



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

**Processo nº** 16682.721113/2011-11  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1101-001.011 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de dezembro de 2013  
**Matéria** IRPJ/CSLL  
**Recorrente** BTG PACTUAL ASSET MANAGEMENT S/A DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007,2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DEDUTIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

AUSÊNCIA DE PROVAS DOS CRITÉRIOS UTILIZADOS NO CÁLCULO DA REMUNERAÇÃO. Embora a ausência da representação sindical na negociação não seja suficiente para impedir a dedutibilidade da despesa na apuração do lucro tributável, a inexistência de regras claras para o pagamento da remuneração, bem como a falta de apresentação completa das avaliações individuais que permitiriam aferir a regularidade dos critérios adotados no cálculo dos valores pagos, impedem o reconhecimento de que as despesas, mesmo sob a forma de gratificação, seriam necessárias, usuais e normais.

RECONHECIMENTO, PELA 2ª SEÇÃO DO CARF, DE QUE OS MESMOS PAGAMENTOS AQUI DISCUTIDOS TÊM NATUREZA DE PLR. INSUFICIÊNCIA. O cancelamento da exigência correlata de contribuições previdenciárias não autoriza que o mesmo destino seja dado às exigências de tributos incidentes sobre o lucro quando demonstrado que a falta de apresentação das avaliações individuais ensejaria consequências específicas previstas apenas na legislação previdenciária.

CSLL. PIS E COFINS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. CARÁTER DE PROVISÃO. INDEDUTIBILIDADE. PRECEDENTE DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. CANCELAMENTO DA GLOSA ATINENTE AO PIS, EFETIVAMENTE RECOLHIDO EM 2008.

Não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL os tributos com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional. No caso concreto, apesar de o contribuinte ter deduzido os valores referentes ao PIS da base de cálculo da CSLL em 2007 - momento em que a exigibilidade do

PIS estava suspensa -, é inegável que esse tributo foi recolhido em 2008. Trata-se de mera postergação de pagamento da CSLL, de reconhecimento antecipado de despesa, sendo que jamais se afirmou que o contribuinte teria reconhecido essas despesas em duplicidade, tanto no ano-calendário de 2007 quanto em 2008. Ainda, a contribuinte apurou expressivos resultados tributáveis em ambos os períodos de apuração.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) quanto à dedutibilidade do PLR, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior (relator), Manoel Mota Fonseca e José Ricardo da Silva, que davam provimento ao recurso, e designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa; 2) quanto à glosa de tributos com exigibilidade suspensa na apuração da CSLL, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, por maioria de votos, divergindo o Conselheiro José Ricardo da Silva; e 3) quanto aos juros sobre a multa de ofício, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior (relator), Manoel Mota Fonseca e José Ricardo da Silva, que davam provimento ao recurso, e designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

*(documento assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

*(documento assinado digitalmente)*

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Manoel Mota Fonseca.

## Relatório

Trata-se de autos de infração lavrados em desfavor da ora Recorrente que encerram exigências de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL atinentes aos anos-calendários 2007 e 2008.

As exigências em causa decorrem do fato de a fiscalização ter constatado duas infrações que teriam sido cometidas pelo sujeito passivo, quais sejam:

- i) Redução indevida do lucro líquido por despesas reconhecidas pela ora Recorrente, em todo o período aqui analisado, a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR;
- ii) Redução indevida da base de cálculo da CSLL de tributos (PIS/COFINS) com exigibilidade suspensa no ano-calendário 2007.

A fiscalização entendeu que havia uma série de problemas nos instrumentos que dão lastro aos pagamentos de PLR efetuados pelo ora Recorrente, de modo que entendeu que as quantias vertidas aos seus empregados a esse título não poderiam ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O fundamento para a desconsideração da PLR aqui discutida reside nas seguintes circunstâncias:

- Ausência de participação dos sindicatos a que se ligam os empregados do sujeito passivo na confecção dos 3 (três) acordos que embasaram os pagamentos de PLR;
- Ausência de regras claras e objetivas no que tange aos direitos subjetivos dos empregados à percepção da PLR e às regras adjetivas nos instrumentos de que aqui se cuida;
- Discrepâncias vultosas entre os pagamentos efetuados a cada um dos funcionários.

Nesse sentido, eis o que consta da Conclusão do Termo de Verificação Fiscal (fls. 2491-2492), *litteris*:

*Em face do acima exposto, pode-se afirmar que a análise do conteúdo dos instrumentos que fundamentaram as despesas constituídas em 2006, 2007 e 2008, revelou, não bastasse a não participação do sindicato, a ausência de regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas (por exemplo as liberalidades do empregador em fixar o percentual do lucro a ser distribuído bem como indicar os membros do comitê da*

*avaliação, responsável pela avaliação final dos empregados, ambas previstas neste instrumento).*

**Quanto à omissão da Empresa em apresentar os relatórios das avaliações individuais dos empregados em relação às metas estabelecidas, é de fácil constatação a forma liberal com que a Empresa beneficiou uns poucos empregados em detrimento da maioria no pagamento de valores remuneratórios travestidos de PLR.**

*Tal fato é corroborado pelas discrepâncias nos valores pagos em quantidades de salários, conforme comentado acima. A omissão, ainda, na entrega da documentação relativa a eleição dos empregados que participaram da comissão de negociação, da qual resultou este instrumento, desqualifica a representatividade dos empregados participantes em relação a defesa dos interesses dos empregados da Empresa na análise, elaboração e aprovação dos termos fixados neste instrumento.*

*Dessa forma, conclui-se que não foram observados os requisitos de dedutibilidade das despesas de PLR dos anos 2006, 2007 e 2008 para efeito da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme os termos da lei 10.101/2000 (art. 3º, §1º). (sem grifos no original)*

A leitura do Termo de Verificação Fiscal dá conta de que foram os supracitados os motivos que determinaram a glosa das despesas reconhecidas de PLR.

Nada obstante, a fiscalização também apontou que, no ano-calendário 2007, o ora Recorrente excluiu do lucro líquido uma parcela que correspondia a uma fração da PLR do ano de 2006 – equivalente a R\$ 3.257.100,00 – que só foi efetivamente paga em 2007, parcela essa que reduziu a base de cálculo do IRPJ e da CSLL de 2006 e que, contudo, foi integralmente adicionada ao resultado desse exercício; não poderia a empresa, segundo a autoridade autuante, ter reconhecido essa despesa referente ao ano-calendário anterior, *litteris*:

*Das informações contabilizadas e dos esclarecimentos prestados concluímos que a despesa efetivamente constituída em 2007 é de R\$ 103.953.226,26, sendo integralmente deduzida nesse ano-calendário, ao passo que exclusão da importância equivalente a R\$ 3.257.100,00 corresponde ao pagamento de despesa constituída e integralmente adicionada em 2006. Essa exclusão fere o disposto nos artigos 3º, §1º da Lei 10.101/2000 e 359 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99), conforme registro nos itens 5.2.1 e 5.2.2, já que não é despesa constituída e deduzida no mesmo ano de apuração dos tributos (IRPJ e CSLL), mas sim despesa constituída no ano anterior e deduzida no ano seguinte.*

*Por sua vez, em relação à despesa efetiva de 2008, no valor de R\$ 29.906.3010,21 (sic), foi adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor de R\$ 29.714.717,35, restando apenas a dedução no valor de R\$ 191.592,86.*

***Em suma, os valores deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL perfazem em 2008, R\$ 191.592,86, e em 2007, R\$ 107.210.366,30.***

*Deste valor, conforme visto acima, a importância de R\$ 3.257.100,00 não poderia ser excluída daquela base de cálculo no ano de 2007.*

**Contudo, ocorre que mesmo as despesas relativas ao ano em que foram incorridas, conforme o regime de competência, também são indedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL e do IRPJ, conforme veremos a seguir.** (Termo de Verificação Fiscal; fls. 2467-2468; sem grifos no original)

Importante consignar, ainda, que o Termo de Verificação Fiscal dá conta de que, dentre as despesas lançadas a título de PLR, algumas correspondiam a pagamentos efetuados a diretores do ora Recorrente. A menção a tais pagamentos é meramente pontual, o que se constata pela leitura do seguinte excerto, *verbis*:

*Oportuno registrar que este segurado empregado Marcelo Kalim, juntamente com o 2º maior beneficiado, na lista abaixo, Marcelo Mesquita de Salles Oliveira, exerceram os cargos de diretores da BTG PAM DTVM, respectivamente, nos períodos de 01/12/2006 a 30/06/2008 e de 01/12/2006 a 30/04/2010. O segurado empregado Marcelo Kalim retornou ao cargo de diretor da BTG PAM DTVM a partir de 21/01/2010, permanecendo neste até a presente data (Anexo COMPOSIÇÃO ÓRGÃOS DIRIGENTES).* (Termo de Verificação Fiscal; fls. 2483-2484)

À fl. 2488, existe uma menção rigorosamente análoga à supratranscrita, indicando o pagamento de PLR a outros diretores. Para além disso, **não há, no Termo de Verificação Fiscal, qualquer outra consideração que aluda a tais pagamentos a diretores**, nada que aponte que tal proceder infringiria a legislação de regência dos tributos em causa. Contudo, o art. 303 do Regulamento do Imposto de Renda é indicado **exclusivamente** no Auto de Infração de IRPJ, dispositivo esse que tem a seguinte redação, *verbis*:

*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).*

No que tange à segunda infração, a fiscalização glosou valores que foram deduzidos da base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2007 que correspondem a PIS e COFINS cuja exigibilidade estava suspensa, nos moldes do art. 151 do Código Tributário Nacional. O valor glosado é da ordem de R\$ 1.708.432,43.

Após ter tomado ciência do lançamento em vergaste, o contribuinte apresentou tempestiva impugnação.

Nesta peça, sinteticamente, asseverou o seguinte:

- Que os planos de PLR da empresa já foram objeto de fiscalização, sendo que se lavrou auto de infração com vistas à exigência de contribuições previdenciárias, atualmente combatido nos autos do Processo Administrativo n. 16682.720575/2011-11, que

pende de julgamento de Recurso Voluntário no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF;

- Que nenhum problema havia nos seus instrumentos que davam esteio aos pagamentos de PLR, que inquestionavelmente teriam contado com a participação de entidades representativas dos interesses dos trabalhadores;

- Que os acordos em questão encerravam regras claras e objetivas tanto no que tange aos direitos substantivos ao recebimento da PLR quanto em relação às correlatas regras adjetivas;

- Que, na remota hipótese de se entender que os acordos de PLR firmados não estavam conformes à Lei n. 10.101/2000, ainda assim os valores seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, eis que consubstanciariam incontestes gratificações previamente acertadas com os empregados, de modo que materializariam despesas operacionais;

- Que a parcela de R\$ 3.257.100,00 – extemporaneamente reconhecida em 2007 – poderia ser deduzida da base de cálculo desse ano-calendário, vez que reduziu o lucro líquido do ano anterior, mas a ele foi adicionada. Assim, inexistiria qualquer prejuízo ao Fisco, mormente pelo fato de que a empresa apurou resultados tributáveis em todos os anos discutidos, de modo que a situação em causa representaria mera postergação de despesa (pagamento antecipado de tributos);

- Que dois dos seus *diretores* seriam efetivos empregados da empresa;

- Que o PIS e a COFINS com exigibilidade suspensa poderiam ser deduzidos da base de cálculo da CSLL em 2007, à míngua de legislação específica, mormente pelo fato de que o PIS foi efetivamente recolhido em 2008, quando da reforma da decisão que suspendia a sua exigibilidade;

Trouxe aos autos as avaliações dos funcionários pleiteadas pela autoridade autuante ao tempo da fiscalização e, pela eventualidade, pleiteou a não incidência de juros sobre as penalidades proporcionais.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro – DRJ/RJ1 manteve integralmente a autuação, fazendo-o em acórdão que restou assim ementado, *verbis*:

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

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*IRPJ. PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR).  
FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO  
DOS EMPREGADOS. INDEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS.*

*Inexistindo regras claras e objetivas que dêem amparo aos pagamentos a título de PLR efetuados pela empresa, e não tendo sido elucidadas as metas do programa, os critérios de avaliação dos funcionários e a composição dos valores pagos, reputam-se indedutíveis as respectivas despesas, para fins de determinação do lucro real.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO  
LÍQUIDO CSLL**

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*CSLL. PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DOS EMPREGADOS. INDEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS. DECORRÊNCIA.*

*Mantido o lançamento principal, igual sorte assiste aos lançamentos dele decorrentes.*

*CSLL. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS.*

*A partir de 1º de janeiro de 1995, os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional, não são dedutíveis na determinação do lucro real.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.*

*As multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação tributária de que resulta falta de pagamento de tributo, constituem “débitos decorrentes de tributos e contribuições”, para fins de aplicação do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996. Sendo assim, uma vez que não tenham sido recolhidas no prazo legal, ficam sujeitas à incidência de juros de mora.*

O contribuinte teve ciência desse *decisum* em 30 de agosto de 2012, sendo que interpôs o Recurso Voluntário sob apreciação em 28 de setembro de 2012, irresignação na qual deduziu, basicamente, as mesmas razões que trouxe à balha quando da impugnação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR – Relator

O Recurso Voluntário é hialinamente tempestivo e, portanto, dele tomo conhecimento.

No que tange à glosa dos valores que o contribuinte deduziu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por consubstanciarem pagamentos de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, tem-se que, na assentada de 9 de julho de 2013, proferi voto no sentido de que tais valores poderiam, sim, ser deduzidos da base de cálculo dos tributos em referência, eis que, mesmo que se entendesse que tais valores não corresponderiam a Participação nos Lucros e Resultados – nos termos da Lei n. 10.101/2000 –, a sua dedutibilidade estaria garantida, dado que materializariam, quando menos, gratificações pagas a empregados, que têm o condão de minorar o resultado do exercício por força do §3º do art. 299 do RIR/99.

Nada obstante, após essa referida assentada de 9 de julho de 2013 – ocasião em que o julgamento não foi concluído por pedido de vista, a exemplo do que teve lugar na sessão de agosto de 2013 –, emergiu uma nova circunstância que me fez refletir e que, a meu sentir, impõe a revisão do entendimento inicialmente exarado.

Consoante narrado acima, a fiscalização de que dimanou o vertente lançamento teve início para a averiguação da conformidade legal dos pagamentos que o sujeito passivo fez a título de Participação nos Lucros e Resultados nos períodos supradeclinados, sendo que, além do auto de infração aqui controvertido, também foram constituídos créditos tributários de contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos efetuados pela ora Recorrente, que estão encerrados nos autos do Processo Administrativo n. 16682.720575/2011-11.

Ocorre que referido Processo Administrativo acabou por ter o julgamento do Recurso Voluntário nele interposto concluído em **17 de julho de 2013**, sendo que o referido acórdão restou assim ementado, *verbis*:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DEMONSTRAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO DOS SINDICATOS NA NEGOCIAÇÃO PARA PAGAMENTO DA PLR. FALTA DE INDICAÇÃO DO NOME DO ENTE SINDICAL NO INSTRUMENTO DE ACORDO. DESCARACTERIZAÇÃO DO ACORDO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Mesmo que não conste do instrumento de negociação para pagamento da PLR o nome do ente sindical, caso se comprove que este participou das negociações, deve-se considerar como cumprida a regra que exige a participação dos sindicatos nas tratativas para pagamento da PLR.*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. EXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS CONCERNENTES AO PAGAMENTO DA VERBA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS DE AFERIÇÃO DAS METAS PARA PAGAMENTO DE PLR. DESCONSIDERAÇÃO DO ACORDO. IMPOSSIBILIDADE.*

*A falta de apresentação dos documentos em que conste a aferição dos resultados alcançadas com vistas ao pagamento da PLR, não descaracteriza o plano, quando este*

*contiver as regras claras e objetivas exigíveis para pagamento do benefício. Sendo cabível, nestas situações, a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória, seguida do lançamento das contribuições por arbitramento.*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NEGOCIAÇÃO EFETUADA COM COMISSÃO DE EMPREGADOS. NÃO APLICAÇÃO DO ART. 612 DA CLT.*

*Não se aplica aos ajustes firmados entre empresa e comissão de empregados para pagamento da PLR o art. 612 da CLT, o qual trata do quorum para aprovação de acordos ou convenções coletivas de trabalho.*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EXIGÊNCIA DE QUE O PERCENTUAL DO LUCRO A SER DISTRIBUÍDO SEJA NEGOCIADO ENTRE EMPRESA E EMPREGADO. INEXISTÊNCIA.*

*Inexiste regra legal que obrigue que o percentual do lucro, a ser distribuído aos empregados, seja objeto de negociação entre estes e o empregador.*

*PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.*

*Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) a título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições, por não haver norma que preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição.*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA – PLR. IMUNIDADE. AUSÊNCIA E/OU IMPOSSIBILIDADE DE CONVENÇÃO COLETIVA DO SINDICATO ESPECÍFICO. CCT DE SINDICATO CONGÊNERE. VALIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.*

*A Participação nos Lucros e Resultados – PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, mormente por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho, conquanto que observados os requisitos legais inscritos na Lei nº 10.101/2000.*

*Na hipótese de inexistência de Convenção Coletiva de Trabalho do Sindicato específico de parte dos trabalhadores da contribuinte, sobretudo em razão de impossibilidade técnica de fazê-lo, a adoção de CCT de Sindicato congênere não fere os pressupostos legais de tal verba, mormente quando adotado para todo o grupo econômico da empresa, em observância ao princípio da razoabilidade, bem como à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretada de maneira ampla e não restritiva.*

*INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.*

*Incidem juros sobre a multa de ofício, a serem aplicados após a constituição do crédito.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

O dispositivo desse acórdão, por sua vez, foi assim redigido, *litteris*:

*ACORDAM os membros do colegiado, 1) Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar dos AI n.º 37.179.534-6, n.º 37.179.536-2 e n.º 37.179.537, os levantamentos decorrentes dos seguintes planos de PLR: a) PAM DTVM PPRL 2003; b) UBS PAM DTVM AC PLR 2007 e c) UBS PAM DTVM AC PLR 2007 prorrogado; e d) PPRL 2006 UBS Gestora, exceto segurados contribuintes individuais Marcelo Kalim e Marcelo Mesquita Oliveira; e) CCT PLR Bancos 2007; e f) CCT PLR Bancos 2008. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que negava*

*provimento e o Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo (relator), que dava provimento parcial em menor extensão, por não afastar os planos CCT PLR Bancos 2007 e CCT PLR Bancos 2008. II) Pelo voto de qualidade manter o lançamento referente ao Plano PPRL 2006 UBS Gestora, dos segurados contribuintes individuais Marcelo Kalim e Marcelo Mesquita Oliveira. Vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que ao dar provimento também nesta parte, davam provimento integral. III) Por unanimidade de votos, em relação ao AI nº 37.179.547-8, dar provimento parcial para exclusão da multa decorrente dos fatos geradores constantes nos levantamentos de PLR, a exceção daqueles efetuados aos segurados contribuintes individuais Marcelo Kalim e Marcelo Mesquita Oliveira por força do PPRL 2006 UBS Gestora - pagamentos efetuados na competência 02/2008. IV) Pelo voto de qualidade, manter os juros sobre a multa de ofício. Vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que afastavam a sua incidência. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Apresentará declaração de votos a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.*

A partir da conclusão desse julgamento, levado a cabo pela Egrégia 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, penso ser imperiosa a alteração da posição que externei em julho do ano corrente, imperiosidade essa decorrente das seguintes razões.

Em primeiro lugar, é certo que a fiscalização que está na origem do vertente lançamento iniciou-se com vistas à apuração de infrações relativas a contribuições previdenciárias.

Em segundo lugar, em se tratando de discussão cuja origem repousa na verificação de cumprimento de requisitos para a configuração de Participação nos Lucros e Resultados, entendo que não há Seção desse Colendo CARF mais apropriada para a condução da questão do que a Egrégia 2ª Seção, eis que, no mais das vezes, o descumprimento dos requisitos constantes da citada Lei n. 10.101/2000 engendra unicamente a lavratura de autos de infração que serão analisados por aquela Seção.

Em terceiro lugar, penso que o voto inicialmente proferido acaba por não responder adequadamente à pretensão do sujeito passivo, representando hialina decisão *citra petita*.

**É que o contribuinte, desde o momento em que instaurou o litígio administrativo, visa ao reconhecimento de que os pagamentos que efetuou e que foram deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL têm natureza de Participação nos Lucros e Resultados, nos moldes da Lei n. 10.101/2000.** Apenas em sede de pedido sucessivo é que o contribuinte buscava a dedutibilidade dos pagamentos em virtude do mencionado §3º do art. 299 do RIR/99, sendo que esse pleito foi acolhido sem que fosse emitido juízo categórico quanto à natureza dos pagamentos.

Assim, penso que é imperiosa a adoção das premissas que nortearam a decisão da Colenda 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, **sob pena da hialina prolação de decisões conflitantes** acerca de situação inquestionavelmente idêntica. Saliente-se que não há dúvidas de que o período de apuração concernente ao vertente lançamento sobrepõe-se perfeitamente àquele correspondente ao Processo Administrativo n. 16682.720575/2011-11, no qual são discutidos os mesmos Planos de PLR aqui controvertidos e os mesmos pagamentos.

Seria uma incontestável afronta à segurança jurídica se os mesmos pagamentos fossem tidos como representativos de Participação nos Lucros e Resultados por um Colegiado do CARF, com o rechaço dessa conclusão por outra Turma integrante do mesmo pretório administrativo.

Forte em tais argumentos, adoto as premissas firmadas pela Egrégia 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção quando da apreciação do Processo Administrativo n. 16682.720575/2011-11 e, destarte, entendo que os requisitos constantes da Lei n. 10.101/2000 foram absolutamente cumpridos pelos Planos de PLR firmados e pelos correlatos pagamentos, de modo que inquestionavelmente dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No que tange aos pagamentos feitos a diretores, tem-se que é certo que tais quantias não podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sejam eles atinentes a pagamentos, sejam eles representativos de gratificações.

Contudo, penso que o fato de ter havido pagamentos a Diretores não consubstancia fundamento dos Autos de Infração lançados, de modo que as cobranças de IRPJ e CSLL sobre tais quantias destinadas a Diretores jamais poderia prosperar.

Com efeito, na esteira do quanto dito no Relatório, são meramente pontuais as menções a tais pagamentos a Diretores no Termo de Verificação Fiscal que integra os Autos de Infração aqui discutidos, **sendo que em nenhum momento a autoridade autuante indica que esse proceder materializaria infração aos regramentos dos tributos de que aqui se cuida.**

Como já mencionado, o Sr. Auditor Fiscal aludiu à existência de tais pagamentos a Diretores; contudo, essa alusão jamais foi acompanhada de qualquer comentário que demonstrasse a sua contrariedade (leia-se, a contrariedade do Fiscal) diante desse proceder, não há qualquer investida da Autoridade Autuante contra o fato de que aqui se cuida.

E não há que se falar que a simples menção ao art. 303 do RIR/99 – que, como mencionado, apenas existe na autuação de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – seria representativa da motivação do Sr. Auditor Fiscal: em nenhum momento tratou ele da base de cálculo decorrente de tal infração à legislação tributária, o que revela que, isoladamente, esse não foi um fato tido como relevante para a confecção das vertentes autuações.

Ao que parece, o Sr. Auditor Fiscal houve por bem não se debruçar sobre a questão dos pagamentos a Diretores em virtude de uma questão singela: é que os lançamentos em apreço partem da premissa de que os Planos de PLR são imprestáveis, do que decorreria a glosa da integralidade das despesas de PLR – ao passo que os pagamentos a diretores apenas consubstanciam uma parte dessas despesas.

A questão dos pagamentos a Diretores, pois, continha-se no problema maior da falta de higidez dos Planos, o que, provavelmente, fez com que o fiscal não quisesse enfrentar o tema de maneira adequada.

Entretanto, na esteira das razões acima declinadas, os motivos que embasaram as autuações em causa são claramente descabidos, não tendo o Fiscal trabalhado a questão que efetivamente poderia conduzir ao entendimento de que houve deduções indevidas na base de cálculo dos tributos em análise, sendo certo que não cabe a esse Colendo Tribunal Administrativo fazê-lo em seu lugar.

Destarte, uma vez que o pagamento a Diretores jamais integrou a motivação dos lançamentos em testilha, tem-se que o juízo sobre a regularidade dos Planos de PLR em tela – levada a efeito linhas acima – dirimiu todas as questões atinentes à primeira das infrações aqui discutidas.

Assim, neste ponto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

***Da dedutibilidade, na base de cálculo da CSLL, de tributos com exigibilidade suspensa***

No que tange à segunda infração, a fiscalização entendeu que os valores correspondentes ao PIS e à COFINS não poderiam ser deduzidos da base de cálculo da CSLL no ano-calendário 2007, eis que sua exigibilidade estava suspensa nos moldes do art. 151 do Código Tributário Nacional. Os tributos cuja dedutibilidade é aqui controvertida perfazem um total de R\$ 1.708.432,43.

Não há dúvidas de que, no momento em que os valores correspondentes aos tributos minoraram o resultado tributável, a sua exigibilidade (a exigibilidade dos tributos) estava suspensa, circunstância essa inclusive confirmada pelo sujeito passivo.

A questão da dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL já foi objeto de bastantes discussões no seio desse Colendo Tribunal Administrativo, sendo que se consolidou no sentido de que os tributos com exigibilidade suspensa consubstanciam inequívocas provisões, cuja dedução – à exceção de espécies de provisões relacionadas em rol taxativo – é vedada para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Nesse sentido, é importante trazer à balha o seguinte julgado, prolatado pela Colenda Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *litteris*:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Exercício: 1998, 1999, 2000*

*Ementa: CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica. (Processo Administrativo n. 16327.000670/2001-72; Acórdão n. 9101-00.592; Rel. Cons. Claudemir Malaquias; j. 18.5.2010; sem grifos no original)*

Do voto condutor desse aresto – voto esse que foi acompanhado pela totalidade dos membros desse Egrégio Colegiado –, extraem-se as seguintes passagens, *verbis*:

*A recorrente alega que a natureza da conta contábil em que os tributos foram escriturados é de contas a pagar e não de provisão. Entende a recorrente que o fato das referidas contribuições estarem com a sua exigibilidade suspensa, não significa que o crédito tributário correspondente não era devido, identificável ou mensurável, mas tão somente que o seu efetivo desembolso está postergado para o momento do término da ação judicial e que, portanto, até que não seja proferida decisão na ação judicial, são totalmente devidos.*

**O entendimento que tem se filmado neste Conselho é de que os tributos que estejam com sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, devem ser provisionados contabilmente, não se confundindo, portanto, com o registro de despesas incorridas. Os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por uma das hipóteses previstas no citado art. 151 devem ser contabilizados pelo regime de caixa, ou seja, considerados como**

*despesa somente por ocasião de seu efetivo pagamento. Enquanto provisão, está vedada a sua dedução na apuração da base de cálculo de qualquer tributo, devendo, portanto, neste caso, serem integralmente adicionadas à base de cálculo da CSLL. Afinal, este é disciplinamento previsto no art. 41, § 1º da Lei nº 8.981/95 e no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95.*

(...)

*Nesta linha de argumentação, deve-se asseverar ainda que não encontra guarida no melhor direito a alegação da recorrente (fl.s 369) no sentido de que a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa aplicar-se-ia, exclusivamente, à determinação do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e não à CSLL. Com efeito, pelo disposto no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro restou vedada a dedução de quaisquer provisões. Nestas estão incluídas aquelas constituídas em função de tributo com exigibilidade suspensa, excetuando-se apenas as provisões para pagamento de férias e décimo-terceiro salário e as provisões técnicas exigidas pela legislação especial de determinadas instituições. (fólios n. 5 e 6; sem grifos no original)*

Nessa senda, louvando a jurisprudência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – e, destarte, enaltecendo o valor da segurança jurídica, que, dentre seus conteúdos normativos, inequivocamente contempla o da previsibilidade das decisões –, entendo que os tributos com exigibilidade suspensa não podem ser deduzidos da base de cálculo da CSLL, o que, no caso concreto, **determina exclusivamente a manutenção da glosa relativa à COFINS.**

Com efeito, apesar de os valores relativos ao PIS efetivamente estarem com exigibilidade suspensa no ano-calendário 2007, **tem-se que o contribuinte efetivamente procedeu ao recolhimento dessa contribuição em março de 2008,** átimo em que a suspensão da exigibilidade desse tributo não mais tinha lugar, o que pode ser constatado pela leitura dos documentos que repousam às fls. 3647-3658.

Ora, na esteira do precedente supracitado, as despesas relativas a tributos com exigibilidade suspensa apenas podem ser reconhecidas quando do seu efetivo pagamento, ou seja, o reconhecimento contábil dessas despesas rege-se pelo regime de caixa.

Dessa feita, tem-se que, por mais que o PIS não pudesse ser deduzido em 2007, poderiam tais quantias ser reconhecidas como despesas em março de 2008 – é dizer, 3 (três) anos antes do lançamento fiscal.

Ou seja, quanto ao PIS, o procedimento adotado pelo sujeito passivo consubstancia em mero reconhecimento antecipado de despesa, situação que apenas poderia ensejar autuação fundada em postergação de pagamento de tributo – **que obviamente deveria levar em conta o fato de que a despesa de PIS não foi computada na apuração da base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2008.**

Não há, nos autos, qualquer consideração no sentido de que os valores atinentes ao PIS teriam minorado a base de cálculo da CSLL duplamente – no ano-calendário em que representavam mera provisão, 2007, e no ano-calendário do efetivo pagamento, em 2008 –, sendo que o sujeito passivo apurou expressivos resultados tributáveis em ambos esses períodos de apuração.

Processo nº 16682.721113/2011-11  
Acórdão n.º **1101-001.011**

**S1-C1T1**  
Fl. 15

---

Por todo o exposto, no ponto específico relativo à dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para cancelar as glosas atinentes ao PIS com exigibilidade suspensa no ano-calendário de 2007.

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator

## Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Expresso, aqui, as razões de decidir da maioria qualificada deste Colegiado para negar provimento ao recurso voluntário relativamente aos temas a seguir abordados.

Quanto à glosa de participações nos lucros e resultados, na sessão de julgamento de 05 de março de 2013 dei provimento a recurso voluntário interposto em face de lançamento semelhante, formalizado contra outra empresa do mesmo grupo empresarial ao qual pertence a autuada. O correspondente Acórdão nº 1101-000.847 restou assim ementado:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Ano-calendário: 2004*

*PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS. DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS. AUSÊNCIA DA REPRESENTAÇÃO SINDICAL NA NEGOCIAÇÃO. CONSEQUÊNCIAS.*

*Existindo acordo formal entre empregador e empregados fixando as regras para pagamento da remuneração, a ausência da representação sindical na negociação não é suficiente para impedir a dedutibilidade da despesa, para efeitos de apuração do lucro real.*

Naquele caso, porém, a abordagem fiscal permitiu concluir que a participação nos lucros e resultados, embora não atendesse a todos os requisitos da Lei nº 10.101/2000, decorria de contrato firmado entre o empregador e seus empregados, caracterizando-se gratificação por aumento de produtividade, dedutíveis por força do art. 299, §3º do RIR/99. Destaque-se que a autoridade fiscal reconheceu que *os critérios de cálculo e pagamento da PLR competência 2004* teriam sido *definidos em Acordo firmado, em 02/12/2004, entre a instituição financeira e comissão de empregados, sem a participação da entidade sindical que representa os interesses dos funcionários*. Logo, nenhum outro vício, para além da ausência do representante da entidade sindical, foi apontado.

No presente caso, a autoridade fiscal preliminarmente aponta a indedutibilidade da parcela de R\$ 3.257.100,00, excluída na apuração do lucro tributável de 2007, e constituída em 2006, mas adicionada. Diz que o art. 3º, §1º da Lei nº 10.101/2000 e o art. 359 do RIR/99 somente admitem *despesa constituída e deduzida no mesmo ano de apuração dos tributos*.

Com referência a esta e às demais parcelas deduzidas nos anos-calendário 2007 a 2008, consigna a ausência dos sindicatos da categoria profissional dos empregados da contribuinte na formalização dos acordos, mas também aponta a *ausência de regras claras e objetivas, e de relatórios de avaliação dos empregados no cumprimento das métricas estabelecidas no próprio programa de metas para pagamento da PLR*, pois:

- O acordo PAM DTVM PPRL 2003:

- estabelece percentuais de participação de 3% a 21%, mas não indica *a regra ou o critério que será utilizado para escolha deste percentual, deixando assim a critério do empregador a fixação deste*;
  - permite a utilização de percentual superior àqueles genericamente fixados, sem também estabelecer o critério para esta exceção;
  - autoriza o pagamento de valor superior à maior categoria remuneratória sem estabelecer um teto, bem como a revisão final das avaliações dos empregados por um comitê de avaliação indicado pela diretoria da própria Empresa; e
  - permitiu o pagamento de valores extremamente discrepantes, beneficiando uns poucos empregados em detrimento da grande maioria;
- O acordo UBS PAM DTVM AC PLR 2007 (aí incluída sua prorrogação):
    - não estava acompanhado do modelo de formulário de avaliação de desempenho individual, e também não foram apresentados os *relatórios de avaliação dos empregados no cumprimento das métricas estabelecidas no programa de metas*;
    - permite que seja extrapolado o limite máximo de remuneração (100 salários) em casos excepcionais; e
    - autoriza o pagamento de valor superior à maior categoria remuneratória sem estabelecer um teto.

Intimada, a contribuinte não apresentou *os relatórios de avaliação das metas que conduziram aos pagamentos do PLR, efetivado na competência fevereiro/2007 e de fevereiro/2008, impedindo a auditoria de verificar a regularidade e a conformidade dos valores pagos com os parâmetros e critérios fixados no próprio instrumento celebrado*. Analisando os montantes pagos, a autoridade fiscal ainda observou que os maiores beneficiados (por ela identificados) eram diretores da empresa desde 01/12/2006. Especificamente em relação ao segundo acordo, anotou que os diretores receberam remuneração superior ao teto de 100 (cem) salários, ao passo que outras empregadas receberam abaixo do limite inferior de 5 (cinco) salários, tornando *imprescindíveis as apresentações dos relatórios das avaliações dos empregados para que esta Auditoria descarte o aspecto da liberalidade na conduta que regeu o Contribuinte no pagamento da PLR aos mesmos*.

Concluiu, assim, que *não foram observados os requisitos de dedutibilidade das despesas de PLR nos anos de 2006, 2007 e 2008 para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme os termos da lei 10.101/2000 (art. 3º, §1º)*.

A Turma Julgadora de 1ª instância, por maioria de votos, rejeitou os argumentos da interessada apresentados em impugnação. O acórdão foi assim ementado, nesta parte:

*IRPJ. PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DOS EMPREGADOS. INDEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS.*

*Inexistindo regras claras e objetivas que dêem amparo aos pagamentos a título de PLR efetuados pela empresa, e não tendo sido elucidadas as metas do programa, os critérios de avaliação dos funcionários e a composição dos valores pagos, reputam-se indedutíveis as respectivas despesas, para fins de determinação do lucro real.*

Divergiu o Julgador Marcelo Franco de Matos, que considerou as verbas pagas a título de PLR dedutíveis, para defeito de apuração do lucro real, exceto quanto aos valores destinados a diretores.

A recorrente defende que os valores pagos, caso não tenham natureza de participação nos lucros, caracterizariam remuneração salarial, para fins de incidência das contribuições previdenciárias, ou gratificações, e assim dedutíveis.

De plano cabe observar que a incidência das contribuições previdenciárias não atribui à verba natureza salarial. Tais contribuições incidem sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais a serviço da empresa, e dentre estas o salário corresponde àquilo que decorre, especificamente, das disposições do contrato de trabalho. Na medida em que as remunerações aqui questionadas não decorrem de salário, sua sujeição às contribuições previdenciárias, como estabelecido pela Fiscalização em autos apartados, não é suficiente para classificá-las como necessárias à manutenção da sociedade.

Quanto às disposições do art. 299, §3º do RIR/99, não está dito ali que as gratificações pagas aos empregados são sempre dedutíveis, independentemente da nomenclatura que recebam, mas sim que qualquer gratificação paga aos empregados somente será dedutível se atendidos os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade expressos no *caput* e nos demais parágrafos daquele dispositivo.

Logo, não basta a prova de que as gratificações foram pagas a empregados. É necessário que elas não se caracterizem como liberalidades para serem dedutíveis.

A recorrente também questiona *como se poderia dizer que não são dedutíveis os valores pagos pelo empregador em razão de um acordo firmado com seus próprios empregados?* Ocorre que ante os critérios abertos fixados nos acordos que resultaram nas participações glosadas, somente seria possível vinculá-las aos acordos com a apresentação dos *relatórios de avaliação das metas que conduziriam aos pagamentos do PLR.*

Entende a recorrente que o Parecer Normativo CST nº 109/75 autorizaria a dedutibilidade de qualquer participação a empregados, ainda que a título de liberalidade. Contudo, assim está redigido o excerto invocado na defesa:

*1. O art. 223, letra a, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02/09/75, assegura às pessoas jurídicas o direito de excluir do seu lucro real as percentagens dos empregados em seus lucros. Entretanto dúvidas têm*

*surgido quando tais percentagens são atribuídas a empregados que ocupam cargo de gerência.*

*2. Inicialmente cabe ressaltar que o favor concedido está condicionado à previsão, em lei ou contrato individual de trabalho, do direito do empregado a receber tal percentagem. Se tal não ocorrer, e a percentagem for paga por mera liberalidade da empresa, ela será uma gratificação, e, como tal, sujeita ao limite do art. 183 do Regulamento já citado.*

Por sua vez, a admissibilidade de tais participações, ainda que a título de liberalidade, como gratificações dedutíveis, está claramente exposta sem maiores requisitos porque o Regulamento do Imposto de Renda à época, aprovado pelo Decreto nº 76.186/75 estabelecia limite de valor para tal dedutibilidade:

#### *DAS GRATIFICAÇÕES A EMPREGADOS*

*Art. 183 - A despesa operacional relativa às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem, excluído o 13º salário, não poderá exceder a importância anual de Cr\$ 15.300,00 (quinze mil e trezentos cruzeiros) para cada um dos beneficiados (Decreto-lei nº 401/68, art. 17).*

A recorrente prossegue invocando as mesmas razões de decidir por mim adotadas para cancelar a exigência tratada no Acórdão nº 1101-000.847. Todavia, estes autos apresentam uma distinção fundamental em relação àquela exigência: inexistente, aqui, prova de que as participações pagas tenham observado os critérios estabelecidos nos acordos firmados entre empregados e empregador, e para além disso estes critérios eram excessivamente abertos para permitir um tratamento uniforme a todos os empregados.

E veja-se que não se trata de ignorar os acordos existentes como aventa a recorrente. A autoridade fiscal sobre eles se debruçou, apontou precisamente os critérios inválidos para atribuição uniforme de participação nos lucros e resultados, e ainda facultou à contribuinte suprir estas deficiências demonstrando, por meio dos relatórios de avaliação, que aplicou critérios válidos para pagamento das participações. Tais elementos, porém, não vieram aos autos, e o simples fato de as remunerações terem sido pagas a empregados não é suficiente, como demonstrado, para atribuir-lhes a natureza de verbas salariais ou de gratificações dedutíveis, mormente tendo em conta o que mais dispõe o RIR/99:

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

*I - asseguradas a debêntures de sua emissão;*

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

*III - atribuídas aos trabalhadores da empresa, nos termos da Medida Provisória nº 1.769, de 1999 (art. 359).*

Dissociadas dos parâmetros de pagamento, não é possível aferir sua necessidade, usualidade e normalidade, para assegurar-lhes a dedutibilidade na forma do art. 299 do RIR/99, nem mesmo afirmar sua conformidade com os critérios mencionados nos incisos II ou III do art. 462 do RIR/99.

A título de exemplo, veja-se que relativamente ao primeiro grupo de despesas analisado pela Fiscalização estão destacados pagamentos a três empregados que, exercendo cargos de direção, foram beneficiados com valores que oscilam entre R\$ 4.701.840,00 e R\$ 9.403.680,00. No segundo grupo de despesas, além de um pagamento R\$ 22.892.000,00, há outros dois no valor R\$ 7.923.000,00, que também favorecem diretores da pessoa jurídica. Para além disso, diversas outras remunerações foram pagas em valores equivalentes a mais de 30 salários dos beneficiários.

A recorrente também contesta a imputação de inobservância do regime de competência, porém, mesmo para a parcela glosada com esta motivação, a autoridade lançadora se opôs aos critérios adotados no instrumento PAM DTVM PPRL 2003, declarando expressamente à fl. 2479 que ele também regia a parcela de R\$ 3.257.100,00 indevidamente excluída em 2007. Assim, mesmo interpretando-se que a Lei nº 10.101/2000 admitiria a dedutibilidade das participações apenas provisionadas, e não impediria seu cômputo no lucro tributável em momento posterior, na forma do art. 273 do RIR/99, subsistiria sem esclarecimentos os montantes assim calculados.

Por fim, a recorrente se estende em sua defesa, enunciando o cumprimento de todos os requisitos legais para dedução das participações, e asseverando que as exigências fiscais não têm respaldo em lei.

Seus argumentos, porém, foram validamente refutados na decisão recorrida. Em que pese a autoridade julgadora de 1ª instância tenha se reportado às razões de decidir expressas em face do lançamento de contribuições previdenciárias veiculado nos autos do processo administrativo nº 16682.720575/2011-11, o presente lançamento expressamente adota por empréstimo o procedimento fiscal ali desenvolvido com vistas a aferir a natureza dos valores contabilizados como participações nos lucros e resultados. Observo, inclusive, que naquele procedimento fiscal foi analisado outro acordo remuneratório (em especial o *PPRL 2006 UBS Gestora*), verificando-se irregularidades nas regras ali estabelecidas, e o fato de a decisão recorrida ter também se reportado a ele, aqui não indicado como fundamento para a exigência, em nada prejudica sua validade, na medida em que os vícios presentes nos acordos analisados na acusação não foram refutados pela recorrente.

Para maior clareza, transcrevo os correspondentes excertos da decisão de 1ª instância:

***Da ausência de regras claras e objetivas (PAM DTVM PPRL 2003, UBS PAM DTVM AC PRL 2007, UBS PAM DTVM AC PRL 2007, prorrogado, e PPRL 2006 UBS Gestora)***

*O contribuinte sinteticamente alega que: desenvolveu sistemas internos de avaliação de funcionários para fins de aferição de resultados e cumprimento de metas por parte de seus empregados, nomeados Performance Measurement & Management ("PMM") e Performance Segmentation ("PS"); para capacitar todos os empregados ao preenchimento adequado das avaliações, ofereceu cursos de treinamento em PMM e OS; cada empregado preenchia sua autoavaliação também era avaliado por seus superiores e colegas; os empregados tinham acesso aos sistemas diretamente de sua estação de trabalho, possuindo uma senha individual e intransferível; o sistema baseava-se em notas que variavam de 1 a 5; os resultados das avaliações eram submetidos a análise e aprovação de um Comitê de Avaliação indicado pela diretoria da Impugnante. Por fim, para demonstrar a efetiva aplicação do sistema*

de avaliação, acosta aos presentes autos exemplos de avaliações individuais dos empregados, relativas aos anos-calendário 2007 e 2008 (doc. 12 – fls. 2921/2940).

Por tais razões, afirma que dispunha de um sistema absolutamente organizado para avaliação de seus empregados, que influenciava diretamente o montante que estes receberiam a título de PLR.

Defende ainda que esta foi a conclusão do Agente Fiscal para o Plano UBS PAM DTVM AC PLR 2007 e sua respectiva prorrogação, como atestado no próprio Termo de Verificação Fiscal, que transcreve:

"5.3.4.2 Oportuno registrar que a cópia deste Acordo Coletivo foi apresentada pelo Contribuinte desacompanhada deste modelo de formulário de avaliação de desempenho individual. Da leitura do dispositivo acima, verifica-se a existência de regras quanto a fixação dos direitos à participação e um programa de metas, além da adoção de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, sobretudo a nível individual, conforme se depreende do item (iii) do dispositivo que trata da avaliação de desempenho individual, cujo modelo não foi apresentado." (parágrafo 2 da página 28 do Termo de Verificação Fiscal - grifos no original).

A argumentação apresentada pelo contribuinte foi refutada pela 11ª Turma desta Delegacia nos seguintes termos:

"28. A Impugnante detalha a metodologia de avaliação utilizada através dos sistemas Performance Measurement & Management (PMM) e Performance Segmentation (PS). Cabe esclarecer que a autoridade fiscal não questionou tal metodologia e, portanto, não é matéria passível de discussão. A ausência de regras claras e objetivas exposta no relatório fiscal refere-se exclusivamente aos instrumentos de negociações coletivas de PLR.

PAM DTVM PPRL 2003

29. Este instrumento prevê em sua cláusula 6ª que a PLR será devida pelo empregador aos seus empregados segundo os critérios estabelecidos no Anexos I (índice de lucratividade da empresa) e Anexo II (regras quanto à fixação dos direitos à participação e programas de metas).

30. A autoridade fiscal verificou a falta de regra ou critério para a escolha do índice estabelecido no parágrafo 5 do Anexo I (mínimo de 3% e máximo de 21%) e falta de detalhamento das hipóteses e critérios para que a empresa possa utilizar-se de percentual superior ao máximo de 21% (extrapolação estabelecida no parágrafo 6 do mesmo Anexo I), ficando a fixação do índice a critério do empregador.

31. Além disso, de acordo como parágrafo introdutório do Anexo II, somente depois de estabelecido o percentual do lucro a ser distribuído aos empregados é que seriam observadas as regras que determinam a fixação do direito individual dos empregados a PLR.

32. Cabe reproduzir as mencionadas cláusulas:

ANEXO I - ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE DA EMPRESA “ (...)

5 - A PLR corresponderá a no mínimo 3% (três por cento) e no máximo 21% (vinte e um por cento) do resultado (“Resultado Distribuível”).

6- A Empresa poderá utilizar-se de percentual superior ao determinado no item 5 acima, não configurando novação ou descumprimento às regras do Plano.” (original não grifado)

ANEXO II - REGRAS QUANTO À FIXAÇÃO DOS DIREITOS À PARTICIPAÇÃO E PROGRAMAS DE METAS.

“Após a definição do percentual do lucro a ser distribuído aos empregados da Empresa, dentro do limite estipulado no item 5 do anexo I para fixação dos direitos à PLR a serem percebidos pelos empregados, deverão ser observadas as seguintes regras e critérios: (original não grifado)

(...)”33. A impugnante alega que “(...) diante das disposições do plano, que determinava limites mínimos e máximos para o pagamento de PLR com base nos resultados da sociedades e das avaliações individuais, pode ser observado que o plano em análise possuía regras claras e objetivas”. Faz referência apenas ao Anexo II, sem questionar especificamente a falta de critério e regras levantadas pela autoridade fiscal no Anexo I. Portanto, os argumentos apresentados pela impugnante são insuficientes para se contraporem aos fatos apresentados pela autoridade fiscal.

UBS PAM DTVM AC PRL 2007 e sua respectiva prorrogação.

34. Este instrumento celebrado prevê, em sua cláusula 5ª, que a PLR será devida pelo empregador aos seus empregados, levando em consideração: (i) o índice de lucratividade do empregador (descrito no Anexo I do instrumento); (ii) as regras quanto à fixação dos direitos à participação e programa de metas (descrito no Anexo II do instrumento); e (iii) avaliação de desempenho individual conforme formulário anexo ao Acordo.

35. O modelo do formulário de avaliação de desempenho individual mencionado no item (iii) grifado acima não foi apresentado pela Impugnante. De acordo com o relatório fiscal, apesar de intimada, a Impugnante não apresentou os formulários de avaliação de desempenho individual mencionados na cláusula 5ª do instrumento em questão.

36. A Impugnante alega que a avaliação de desempenho individual foi de acordo com o PMM e PS, mas não se pronuncia quanto ao formulário omitido.

PPRL 2006 UBS Gestora

37. Este instrumento prevê em sua cláusula 6ª que a PLR será devida pelo empregador aos seus empregados segundo os critérios estabelecidos no Anexos I (índice de lucratividade da empresa) e Anexo II (regras quanto à fixação dos direitos à participação e programas de metas).

38. A autoridade fiscal verificou a falta de regra ou critério para a escolha do índice estabelecido no parágrafo 5 do Anexo I (mínimo de 2% e máximo de 20%) e falta de detalhamento das hipóteses e critérios para que a empresa possa utilizar-se de percentual superior ao máximo de 20% (extrapolação estabelecida no parágrafo 6 do mesmo Anexo I), ficando a fixação do índice a critério do empregador.

39. Além disso, de acordo como parágrafo introdutório do Anexo II, somente depois de estabelecido o percentual do lucro a ser distribuído aos empregados é que seriam observadas as regras que determinam a fixação do direito individual dos empregados a PLR.

Cabe reproduzir as mencionadas cláusulas:

ANEXO I - ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE DA EMPRESA “ (...)

5 - A PLR corresponderá a no mínimo 2% (dois por cento) e no máximo 20% (vinte por cento) do resultado (“Resultado Distribuível”).

6- A Empresa poderá utilizar-se de percentual superior ao determinado no item 5 acima, não configurando novação ou descumprimento às regras do Plano.” (original não grifado)

## ANEXO II - REGRAS QUANTO À FIXAÇÃO DOS DIREITOS À PARTICIPAÇÃO E PROGRAMAS DE METAS.

“Após a definição do percentual do lucro a ser distribuído aos empregados da Empresa, dentro do limite estipulado no item 5 do anexo I para fixação dos direitos à PLR a serem percebidos pelos empregados, deverão ser observadas as seguintes regras e critérios: (original não grifado)

(...).”40. A impugnante alega que “(...) diante das disposições do plano, que determinava limites mínimos e máximos para o pagamento de PLR com base nos resultados da sociedade e das avaliações individuais, pode ser observado que o plano em análise possuía regras claras e objetivas”. Faz referência apenas ao Anexo II, sem questionar especificamente a falta de critério e regras levantadas pela autoridade fiscal no Anexo I. Portanto, os argumentos apresentados pela Impugnante são insuficientes para confrontar os fatos apresentados pela autoridade fiscal.

CCT PRL Bancos 2007 e 2008

41. De acordo com a impugnação apresentada, “a Impugnante realizou apenas as antecipações dos pagamentos PLR 2007 e 2008, respectivamente, em Outubro de 2007 e Novembro de 2008, com valor máximo predeterminado pelas próprias Convenções Coletivas, nos termos do que dispõem o Parágrafo Segundo da Cláusula Primeira e a Cláusula Segunda de ambas Convenções. Neste sentido, pode-se afirmar que os critérios que nortearam a efetiva distribuição de PLR em 2007 foram os relativos ao plano UBS PAM DTVM AC PRL 2007 e sua respectiva prorrogação, uma vez que os pagamentos relacionados às CCTs foram apenas antecipações com valores a serem distribuídos previamente determinados pelo Sindicato”.

42. Os instrumentos UBS PAM DTVM AC PRL 2007 e sua respectiva prorrogação já foram acima analisados.”

*No mesmo diapasão, há que se concordar com a 11ª Turma, a metodologia de avaliação utilizada através dos sistemas Performance Measurement & Management (PMM) e Performance Segmentation (PS) não foi questionada pela Fiscalização. Ademais, as fichas de avaliação individual dos empregados, relativas aos anos-calendário 2007 e 2008 (doc. 12 – fls. 2921/2940), não são suficientes para explicar os valores pagos aos empregados, a título de PLR. Neste sentido, veja-se, por exemplo, a avaliação do funcionário André Moraes (fl. 2921), in verbis:*

“Pró-ativo, organizado, focado. Soube trabalhar sob pressão com a chegada dos funcionários do UBS e adaptando as necessidades de cada cliente.” (accomplishments and strenghts);

“Deve retornar sua curso de graduação e iniciar curso de inglês, para, a médio/longo prazo, estar apto a buscar novas oportunidades dentro do Banco” (development área);

“2” (overall contribution rating);

“3” (overall competency rating).

*Como se vê no exemplo, trata-se de uma avaliação de desempenho do funcionário. Entretanto, tais informações são insuficientes para quantificar/elucidar, o valor da PLR paga a cada empregado. Além disso, não há elementos que garantam que tal avaliação tenha conexão com o pagamento de PLR, sendo comum a utilização de tais ferramentas com a finalidade de promover salarialmente os funcionários.*

*De modo análogo, os documentos relativos a pesquisa salarial juntados pelo contribuinte aos autos (fls. 2943/2957) denotam a preocupação da empresa com a*

remuneração dos funcionários da empresa em harmonia com o mercado de trabalho, mas em nada auxiliam na quantificação dos valores pagos a título de PLR.

Especificamente quanto ao PAM DTVM PPRL 2003, a Fiscalização, analisando os Anexos I e II do instrumento, destaca a ausência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, fundada, entre outras, nas seguintes evidências (fls. 2479/2480):

a) o Anexo I em seu parágrafo 5 estabelece que a participação nos lucros ou resultados (PLR) corresponderá a no mínimo 3% (três por cento) e no máximo 21% (vinte e um por cento) do resultado, entretanto, tal cláusula não estabelece, contudo, a regra ou o critério que será utilizado para escolha deste percentual, deixando assim a critério do empregador a fixação deste;

b) não bastasse ainda esta falta de objetividade, o Contribuinte ainda lança mão do estatuído no parágrafo 6 deste mesmo Anexo I para estabelecer que poderá utilizar "de percentual superior ao determinado no seu item 5 acima, não configurando novação ou descumprimento às regras do Plano", não detalhando as hipóteses ou critérios em que tal fato possa ocorrer.

A falta de critério na fixação dos percentuais de PLR, como alega a Fiscalização, encontra-se em descompasso com a Lei nº 10.101/2000, que exige regras claras e objetivas na instituição de programas de participação nos lucros. Afinal, qual a razão para a empresa estipular um percentual de 3%, 21% ou ainda superior a este? Tal dúvida compromete o envolvimento entre empresa e trabalhadores na obtenção dos resultados pretendidos, um dos pilares em que sustentam os programas de PLR, já que estes não sabem de antemão quais as regras que fixarão o percentual de lucro a ser distribuído.

Esta é uma das causas da seguinte constatação efetuada pela Fiscalização:

"5.3.3.6 Para que a distribuição dos lucros da empresa não esteja vinculada à remuneração dos trabalhadores, não basta a mera previsão em acordo ou a fixação de valores percentuais e prazos de pagamentos. É necessário que a clareza e a objetividade norteiem a fixação tanto dos direitos substantivos dos participantes quanto das correlatas regras instrumentais, as quais devem encerrar critérios quantitativamente mensuráveis, como forma de avaliação. Sem a observância das regras previstas na legislação, a participação nos lucros será mera verba que complementa o salário, representando campo de incidência de contribuição previdenciária." (sublinhei)

A empresa tenta se valer em sua defesa de uma observação efetuada pela Fiscalização quanto ao Plano UBS PAM DTVM AC PLR 2007 e sua respectiva prorrogação, como consta no próprio Termo de Verificação Fiscal, a seguir transcrita:

"5.3.4.2 Oportuno registrar que a cópia deste Acordo Coletivo foi apresentada pelo Contribuinte **desacompanhada deste modelo de formulário de avaliação de desempenho individual**. Da leitura do dispositivo acima, verifica-se a existência de regras quanto a fixação dos direitos à participação e um programa de metas, além da adoção de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, sobretudo a nível individual, conforme se depreende do item (iii) do dispositivo que trata da avaliação de desempenho individual, cujo modelo não foi apresentado." (parágrafo 2 da página 28 do Termo de Verificação Fiscal - grifos no original).

Da leitura acima, observa-se que a Fiscalização verificou a existência de regras, mas ficou impossibilitada de verificar sua aplicação, já que os formulários de avaliação individual não foram apresentados. Não é demais lembrar que a autuação envolve uma despesa, e, como sabido, para sua dedutibilidade, há necessidade da

*empresa a comprove, ou seja, demonstre sua composição, o que não se observa no caso em tela.*

*Vale lembrar que no Termo de Intimação Fiscal de 18/01/2011 (fls. 46/47), a empresa foi intimada a apresentar, entre outros elementos os seguintes:*

“3) memória de cálculo (meio papel e magnético no formato \*.xls) dos valores declarados na DIPJ 2008 (Ficha 06B - linha 60) e na DIPJ 2009 (Ficha 06B - linha 67), contendo a relação de funcionários e das respectivas despesas incorridas individualmente nos anos-calendário de 2007 e 2008, a título de PLR, com a discriminação para cada registro:

(a) do ano de referência a que se refere a despesa de PLR; e (b) do fundamento para os respectivos pagamentos (instrumento decorrente de negociação na comissão, convenção coletiva etc).

4) documentos comprobatórios relacionados ao fundamento para os respectivos pagamentos referido no item (3b) acima:

(a) Convenções ou acordos coletivos de trabalho ou atas de reunião das comissões estabelecidas de comum acordo para tratar do PLR, e respectivos instrumentos decorrentes destes procedimentos de negociação (programa de implementação, por exemplo), devidamente registrado no sindicato, que prevejam o pagamento da PLR, firmados entre empresa e sindicato, onde constem 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;

(b) instrumentos de aferição das metas estabelecidas para todos os empregados, correlacionando os valores pagos a cada um deles com as suas respectivas aferições;

(c) toda a documentação relacionada ao processo eleitoral dos representantes dos empregados nas respectivas comissões de negociação, caso a empresa tenha optado por comissão de negociação.”

*Não há dúvidas de que a fiscalização buscou elucidar a composição dos valores pagos a título de PLR a cada um dos empregados, elemento essencial, volto a dizer, para a dedução da despesa, sem o que não há como se aceitar sua dedução. Entretanto, a empresa não conseguiu elucidar a questão.*

*Este fato inclusive foi relatado no Termo de Verificação Fiscal (fl. 2481/2482):*

“5.3.3.9 No que pese a completa inaplicabilidade deste instrumento para reger o pagamento de PLR aos empregados da empresa, esta foi intimada (**TIPF em 06/05/2010, TIF 01 em 31/05/2010, TIF 02 em 01/07/2010, todos do procedimento fiscal concomitante descrito no item 3.2) a apresentar todos os instrumentos de aferição das metas estabelecidas para todos os empregados, correlacionando os valores pagos a cada um deles com as suas respectivas aferições, bem como toda a documentação relacionada ao processo eleitoral dos representantes dos empregados nas respectivas comissões de negociação.** Contudo, o Contribuinte não apresentou os relatórios de avaliação das metas que conduziram aos pagamentos do PLR, efetivado na competência fevereiro/2007, nem a documentação relacionada ao processo eleitoral dos empregados que participaram da comissão de negociação da qual resultou o instrumento em análise. A omissão do Contribuinte em apresentar os instrumentos de aferição e avaliação impossibilitou a Auditoria de verificar a regularidade e a conformidade dos valores pagos com os parâmetros e critérios fixados no próprio instrumento celebrado. A análise dos pagamentos de PLR

efetuados, em quantidades de salários, revela discrepâncias dos valores pagos entre os empregados.”

*Por todos estes elementos, concluo, em harmonia com a Fiscalização e com o decidido pela 11ª Turma, inexistirem regras claras e objetivas que dêem amparo aos pagamentos a título de PLR efetuados pela empresa.*

***Da não apresentação dos relatórios de avaliação dos empregados***

*A empresa alega que, segundo os requisitos legais previstos na Lei nº 10.101/2000, deveria negociar com seus empregados ou com o Sindicato planos ou acordos coletivos que contivessem regras claras e objetivas, nas quais deveriam constar os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado e que todos os planos e acordos firmados pela Impugnante respeitaram, em absoluto, essa determinação legal, juntando como exemplo as avaliações individuais dos empregados, relativas aos anos-calendário 2007 e 2008 (doc. 12 – fls. 2921/2940).*

*A este respeito a 11ª Turma assim concluiu:*

“Da não apresentação dos relatórios de avaliação dos empregados.

20. Quanto à não apresentação dos relatórios de avaliação dos empregados, a Impugnante apesar de intimada (TIF 03 em 01/09/2010 e TIF 04 em 04/10/2010) não apresentou todos os instrumentos de aferição das metas estabelecidas para todos os empregados, correlacionando os valores pagos a cada um deles com as suas respectivas aferições.

21. A omissão da Impugnante em apresentar os relatórios de avaliação impossibilitou que a autoridade fiscal verificasse a regularidade e a conformidade dos valores pagos com os parâmetros e critérios fixados no instrumento celebrado (PPRL 2006 UBS Gestora).

22. A Impugnante entende que após as explanações apresentadas (já rebatidas no presente Voto), restou comprovado que o plano firmado continha regras claras e precisas. Diante disso, entende ainda que não há razão para o agente fiscal solicitar todas as avaliações individuais dos empregados e reforça a afirmativa de que “a autoridade fiscal exigiu da UBS Gestora requisitos sem embasamento legal e que visou a punir a última por não cumprimento de obrigações que sequer estão previstas em Lei”.

23. Apesar de não ver razão na solicitação dos relatórios de avaliação dos empregados pela autoridade fiscal, não cabe razão à Impugnante ao alegar que a autoridade fiscal exigiu requisitos não previstos em Lei. Ao exigir a correlação entre valores pagos e as respectivas aferições, por empregado, no intuito de verificar se os valores pagos estavam em conformidade com os critérios previstos nos acordos celebrados, não está a autoridade fiscal criando requisitos contrários à Lei 10.101/00 e sim verificando o seu cumprimento.” (sublinhei)

*Afora o que foi dito pela 11ª Turma, há também que se lembrar que a escrituração das despesas, nos termos do art. 251 do RIR/1999 (art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/1977), tem de estar necessariamente apoiada em documentos idôneos, que sejam hábeis a demonstrar a sua existência, bem como a sua conexão com a atividade explorada e com a manutenção da fonte de receita. Nesse sentido, tais documentos, respeitadas as suas naturezas, devem trazer as informações necessárias, com o nível de detalhamento suficiente (com o nome das partes envolvidas, a data, o valor, a especificação do gasto etc.), para eventual exame pelo Fisco dos requisitos legais para a sua dedutibilidade. Especialmente devem comprovar que os dispêndios correspondem efetivamente à contrapartida de algo recebido, além de serem inerentes às operações da empresa, ou delas decorrerem ou com elas se relacionarem.*

*Assim, se instado a apresentar a documentação que apóia os lançamentos contábeis de despesas ou custos, o contribuinte sujeito à apuração com base no lucro real não exhibe provas da dedutibilidade dos dispêndios, tais valores não podem ser deduzidos na apuração do lucro, para fins de apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social.*

*Por fim, a falta de exibição dos formulários de avaliação, e, mais do que isso, a falta de elucidação da composição dos valores pagos a título de PLR a cada um dos empregados, desde já compromete a dedução da despesa por parte da empresa.*

***Da discrepância dos valores pagos em quantidade de salários para os empregados***

*A empresa alega que o “Agente Fiscal afirmou no Relatório Fiscal que as discrepâncias nos valores pagos em quantidade de salários apontou para a forma liberal com que a Impugnante teria beneficiado uns poucos empregados em detrimento da maioria no pagamento de valores de PLR”, mas que tal assertiva não merece prosperar pois demonstrou razão das diferenças apontadas, qual seja, a performance de cada um dos funcionários.*

*Por sua vez a 11ª Turma assim decidiu:*

“24. A Impugnante alega que cada empregado foi objeto de avaliação individual e a performance motivou as diferenças apontadas, ou seja, a tendência é que o funcionário que mais contribui para a geração do lucro receba mais. Elogia a metodologia de avaliação utilizada pela empresa e afirma que os mecanismos de aferição explicados na impugnação constam, de uma forma ou de outra, do corpo dos planos ou dos acordos coletivos que embasaram os pagamentos de PLR.

25. Cabe novamente ressaltar que a metodologia de avaliação utilizada pela empresa não foi questionada pela autoridade fiscal.

26 A autoridade fiscal analisou os pagamentos de PLR efetuados, em quantidades de salários, e relacionou em tabela os valores pagos a cada empregado com os respectivos salários mensais, indicando as respectivas quantidades de salários a que correspondem os valores de PLR pagos. A constatação de valores tão discrepantes de PLR indica a forma liberal com que o empregador beneficiou uns poucos empregados em detrimento da grande maioria.

27. No caso em questão, o PPRL 2006 UBS Gestora estabelece limites mínimo de 2,5 salários e máximo de 35 salários, com valores pagos de 12,33 a 55,29 vezes (item 1.27.1.17 do relatório fiscal);

28. Apesar de justificar que a razão das diferenças apontadas pela autoridade fiscal foi a performance de cada empregado, descrever o sistema de avaliação utilizado pela empresa e alegar que tais mecanismos de aferição constam no corpo dos planos ou dos acordos coletivos que embasaram os pagamentos de PLR, a Impugnante não enfrenta as diferenças indicadas e se defende afirmando nova-mente que os critérios de avaliação são claros e objetivos.

29. Considerando que tais argumentos já foram superados e discutidos para o instrumento de negociação coletiva de PLR, não há como dar razão à Impugnante.”

*Por tudo que já foi dito, não há dúvidas de que a empresa, ao contrario do que afirma, não demonstrou a razão das diferenças apontadas pela Fiscalização e, a rigor, sequer esclareceu qual foi a performance de cada um dos funcionários, de modo a fundamentar o pagamento de PLR e, muito menos, a dedução da despesa correspondente.*

*Afora a discrepância em quantidade de salários pagos a cada empregado, veja-se ainda, a título de exemplo, a tabela a seguir, deduzida do TVF (fl. 2483), referente ao estabelecimento 0001-00, na competência fevereiro/2007, bem como documentos extraídos do processo 16682.720598/2011-26, que demonstram que realmente, em termos percentuais, em relação aos valores totais pagos, os valores pagos pela empresa a título de PLR de fato beneficiaram muito mais determinados funcionários do que outros, não tendo sido tal causa explicada, como segue.*

[...]

*Conclusivamente, cabe razão à afirmativa da Fiscalização de que “foram constatados pagamentos de valores tão discrepantes de PLR, em quantidades de salários, que indicam a forma liberal com que o empregador beneficiou uns poucos empregados em detrimento da grande maioria”. Porém, mais do que isso, resta inexplicada a composição de tais valores, comprometendo ainda mais a dedução das despesas a título de PLR.*

#### **Do Pagamento de PLR a Dirigentes ou Administradores**

*A impugnante afirma não ter realizado pagamentos a Dirigentes ou Administradores, nominalmente aos Srs. [...], alegando também por esta razão demonstrar a precariedade da autuação.*

*A alegação da empresa não tem razão para prosperar, pois seja qual for a posição ocupada pelos funcionários acima indicados (diretores, segundo a Fiscalização, ou, empregados, como sustenta a empresa), fato que é que permanece inexplicada a razão das discrepâncias entre os valores pagos aos empregados a título de PLR, e, mais que isso, a composição dos valores pagos, não cabendo assim a dedução da despesa, como já elucidado.*

*Por tais razões, os documentos juntados pela empresa às fls. 2959/2694, em nada favorecem à empresa, pois não têm conexão com a causa central da autuação, qual seja, a elucidação das discrepâncias entre os valores pagos aos empregados e a composição dos valores pagos a título de PLR.*

#### **Da natureza operacional das despesas com pagamento de PLR**

*A empresa alega que, na remota hipótese em que se considere que não foram observados os requisitos legais para pagamento da PLR, mantém-se a natureza operacional e dedutível destas despesas, por assumirem a natureza de gratificação, e que as mesmas seriam, indubitavelmente, despesas operacionais, necessárias à manutenção da sociedade, uma vez que livremente acordadas entre empregador e empregados, com a finalidade de estimular os funcionários e distribuir os resultados que foram construídos com a participação destes, ou seja, como contraprestação pelos serviços por eles prestados, estando sua dedutibilidade assegurada pelo artigo 299 do RIR/1999, notadamente por determinação expressa de seu § 3º, citando ainda em seu favor o Parecer Normativo CST nº 109, de 22/09/75, o Acórdão 12-37.956 de 22 de junho de 2011, desta Turma, e ainda outros julgados favoráveis ao seu pleito.*

*Desde já, penso não caber aplicação daquilo que foi estatuído no Acórdão 12-37.956 de 22 de junho de 2011, ao caso em tela, pelo que se verá a seguir. Por necessário, transcrevo parte do decidido no voto condutor daquele Acórdão:*

*“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.”

*Em síntese, o acórdão se fundamenta no seguinte fato: atingidas determinadas metas de produção, ou ainda, obtidos os lucros pretendidos, a empresa fica obrigada ao pagamento das importâncias previamente ajustadas a seus funcionários. No caso em exame, todavia, não foram elucidas as metas atingidas, nem os critérios de avaliação dos funcionários, e tampouco foram quantificados os valores pagos, ou ainda esclarecidas as razões da discrepância dos valores pagos a título de PLR. Assim, não se encontra demonstrado o pacto entre as partes (empregador e empregado) que desse causa à obrigação da empresa de efetuar pagamentos ainda que fosse a título de gratificação.*

*Vale ainda comentar o estatuído no REsp 8 65.48 9/RS, Primeira Turma, Rei. Ministro Luiz Fux, trazido pelo contribuinte aos autos, do qual extraí o seguinte trecho:*

*“Com efeito, atendidos os demais requisitos da legislação que tornem possível a caracterização dos pagamentos como participação nos resultados, a ausência de intervenção do sindicato nas negociações e a falta de registro do acordo apenas afastam a vinculação dos empregados aos termos do acordo, podendo rediscuti-los novamente.”*

*“Comparando-se o PPR da autora com as linhas gerais antes definidas, bem como com os demais requisitos legais, verifica-se que são convergentes, a ponto de caracterizar os valores discutidos como participação nos resultados. Desse modo, estão isentos da contribuição patronal sobre a folha de salários, de acordo com o disposto no art. 28, § 9.º, alínea "j", da Lei n.º 8.212/91”.*

*Em sintonia com o Eminent Ministro, no campo do contencioso administrativo, tenho entendido, quanto à dedução de despesas a título de PLR, que ainda que desatendidos determinados requisitos legais, se evidenciada a negociação entre empresa e empregados, havendo metas claras e definidas e demonstrados os valores e a razão de pagamento aos empregados, a dedução da despesa estaria assegurada, em virtude de ser necessária à manutenção da fonte produtora, guardando a PLR característica de gratificação previamente ajustada entre as partes. Entretanto, no caso em exame, nada disso restou demonstrado, não havendo como aplicar o entendimento preconizado pelo contribuinte.*

*Por fim, não tendo sido demonstrada a razão e a composição dos valores pagos a título de PLR, não há que se reputar tais despesas como necessárias à manutenção da fonte produtora, sendo sua dedução para fins de apuração do lucro líquido incompatível com o artigo 299 do RIR/1999.*

A recorrente novamente junta os relatórios apresentados na impugnação, que se prestam a consolidar as notas atribuídas a cada empregado, representativa de sua *evolução e atendimento a metas*, bem como a sua classificação em um *ranking* de competências (fls. 3463/3628). Porém, como reconhece a própria recorrente, estas avaliações eram processadas *tendo como parâmetros os critérios e as competências previamente definidos*, e então submetidas a um *Comitê de Avaliação indicado pela diretoria*, que corrigia discrepâncias, em um sistema que seria imparcial. E são estes resultados finais, e sua correspondência com o

número de salários a serem pagos aos empregados, que não vieram aos autos. Ou seja, a contribuinte não demonstra como as avaliações individuais ensejaram pagamentos de 5, 20, 120 ou 240 salários a seus empregados, e este aspecto é essencial para aferir se houve, ou não, liberalidade por parte da interessada.

A interessada juntou memoriais nas várias oportunidades em que este processo esteve pautado para julgamento, mas em nenhuma delas trouxe aos autos as avaliações que conduziram aos resultados finais acima mencionados. Além de mencionar outros julgados administrativos desta 1ª Seção de Julgamento, a contribuinte apresentou, apenas, cópia dos acordos já apreciados e questionados pela autoridade lançadora.

Não há dúvida, portanto, que: 1) os acordos existiam; 2) parâmetros estavam fixados para remuneração; e 3) remunerações foram pagas. Porém, subsiste sem demonstração a vinculação da remuneração paga aos critérios estabelecidos nos acordos. A recorrente chega a mencionar que a autoridade julgadora não se aprofundou em suas razões de decidir, contudo inexistiam documentos para análises mais aprofundadas. E a exigência de tais documentos, por sua vez, não pode ser classificada como ilegal, porque a única forma de vincular os registros contábeis de despesas às disposições genéricas dos acordos são as avaliações dos empregados segundo seus critérios.

E isto também porque os parâmetros, embora claramente fixados no *PAM DTVM PPRL 2003*, não poderiam ser classificados integralmente como *objetivos*, consoante defende a recorrente, na medida em que o limite máximo de 21% dos lucros poderia ser excedido sem maiores justificativas, e empregados com avaliação “excelente” poderiam receber *acima de 4x o limite máximo*, sem a fixação de teto. A recorrente defende que a lei apenas exemplifica que estes critérios podem ser estabelecidos no acordo, mas a glosa não decorre, apenas, da imprecisão destes critérios, mas também da impossibilidade de, uma vez especificados, avaliar sua aplicação para determinação dos valores pagos.

É perfeitamente compreensível que estes critérios sejam flexibilizados conforme a situação econômica da pessoa jurídica, e em momento algum está sendo exigida a *fixação de um percentual ou de um montante a ser distribuído no período*. Contudo, para que as despesas sejam necessárias, usuais e normais, sua quantificação deve decorrer da aplicação destes critérios materializados conforme a situação econômica da empregadora. E esta prova não é apresentada pela contribuinte.

Circunstâncias semelhantes estão presentes no *UBS PAM DTVM AC PRL 2007 E SUA RESPECTIVA PRORROGAÇÃO*, o qual admitia que empregados com avaliação “excelente” poderiam receber *acima de 4x o limite máximo*, sem a fixação de teto.

Resta claro, portanto, que não é possível correlacionar os valores pagos com os acordos que teriam sido formalmente estabelecidos entre empregados e empregador. A recorrente insiste que a Fiscalização não questionou a metodologia adotada para os pagamentos, mas as deficiências nos critérios estabelecidos estão claramente demonstradas, e se outros questionamentos não foram materializados isto decorreu do fato de não ter sido apresentada a sua aplicação concreta.

Quanto às remunerações discrepantes, a recorrente limita-se a defender que a metodologia adotada premia o empregado que mais contribui para a geração do lucro, ou que assume maiores responsabilidades. Complementa o quadro elaborado pela autoridade julgadora de 1ª instância com os cargos dos empregados ali indicados, enfatizando que eles estão

vinculados à atividade fim da empresa, mas sem explicitar quais cálculos permitiram que ao diretor administrativo fosse atribuído mais de 60% do valor pago, ao passo que os outros 7 (sete) gerentes financeiros foram agraciados com parcelas correspondentes a 1,7% a 6%, totalizando pouco mais de 20% do total pago.

E, como dito, o fato de tais beneficiários serem empregados é insuficiente para autorizar a dedutibilidade dos valores pagos, ainda que classificáveis como gratificações. A necessidade, usualidade e normalidade destas despesas somente é aferível a partir da demonstração dos critérios efetivamente aplicados para seu cálculo.

Por fim, registro que a glosa não foi fundamentada em uma avaliação por amostragem. A comprovação individualizada dos valores pagos foi exigida e não apresentada. Não há irregularidades específicas apontadas pela Fiscalização e que possam, por si só, restringir o alcance das glosas. A Fiscalização não conseguiu aferir quais remunerações foram pagas acima dos acordos firmados porque os critérios abertos ali estabelecidos não foram integrados pela avaliação individual dos empregados. Ausente esta prova, a glosa promovida deve subsistir por completo.

Para que fique claro, as glosas vinculadas a participações nos lucros representaram R\$ 107.210.366,00 no ano-calendário 2007 e R\$ 191.592,86 no ano-calendário 2008, como se vê na descrição dos fatos dos Autos de Infração (fl. 2496 e 2503).

A glosa promovida no ano-calendário 2007 assim se subdivide:

- Exclusão indevida de R\$ 3.257.100,00, correspondente a despesa de PLR do segundo semestre de 2006 e paga em 2007 (*item 1 – resposta de 25/10/2011*), vinculada ao acordo PAM DTVM PRL 2003 (fl. 2479);
- Despesa indedutível de R\$ 103.953.226,26 subdividida em:
  - R\$ 20.176.778,62 correspondentes a PLR paga e contabilizada como despesa em 2007, mas referente ao complemento de PLR provisionado em 2006 (*item 3 – resposta 29/03/2011 e item 4 – resposta de 22/09/2011*), também vinculada ao acordo PAM DTVM PRL 2003 (fl. 2479);
  - R\$ 83.776.487,64 correspondente a PLR contabilizada como despesa em 2007 e paga em 2008 (*item 3 – resposta de 29/03/2011*), vinculada ao acordo UBS PAM DTVM AC PLR 2007 e sua prorrogação (fl. 2485)

Já a glosa de R\$ 191.592,86 no ano-calendário 2008 corresponde a bônus do ano calendário 2007 incidente sobre rescisão de contrato de trabalho, pois a outra parcela da despesa contabilizada no período (R\$ 29.714.717,35) foi integralmente adicionada para fins de tributação. A Fiscalização informa que o valor total de R\$ 29.906.310,21 está vinculado ao acordo UBS PAM DTVM AC PLR 2007 e sua prorrogação.

A contribuinte fora intimada a apresentar *memória de cálculo (...) dos valores declarados na DIPJ 2008 (...) e na DIPJ 2009 (...), contendo a relação de funcionários e das*

*respectivas despesas incorridas individualmente nos anos-calendário de 2007 e 2008, a título de PLR, com a discriminação para cada registro: (a) do ano de referência a que se refere a despesa de PLR; e (b) do fundamento para os respectivos pagamentos (instrumento decorrente de negociação na comissão, convenção coletiva, etc), juntando, também, os documentos comprobatórios deste fundamento atribuído aos pagamentos e outros elementos, especialmente aqueles referentes à aferição de metais (fls. 46/49). Os esclarecimentos foram prestados conforme fls. 59/63, estando juntados aos autos os instrumentos PAM DTVM PPRL 2003 (fls. 928/934) e UBS PAM DTVM AC PLR 2007 (fls. 935/968), sendo que este último traz cláusula de prorrogação por mais um ano.*

Deste modo, como já disse desde o início, são estes acordos que regeram o pagamento das participações nos lucros deduzidas na apuração das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL nos períodos fiscalizados. Assim, não demonstrados os cálculos para pagamento das participações nos lucros daí decorrentes, devidamente motivadas estão as glosas aqui promovidas.

Frise-se que a contribuinte teve a oportunidade de apresentar estes documentos durante o procedimento fiscal, bem como por ocasião da impugnação, e mesmo durante a apreciação do presente recurso voluntário, quando, inclusive, fez juntar vários memoriais aos autos nas diversas sessões em que o processo esteve pautado. Contudo, embora se tratasse de elementos certamente existentes para determinação dos valores pagos, a interessada optou por não juntá-los aos autos, fazendo referências apenas a precárias avaliações em seu estágio inicial, que de forma alguma permitem aferir a quantidade de salários paga a cada beneficiário e a sua motivação. Tratando-se de prova documental passível de ser juntada aos autos, mas que a recorrente não teve interesse em assim proceder, não há porque se cogitar de diligência para iniciar nova busca destes elementos.

Em seus memoriais, a recorrente também menciona que houve excesso na constituição do crédito tributário, não só porque a glosa deveria ficar limitada às diferenças identificadas no pagamentos das participações – providência impossível na medida em que a contribuinte não individualizou os cálculos das participações de modo a compatibilizá-las com os acordos firmados -, mas também porque a Fiscalização *incluiu nas respectivas bases montantes de PLR pagos com base nas Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participações dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2007 e 2008* (“CCT PLR Bancos 2007” e “CCT PLR Bancos 2008”), *instrumentos que não foram objeto de quaisquer questionamentos*. Finalizando a argumentação, a interessada pede que, quanto a este segundo aspecto, *que seja cancelada a parcela da autuação relativa ao pagamento das antecipações de PLR nos meses de Outubro de 2007 e Novembro de 2008*.

Consta dos autos as Convenções Coletivas de Trabalho (fls. 977/1005) firmadas entre os sindicatos de empregados e de corretoras, estabelecendo correções salariais e de benefícios (percentual de aumento, piso salarial, regras de adiantamento, pagamento de horas extras/banco de horas, vale refeição, seguro de vida, convênio médico, ausências legais, outras garantias e contribuições sindicais) e, relativamente à participação nos lucros apenas dispondo que:

*Clausula 1º: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU GRATIFICAÇÃO DE PRODUTIVIDADE.*

*Considerando o previsto na Lei 10.101, de 19/12/2000, que dispõe sobre PLR, as empresas que ainda não o possuem, bem como a gratificação de produtividade, poderão implantar os referidos programas com percentuais de participação e*

*setores produtivos a critério da empresa, valores que não integram os salários dos empregados.*

*Parágrafo Único: As empresas que já possuírem programas próprios de PLR, e que atenderem a participação prevista no Caput, tem como cumprida a Lei 10.101, de 19/12/2000, sendo beneficiadas pela cláusula primeira.*

*Cláusula 2ª - CORREÇÃO SALARIAL:*

*Os salários dos empregados serão corrigidos, a partir de [...], com base na aplicação de [...], incidente sobre os salários vigentes em [...], podendo ser compensados os aumentos espontâneos ou legais que o empregador tenha concedido, exceto se decorrentes de promoção, equiparação salarial ou término de aprendizagem*

É certo que as alterações salariais podem gerar reflexos no pagamento de participações nos lucros quando esta é mensurada em quantidades de salários, como no presente caso. Mas tais convenções não têm qualquer autonomia para autorizar aqueles pagamentos, valendo-se necessariamente dos critérios estabelecidos nos acordos antes referidos. Neste sentido, aliás, já havia se manifestado a autoridade julgadora de 1ª instância, como antes transcrito:

*CCT PRL Bancos 2007 e 2008*

*41. De acordo com a impugnação apresentada, “a Impugnante realizou apenas as antecipações dos pagamentos PLR 2007 e 2008, respectivamente, em Outubro de 2007 e Novembro de 2008, com valor máximo predeterminado pelas próprias Convenções Coletivas, nos termos do que dispõem o Parágrafo Segundo da Cláusula Primeira e a Cláusula Segunda de ambas Convenções. Neste sentido, pode-se afirmar que os critérios que nortearam a efetiva distribuição de PLR em 2007 foram os relativos ao plano UBS PAM DTVM AC PRL 2007 e sua respectiva prorrogação, uma vez que os pagamentos relacionados às CCTs foram apenas antecipações com valores a serem distribuídos previamente determinados pelo Sindicato”.*

*42. Os instrumentos UBS PAM DTVM AC PRL 2007 e sua respectiva prorrogação já foram acima analisados.”*

Por fim, em memoriais a recorrente ressalta que o lançamento fiscal de contribuições previdenciárias ao qual está vinculada a presente exigência foi apreciado pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, a qual deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto naqueles autos. Observa que *a acusação relativa ao pagamento de PLR a contribuinte individuais não foi objeto de análise pelo I. Agente Fiscal quando da lavratura dos Autos de Infração ora combatidos no presente processo administrativo*, de modo que *a parte do lançamento tributário mantida no processo administrativo nº 16682.720575/2011-11 sequer foi objeto de acusação para fins do presente Recurso Voluntário.*

O I. Relator, frente ao conteúdo do referido julgado, exteriorizado no Acórdão nº 2401-003.112, manifestou-se em favor da regularidade dos acordos que regeram as glosas aqui procedidas, desmereceu inconsistências pontuais feitas pela Fiscalização, destacou a normalidade de *participações maiores àqueles mais propriamente ligados às atividades fins da sociedade de que se cuida*, e reportando-se a outros aspectos do voto condutor do julgado em referência, reputou imperioso reconhecer aos valores pagos a natureza de participações nos lucros e resultados.

Contudo, observo no referido julgado que o Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo em seu voto, nesta parte vencedor, assim se manifestou acerca dos efeitos do acordo PAM DTVM PRL 2003:

*Há, todavia, um aspecto que não se pode deixar de considerar. Falo da recusa da empresa em apresentar as avaliações dos empregados, as quais foram utilizadas para mensurar o valor da PLR a ser pago individualmente. Somente com a apresentação do recurso é que vieram aos autos os documentos de, fls. 3.485/3.556, os quais comprovariam que houve a avaliação individual para todos os empregados.*

*Esse fato, por si só não é suficiente para que seja, em razão da ausência de regras claras acerca da obtenção do direito ao recebimento da verba, desconsiderado o plano para pagamento de PLR. Para que se tenha o plano como desconforme com a lei de regência, é necessário que se demonstre que as os critérios/condições estipuladas no instrumento de negociação sejam incompreensíveis ou inexequíveis. Isso não restou demonstrado quanto ao ajuste denominado **PAM DTVM PPRL 2003**.*

*Observe-se que os documentos acostados com o recurso, fls. 3.485/3.556, apresentam avaliações individuais dos empregados, embora não possamos, apenas com base nos mesmos, concluir que os valores pagos a título de PLR estariam em conformidade com o que foi acordado.*

*Tem o fisco, é inegável, a prerrogativa de verificar se os pagamentos de PLR foram efetuados em conformidade com as negociações efetuadas. Sem a apresentação de relatórios que contenham a aferição das metas para cada empregado, o fisco fica impedido de verificar se determinado segurado recebeu a verba em valor além do que estava previsto nas regras fixadas entre patrão e trabalhadores.*

*Ao sonegar esses documentos, a autuada criou um obstáculo ao fisco de concluir com segurança se a parcela intitulada de PLR não conteria verbas outras suscetíveis de tributação.*

*Diante dessa recusa, surgiu para a auditoria a possibilidade desconsiderar os pagamentos como participação nos lucros e exigir as contribuições previdenciárias sobre a totalidade dos valores apresentados sob a referida rubrica. Essa possibilidade tem por fundamento jurídico o § 3.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991, assim redigido:*

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

*Ocorre que não foi esse o caminho trilhado pela Autoridade Lançadora para edificar os lançamentos. É que sequer foi lavrado auto de infração pela não exibição dos documentos solicitados (ver TEPF de fls. 295/296), tampouco, mencionou-se na motivação do lançamento que as contribuições estariam sendo lançadas por arbitramento em razão da recusa do sujeito passivo em atender a intimações da auditoria.*

*Verifica-se, assim, que os elementos apresentados pelo fisco são insuficientes para desconsideração do plano de PLR em questão, além de que não houve a devida motivação para que fosse efetuado o arbitramento das contribuições, o que nos leva à conclusão de que são improcedentes as contribuições decorrentes da desconsideração do acordo **PAM DTVM PPRL 2003**. (grifei)*

No mesmo sentido é a manifestação do Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, também vencedora, em relação ao plano UBS PAM DTVM AC PLR 2007 e sua prorrogação:

*Conforme nos pronunciamos acima, a falta de apresentação dos citados relatórios não é causa de para que se conclua que o plano de PLR não atende a norma de regência. Esta, vale repetir, estabelece que haja negociação entre empregador e empregados, que resulte em regras claras e objetivas quanto ao direito à verba. Como visto, o fisco reconhece que tais exigência foram cumpridas.*

*O fato da empresa deixar de apresentar os relatórios que definiriam a participação de cada empregado não afeta o plano de PLR, mas impossibilita que o fisco verifique se o benefício foi pago conforme o ajustado.*

*Assim, diante dessa impossibilidade, poderia a Autoridade Lançadora ter autuado a empresa por descumprimento de obrigação acessória e apurado as contribuições por arbitramento, em razão da falta de colaboração da empresa com o fisco.*

Registro que o Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo restou vencido, apenas, na parte em que mantinha as exigências sobre participações nos lucros pagas mediante combinação das CCT PLR Bancos 2007 e 2008 e dos acordos UBS PAM DTVM AC PLR 2007 e UBS PAM DTVM AC PLR 2008 (antecipação). A manutenção decorria do fato de as convenções coletivas terem sido firmadas por entidades cujas categorias econômica e profissional não estão relacionadas à categoria econômica da autuada e à categoria profissional dos seus empregados. Contudo, a maioria do Colegiado afastou esta restrições porque participou da negociação o grupo econômico do qual a empresa faz parte, consoante razões expressas no voto vencedor do Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Todavia, como desde antes demonstrei, os acordos CCT PLR Bancos 2007 e 2008 não estabeleciam critérios para pagamento de participações nos lucros, motivo pelo qual sequer foram abordados neste lançamento. A indedutibilidade dos valores pagos em decorrência destes acordos está vinculada às irregularidades apontadas nos planos PAM DTVM 2003 e UBS PAM DTVM AC PLR 2007 (e sua prorrogação), na medida em que eles fornecem os critérios para os pagamentos vinculados os acordos CCT PLR Bancos 2007 e 2008.

Por oportuno, esclareço que o Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo também aborda em seu voto mais um plano de participações nos lucros, o PPRL 2006 UBS Gestora, o qual já mencionei neste voto, por constar da decisão de 1ª instância aqui proferida. Referido plano, porém, não ensejou despesas deduzidas na apuração do IRPJ e da CSLL nos períodos

fiscalizados. Houve pagamentos de participações nos lucros sob este título, mas em razão de acordo firmado pela empresa UBS Gestora, incorporada pela autuada antes de os pagamentos serem promovidos. Irrelevante, assim, a argumentação expedida a este respeito no Acórdão nº 2401-003.112.

Friso que consta às fls. 62/63 esclarecimento prestado pela contribuinte no seguinte sentido:

*3) Já havíamos encaminhado planilha contendo a relação de funcionários e dos respectivos pagamentos incorridos individualmente no ano-calendário de 2007, a título de PLR da empresa BTG Pactual Asset Management S/A DTVM (PAM DTVM). Cumpre esclarecer que na referida planilha consta o valor pago a título de PLR da empresa supracitada, bem como das empresas UBS Pactual Gestora de Recursos (...) e UBS Pactual Administradora de Recursos Internacional Ltda (...), incorporadas no ano de 2007. Assim, a despesa auferida pela PAM DTVM perfaz o valor de R\$ 83.776.487,64, sendo certo que o valor remanescente a título de PLR de R\$ 3.303.755,00 estava constituído nas empresas incorporadas, conforme se infere da DIPJ de incorporações ficha 6 B, linha 60.*

À fl. 2466, no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora consigna que a diferença, no valor de R\$ 3.303.754,36, entre o valor pago em 2007 (R\$ 87.080.242,00), conforme folha de pagamento, e a despesa efetiva de 2007, no valor de R\$ 83.776.487,64, refere-se a empresas incorporadas em 2007. Evidente, portanto, que os valores vinculados ao PPRL 2006 UBS Gestora não representaram despesa efetiva de 2007 e não foram objeto de glosa nestes autos.

O I. Relator também observou que a autoridade fiscal não materializou as infrações referentes aos mencionados pagamentos excessivos a diretores. Contudo, como no meu entendimento a falta de demonstração dos critérios de pagamento das participações nos lucros continua impedido sua dedutibilidade, esta acusação subsidiária perde importância. De toda sorte, observo que consta dos autos, às fls. 1063/1234, demonstrativo elaborado pela Fiscalização evidenciando quais beneficiários atuaram como diretores no período fiscalizado, instruído com os atos que lhes atribuíram tais poderes.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à glosa de participações nos lucros e resultados.

Encerrando, quanto aos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, adoto as razões de decidir da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner expressas em voto vencedor em julgamento proferido em 11/03/2010 na Câmara Superior de Recursos Fiscais, formalizado no Acórdão nº 9101-00.539:

*Com a devida vênia, ousou discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.*

*De fato, como bem destacado pelo relator, - o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.*

*Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.*

*Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e*

*contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.*

*Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.*

*No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."*

*Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:*

*"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo:Malheiros, 2002, p. 74).*

*Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.*

*O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu - vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.*

*Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.*

*De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."*

*Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:*

*"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente.*

*A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.*

*A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).*

*Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.*

*A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.*

*Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.*

*A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.*

*Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.*

*O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de - tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.*

*Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.*

*Art. 950. Os débitos 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo 13 - previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).*

*§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.*

*A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.*

*No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:*

**JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL —** 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 não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

*Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."*

*Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.*

*Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.*

*A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, corno se vê no exemplo abaixo:*

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8

Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125)

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 04/12/2008

Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n)

*No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:*

*Súmula CARF nº 4: 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.*

*Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso do contribuinte e DAR PROVIMENTO ao recurso da Fazenda Nacional para considerar aplicável a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, devidos à taxa Selic.*

Ademais, recentemente, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça manifestou-se neste sentido, como exposto na ementa do acórdão proferido em sede de AgRg no REsp 1.335.688-PR (Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012):

*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. 2. Agravo regimental não provido.

Colhe-se do respectivo voto condutor:

[...] Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: ‘... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.’”

Assim, também no que tange à aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira