a função desempenhada pelos diretores, pelas particularidades da estrutura organizacional do recorrente, é meramente de representação com comando específico localizado no exterior*”. Complementa que “*na relação desses profissionais para com a sociedade, prevaleceu, desde de seus respectivos ingressos, SEMPRE o regime de subordinação deles para com a presidência da instituição ou para com as diretrizes fixadas pelo grupo econômico ao qual pertence, não tendo tido jamais liberdade para conduzir suas atividades da maneira que melhor lhes conviessem.*”

Argumenta, ainda, que a participação nos lucros ou resultados prevista na Lei nº 10.101/00 está expressamente vinculada aos arts. 359 e 462, III, do RIR/99, não possuindo qualquer relação com os arts. 303 e 463 também do RIR. Assim, a afirmação de que toda e qualquer participação nos lucros atribuída aos administradores seria indedutível, não refletiria o que está disposto na legislação.

Assim dispõem os arts. 303 e 463 do RIR/99:

Art.303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, §3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

Art.463. Serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

Os dispositivos acima reproduzidos são muito claros e perfeitamente aplicáveis ao caso concreto. Não deixam dúvidas quanto à impossibilidade da dedução, para efeito de apuração do lucro real, dos pagamentos realizados a título de gratificações ou participações no resultado/lucros **auferidos pelos administradores ou dirigentes** da pessoa jurídica.

A alegação de que os diretores da empresa são também empregados, e por isso, dever-se-ia lhes aplicar as mesmas regras adotadas em relação aos mesmos, não se sustenta. Apesar de serem empregados contratados pela empresa, são diretores da mesma. Em sendo diretores, com todos os poderes e prerrogativas concedidas pelo estatuto da companhia (v. e-fls. 134 e ss), não há como fugir da aplicação dos dispositivos acima reproduzidos.

Vide o disposto no Acórdão de nº 1201-001.394, proferido em 03 de março de 2016 pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Sessão, em processo **cuja interessada é a própria recorrente**:

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E GRATIFICAÇÕES PERCEBIDAS POR ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE. LEI 10.101, DE 2000.

Por força dos artigos 303 e 463 do RIR/99 são indedutíveis as despesas incorridas com o pagamento de gratificações e de participação no lucro a administradores.

A Lei nº 10.101, de 2000, foi instituída para regulamentar o inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal, o qual trata de direito dos trabalhadores empregados.

Para chegar à conclusão acima, o referido acórdão partiu da análise dos Estatutos Sociais da empresa, no intuito de detectar, inicialmente, a presença ou a ausência de subordinação jurídica, além de se proceder à análise de quais são os poderes outorgados aos diretores no Estatuto Social.

Tais respostas podem ser extraídas do Estatuto Social, v. e-fls. 134/187, abaixo reproduzido naquilo que nos interessa:

Artigo 10 - A Sociedade será administrada por um Conselho de Administração e por uma Diretoria, que deverá determinar e executar as diretrizes e a política para os negócios da Sociedade. O Conselho de Administração será composto por pessoas naturais, residentes ou não no País, e com mandato de 3 (três) anos, permitida a reeleição e a Diretoria será composta por pessoas naturais, todas residentes no País, e com mandato de 3 (três) anos, permitida a reeleição.

§ 1º - Findo o mandato, os membros do Conselho de Administração e da Diretoria permanecerão no exercício de seus cargos até a investidura dos novos membros eleitos.

§ 2º - Tais membros serão investidos em seus cargos após a aprovação de suas nomeações pelas autoridades competentes, mediante assinatura do termo de posse a ser lavrado no livro próprio, observadas as prescrições legais.

Artigo 15 - A Diretoria será o órgão executivo da Sociedade, cabendo-lhe, dentro da orientação traçada pela Assembléia Geral, pelo Conselho de Administração e pelo Diretor Presidente, assegurar o funcionamento regular da Sociedade, ficando investida pela Assembléia Geral de poderes para praticar todos e quaisquer atos relativos aos fins sociais, exceto aqueles que, por lei ou por este Estatuto, sejam atribuição de outro órgão.

Artigo 17 - Compete à Diretoria:

- (i) coordenar o andamento das atividades normais da Sociedade, incluindo a implementação das diretrizes e políticas fixadas em Assembléias Gerais e/ou pelo Conselho de Administração e/ou pelo Diretor Presidente em relação à área comercial, financeira, técnica, administrativa e de Planejamento da Sociedade; e
- (ii) praticar outros atos que lhe venham a ser especificados pela Assembléia Geral, Conselho de Administração ou pelo Diretor Presidente.

Artigo 18 - Compete exclusivamente ao Diretor Presidente:

- (i) decidir sobre as atribuições de funções aos Diretores Vice-Presidente e Diretores;
- (ii) manter a permanente coordenação entre a Diretoria e os membros do Conselho de Administração e os acionistas;
- (iii) supervisionar e orientar as atividades dos demais Diretores Vice-Presidentes e Diretores;
- (iv) indicar os respectivos substitutos dos Diretores Vice-Presidentes para determinados fins e prazos;
- (v) indicar seu substituto, dentre os demais Diretores, nas suas ausências ou impedimentos; e
- (vi) presidir as Reuniões da Diretoria.

Artigo 20 - Competirá ao Diretor, que para tanto venha a ser indicado pelo Diretor Presidente, a responsabilidade perante as autoridades competentes, no que se refere à delegação de poderes de gerência, em relação às áreas específicas de suas atribuições dentro da Sociedade.

Artigo 21 - A representação da Sociedade obedecerá às seguintes normas:

- (i) a representação da Sociedade em Juízo perante quaisquer repartições públicas federais, estaduais ou municipais, bem como autarquias, compete a dois Diretores em conjunto, ou a um Diretor em conjunto com um procurador, ou, ainda, a dois procuradores;
- (ii) para a concessão de fianças ou avais, a Sociedade será representada por dois Diretores, sendo um deles o Diretor Presidente ou um dos Diretores Vice-Presidentes, ou por um Diretor em conjunto com um procurador com poderes para tanto;
- (iii) em atos a serem praticados fora da sede social, a Sociedade poderá ser representada por um único Diretor ou procurador com poderes especiais, para tanto designado pela Diretoria; e
- (iv) nos demais casos, a Sociedade será representada por dois Diretores em conjunto, ou por um Diretor em conjunto com um procurador, ou ainda por dois procuradores.

Os dispositivos acima não deixam dúvidas de que os diretores são, efetivamente, os administradores da empresa. O artigo 10 concede-lhes os poderes de "determinar e executar as diretrizes e a política para os negócios da sociedade". O artigo 15 determina que "A Diretoria será o órgão executivo da Sociedade, cabendo-lhe, dentro da orientação traçada pela Assembléia Geral e pelo Diretor Presidente, assegurar o funcionamento regular da Sociedade, ficando investida pela Assembléia Geral de poderes para praticar, todos e quaisquer atos relativos aos fins sociais."

Já o art. 17, reza que compete à Diretoria "coordenar o andamento das atividades normais da Sociedade, incluindo a implementação das diretrizes e políticas fixadas em Assembléias Gerais e/ou, pelo Diretor Presidente em relação à área comercial, financeira, técnica, administrativa e de Planejamento da Sociedade". E no artigo 20, estatui que "Competirá ao Diretor, que para tanto venha a ser indicado pelo Diretor Presidente, a responsabilidade perante as autoridades competentes, no que se refere à delegação de poderes de gerência, em relação às áreas específicas de suas atribuições dentro da sociedade".

Por último, o artigo 21 versa sobre a representação da sociedade, assim asseverando: (i) *"a representação da Sociedade em Juízo perante quaisquer repartições públicas federais, estaduais ou municipais, bem como autarquias, compete a dois Diretores em conjunto, ou a um Diretor em conjunto com um procurador, ou, ainda, a dois procuradores; (ii) para a concessão de fianças ou avais, a Sociedade será representada por dois Diretores, sendo um deles o Diretor Presidente ou um dos Diretores Vice-Presidentes, ou por um Diretor em conjunto com um procurador para tanto; (...)"*

Da análise dos dispositivos acima enumerados, resta evidente que os diretores da empresa são também seus administradores, haja vista os poderes neles investidos, seu grau de autonomia e liberdade para gerir os negócios do empreendimento.

Assim, os argumentos expendidos pela recorrente de que *"os diretores atuam como meros prepostos ou procuradores"*, ou de que *"a função desempenhada pelos diretores, pelas particularidades da estrutura organizacional do recorrente, é meramente de representação com comando específico localizado no exterior"*, ou ainda, de que *"na relação desses profissionais para com a sociedade, prevaleceu, desde de seus respectivos ingressos, SEMPRE o regime de subordinação deles para com a presidência da instituição ou para com as diretrizes fixadas pelo grupo econômico ao qual pertence, não tendo tido jamais liberdade para conduzir suas atividades da maneira que melhor lhes conviessem"* não encontram guarida ou suporte fático, como bem pudemos comprovar da simples leitura dos Estatutos Sociais.

A argumentação da recorrente de que a participação nos lucros ou resultados prevista na Lei nº 10.101/00 estaria expressamente vinculada aos arts. 359 e 462, III, do RIR/99, não possuindo qualquer relação com os arts. 303 e 463, também do RIR, não merecem guarida, da mesma forma.

Lei 10.101/2000

*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. (grifos nossos)*

Constituição Federal

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;

Regulamento do Imposto de Renda/1999

“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).

(...)

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

*Art. 359. Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as **participações atribuídas aos empregados** nos lucros ou resultados, dentro do próprio exercício de sua constituição (Medida Provisória nº 1.76955, de 1999, art. 3º, § 1º).*

Art. 462. Podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica (DecretoLei 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;*

*Art. 303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, **atribuídas aos dirigentes ou administradores** da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).*

*Art. 463. Serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão **e a seus administradores** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).*

Tanto a Lei nº 10.101/2000, quanto o dispositivo constitucional que lhe dá fundamento, no caso, o art 7º, inciso XI, acima, evidenciam que o direito à percepção da PLR foi direcionado **aos empregados**, e somente a eles. Não há nenhuma antinomia entre os dispositivos aventados pela recorrente (c/c os arts. 359 e 462 do RIR/99), e os artigos 303 e 463 do Regulamento. Tratam de coisas absolutamente diferentes, haja vista que os primeiros tem por objeto os empregados, enquanto que os demais dizem respeito aos administradores.

E como vimos, no caso em apreço, **discute-se a PLR, Bônus e Gratificações** pagas aos administradores, razão pela qual perfeitamente adequada a aplicação dos arts. 303 e 463 do RIR/99 para fundamentar a indedutibilidade dos pagamentos efetuados a esse título, tendo por beneficiários os diretores da recorrente, que como vimos, são efetivamente os seus administradores.

Por todo o exposto, voto por manter o lançamento, em sua integralidade, no que diz respeito à glosa das exclusões e ausência de adições, relativamente às gratificações, bônus e pagamentos realizados a título de PLR aos administradores da recorrente.

Juros sobre a Multa de Ofício

Por derradeiro, insurge-se a recorrente contra a possibilidade da imposição de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada no lançamento.

Conforme o disposto no art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN, a **obrigação tributária principal** surge com a ocorrência do fato gerador e *tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*, entendida esta como decorrente de obrigação tributária principal. E se referido crédito tributário (penalidade) não for pago integralmente no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, aplicando-se a taxa de 1% ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso (art. 161, § 1º, do CTN):

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

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

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(negrejou-se e grifou-se)

Assim, a cobrança de juros de mora sobre a penalidade pecuniária cabível encontra fundamento de validade no próprio CTN.

Por outro lado, só é plausível se falar na incidência de juros de mora pelo atraso no recolhimento quando o crédito tributário inadimplido sujeita-se a um prazo de vencimento, o que ocorre com relação ao tributo, à contribuição e à multa de ofício, e não com a multa de mora, a menos que esta última seja exigida isoladamente, mediante lançamento de ofício.

Valendo-se da exceção legal contida no art. 161, § 1º, do CTN, a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, dispôs que, a partir de 1º de abril de 1995, sobre os **tributos e contribuições sociais** não recolhidos no prazo de vencimento incidem juros de mora calculados à taxa Selic (art. 13):

Lei nº 9.065, de 1995

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a 2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a

ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

Já a Lei nº 9.430/96 dispõe que os **débitos** para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, com fato gerador ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos no vencimento, serão acrescidos de juros de mora à taxa Selic (art. 61):

Multas e Juros

*Art. 61. Os **débitos** para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do **vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição** até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ora, a multa de lançamento de ofício constitui-se em débito para com a União, possuindo natureza de obrigação tributária principal. Assim, absolutamente correta a interpretação de que, sobre referida penalidade, devem incidir juros à taxa Selic, desde o seu vencimento.

Apenas para reforçar tal entendimento, reproduzimos abaixo o art. 43 da mesma Lei nº 9.430, de 1996:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Apenas para que não parem dúvidas, sobre a multa de mora não há a incidência de juros, haja vista que tal penalidade pecuniária é desprovida de vencimento,

exceto no caso de lançamento de ofício, conforme bem assentado no dispositivo acima reproduzido, momento no qual se impõe um prazo legal para o seu adimplemento.

Os juros também não possuem vencimento legal para o seu cumprimento, a menos que exigidos por meio de lançamento de ofício.

Assim, no caso de lançamento de ofício, resta perfeitamente demonstrada a legalidade da exigência de juros de mora à taxa SELIC incidente sobre a penalidade apurada.

Para reforçar tal entendimento, colaciono jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012 - DJe 10/12/2012

E no CARF, a matéria vem sendo debatida exaustivamente, razão pela qual colaciono alguns de seus julgados a respeito:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).

Portanto, também neste ponto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo o lançamento no que diz respeito à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício lançada.

Por todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário, afastando tão somente a exigência relativa às glosas dos valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados devidos aos empregados. O lançamento deverá ser ajustado conforme a tabela abaixo.

ANO	DESCRIÇÃO	VALOR
2007	Bônus	8.447.196,56
	Gratificações	1.749.167,82
	PPR Administradores	810.550,00
	Total	11.006.914,38
2008	Bônus	12.378.612,65
	Gratificações	9.032.406,12
	PPR Administradores	655.838,82
	Total	22.066.857,59

Em 21 de março de 2017.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Relator