



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720025/2020-11
ACÓRDÃO	1202-001.341 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de julho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	CIELO S.A – INSTITUICAO DE PAGAMENTO

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

LUCRO REAL. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR PAGA IRREGULARMENTE. REMUNERAÇÃO. DESPESA OPERACIONAL. DEDUTIBILIDADE.

Os valores pagos a empregados a título de participação nos lucros ou resultados - PLR sem observância dos requisitos previstos na legislação que disciplina esse instituto, quando considerados parcelas integrantes das remunerações desses empregados, classificam-se como despesas operacionais, dedutíveis na apuração do resultado do exercício pela pessoa jurídica sujeita ao lucro real.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos negar provimento ao recurso de ofício.

Sala de Sessões, em 16 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Ana Cecilia Lustosa da Cruz (suplente convocada), Roney Sandro Freire Correa, Miriam Costa Faccin (suplente convocada), Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ana Cecilia Lustosa da Cruz, o conselheiro(a) Marcelo Jose Luz de Macedo, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Miriam Costa Faccin.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que permeiam o presente processo, transcrevo abaixo o relatório do acórdão nº 15-51.138 – 1ª Turma/DRJ/SDR, proferido quando do julgamento de impugnação, para a seguir complementá-lo com a descrição dos atos processuais praticados a partir daquela ocasião.

1 Trata o presente processo dos Autos de Infração, às fls. 1871/1883, lavrados contra a CIELO S.A. (doravante denominada CIELO), para a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 37.519.419,99 (trinta e sete milhões, quinhentos e dezenove mil, quatrocentos e dezenove reais e noventa e nove centavos), estando assim distribuído:

Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica -IRPJ	R\$ 13.149.492,95
Juros de Mora (calculados até 01/2020)	R\$ 4.562.874,05
Multa Proporcional (Passível de Redução)	R\$ 9.862.119,71
Valor do Crédito Tributário	R\$ 27.574.486,71
Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL	R\$ 4.742.457,46
Juros de Mora (calculados até 01/2020)	R\$ 1.645.632,73
Multa Proporcional (Passível de Redução)	R\$ 3.556.843,09
Valor do Crédito Tributário	R\$ 9.944.933,28

2 De acordo com os Autos de Infração do Imposto sobre da Pessoa Jurídica – IRPJ e Termo de Verificação Fiscal - TVF, às fls. 1871/1877 e 1854/1870, respectivamente, os créditos tributários lançados foram constituídos em razão da Fiscalização verificar que a Contribuinte, no ano-calendário de 2015, teria cometido a infração abaixo, a qual, juntamente com seus fundamentos e consequências, pode ser assim resumida:

2.1 AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO. INFRAÇÃO: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL, no valor de R\$ 27.574.486,71 (vinte e sete milhões, quinhentos e setenta e quatro mil, quatrocentos e oitenta e oito reais e setenta e um centavos), correspondente ao ano-calendário de 2015, fato gerador anual, tendo como enquadramento legal o art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 4º, 5º, 12 a 15, 16, caput e §§ 1º a 3º, 26, 64, caput, 66, caput e parágrafo único, 68 e 69 da Lei nº 12.973/2014; e arts. 247 e 249 todos do Regulamento do

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), vigente à época dos fatos.

3 Observa-se que, no referido TVF, às fls. 1854/1870, a Fiscalização aponta as razões que levaram à sobredita tributação, principalmente:

3.1 O contribuinte, no ano-calendário de 2015, adotou a forma de tributação com base no Lucro Real anual. (...) A Ação Fiscal teve início em 13/08/2018 com a ciência da Empresa CIELO S.A. - CNPJ 01.027.058/0001-91, doravante denominada CIELO, do TIPF - Termo de Início de Procedimento Fiscal (recebido pelo Sujeito Passivo em 13/08/2018, via postal com prova de entrega pelo AR - Aviso de Recebimento; 3.2 (...) Inicialmente, a operação a ser verificada era "Contribuição da Empresa - Empregado e Contribuinte Individual". (...) Entretanto, no curso da Ação Fiscal, restou constatado que o Contribuinte efetuou pagamentos a título de PLR - Participação nos Lucros ou Resultados a seus empregados em desacordo com a legislação específica e considerou estas despesas dedutíveis da Base de Cálculo do Lucro Líquido do Exercício para fins de apuração do Lucro Real; 3.3 (...) As Contribuições Previdenciárias incidentes sobre as despesas de PLR - Participação nos Lucros ou Resultados foram objeto do Auto de Infração Processo nº. 19515-720.004/2020-98, anexo ao qual está o respectivo Termo de Verificação detalhando todos os fatos ocorridos; 3.4 Da respostas advindas da CIELO, relativas ao TIPF e ao Termo de Intimação Fiscal-TIF, lavrado em 06/05/2019, pode-se destacar:

3.4.1 (...) Em relação ao item 5.a (PLR) apresentou o Acordo de "Programa de Participação nos Resultados 2013 -2014", que teria sido negociado através de comissão escolhida pelas partes, vigente no ano-calendário de 2014, com respectivo pagamento em 2015; 3.4.2 (...) Em relação ao item 6.a (PLR) informou que a PLR contemplou todos os empregados, respeitados os requisitos de elegibilidade, mas não foi concedido a conselheiros, acionistas e contribuinte individuais; 3.4.3 (...) Em relação ao item 7 informou que a PLR se estende a todos os empregados elegíveis no termo do Acordo;

3.4.4 (...) Em relação ao item 8.a (PLR) informou que o pagamento foi realizado no mês de fevereiro de 2015 em parcela única; 3.4.5 (...) Em relação ao item 9.a (PLR) informou que o benefício de PLR foi concedido via transferência bancária, tendo transitado na folha de pagamento de fevereiro de 2015; 3.4.6 (...) Em relação ao item 10.a (PLR) informou que é lançado em folha de pagamento sob a rubrica 0073, descrito como PPR; 3.4.7 (...) Em relação ao item 11 .a (PLR) informou que que o benefício somou o total de R\$52.693.971.84 e que a contabilização ocorria conforme quadro abaixo:

Conta Contábil Interna	Natureza	Débito/ crédito	Conta Referencial Escrituração Contábil Digital – ECD	Descrição ECD
2104010001	Passivo	C	2.01.01.01.01	Salários e Remunerações a Pagar
3217010001	Resultado do Exercício	D	3.01.01.07.01.29	(-) Demais Provisões
3218010001	Resultado do Exercício	D	3.01.01.03.01.03	(-) Custo dos Serviços Prestados

3.4.8 (...) Em relação ao item 12 foi apresentado o Acordo de "Programa de Participação nos Resultados 2013 -2014" já mencionado. (...) Em relação ao item 13.a (PLR) apresentou arquivo Excel denominado "Memória de Cálculo PPR Cielo 2015" (Doc_Comprobatorios02, fls. 1064 do DCC) e informou que apesar de transitar na folha, não foram lançados em GFIP uma vez que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias; 3.5 No decorrer da Ação Fiscal outros TIF foram lavrados com o objetivo de obter documentos e esclarecimentos pertinentes às verificações efetuadas na Ação Fiscal. Destes merecem relevo:

3.5.1 Comprovou a constituição da comissão de empregados, todavia apesar de solicitada as (...) "atas de reuniões das negociações entre os representantes da empresa e dos empregados na elaboração do PPR" o contribuinte apresentou documento diverso do solicitado, foram juntadas (Docs. n.º 3 e 4) "atas do conselho, nos quais há deliberação das métricas para o pagamento do PPR". Em relação ao que foi solicitado não apresentou NENHUMA ata de reunião das negociações entre os representantes na elaboração do PPR (PLR), apenas informou que o edital de formação da comissão previa a participação dos representantes dos empregados eleitos de todas as etapas de deliberações quanto ao PPR, apresentou também Carta Convite enviada ao Sindicato para integrar a comissão; 3.5.2 (...) Informou que não houve antecipação de pagamentos do PPR; 3.5.3 De acordo com o disposto no item III, do parágrafo 2º, da Cláusula Quarta do PPR 2013-2014, a CIELO foi intimada a apresentar os indicadores e metas propostos pela diretoria, bem como sobre quais os critérios para definição dos mesmos. Foi salientado que deveria ser comprovada as participações dos empregados e do sindicato competente no estabelecimento destes indicadores e metas. Em resposta, apresentou (...) as mesmas "atas do conselho" apresentadas no item 3 (Docs. n.º 3 e 4), em que há deliberação dos indicadores e metas, mais uma vez cita que o edital de formação da comissão previa a participação dos representantes dos empregados eleitos de todas as etapas de deliberações quanto ao PPR, apresentou também Carta Convite enviada ao Sindicato para integrar a comissão; 3.5.4 (...) Apesar do Acordo mencionar um "parágrafo quinto", justificou que houve erro de redação, após o parágrafo quarto o próximo parágrafo é o sexto; 3.5.5 (...) Informou que os critérios são eleitos pelos colaboradores em conjunto com os seus respectivos gestores e que os empregados e o Sindicato participaram da escolha dessa metodologia antes do

início do plano; 3.5.6 Foi apresentada a "estrutura anexa" mencionada no Acordo do PPR, na qual estão estipuladas as notas e os múltiplos para o PPR de 2014" (Doc. N°5); 3.5.7 (...) Foram apresentados os processos de avaliação de forma parcial, sendo que para alguns casos apenas houve justificativa de que as avaliações não foram encontradas nos arquivos da CIELO; 3.6 Prosseguindo o procedimento fiscalizatório, novo TIF foi lavrado em 22/10/2019. Das respostas deste, são relevantes:

3.6.1 Foi apresentado o processo de definição das Competências e dos "Goals" dos funcionários. Posteriormente, (...) apresentou nova planilha relativo à PLR com os dados solicitados no item 1.5 do TIF, esclareceu o peso das competências e dos "goals" no cálculo da nota individual (item 2.2), apresentou também: planilha com remunerações fixa e variável dos diretores estatutários e conselho de administração; 3.6.2 Apesar da fiscalização ter reintimado o contribuinte "apresentar as atas, devidamente assinadas, das reuniões de negociação entre os representantes da empresa e dos empregados na elaboração do acordo...", atas estas já solicitadas no TIF de 29/05/2019, acrescentando inclusive que o contribuinte apresentasse atas "de QUALQUER reunião" dos mencionados representantes, (...) a Cielo mais uma vez não apresentou o que foi solicitado e apenas indicou que foram apresentadas "atas do conselho que deliberaram as métricas para o pagamento do PPR..." (fls. 1160-1168 do DCC) e a Carta Convite enviada ao Sindicato (fl. 1174 do DCC), que obviamente são documentos diversos do que havia sido solicitado;

3.6.3 (...) Apresentou o quadro abaixo e informou que "todos os valores deduzidos, foram adicionados. ":

Dedutibilidade PPR e Bônus	IRPJ	CSLL
Funcionários CLT	SIM VALOR: R\$52.693.971,84	SIM VALOR: R\$52.693.971,84
Administradores	SIM VALOR: R\$ 3.057.804,21	SIM VALOR: R\$ 14.765.652,78

3.7 (...) Em relação ao TIF de 06/11/2019 reapresentou as atas do Comitê de Pessoas e de Finanças referentes aos anos de 2013 e 2014. (...) Por último esclareceu que os valores registrados a título de PLR são ajustados no LALUR e no LACS à medida que ocorre uma adição temporária sobre o montante provisionado ao longo do ano - que será pago no ano subsequente -, com a consequente exclusão do valor efetivamente pago no ano corrente.

3.8 Diante dos fatos apresentados e de acordo com os elementos de que se dispunha, o Agente Fiscal lavrou Autos de Infração:

3.8.1 Processo n°. 19515-720.004/2020-98, referente às Contribuições Previdenciárias incidentes sobre os pagamentos a título de PLR, tendo em vista que estes pagamentos foram efetuados em desacordo com a lei específica; e 3.8.2 Processo n°. 19515.720025/2020-11, aqui relatado de IRPJ:

3.8.2.1 Visto que as despesas pagas a título de PLR - Participação nos Lucros ou Resultados a seus Empregados não atenderam aos requisitos legais previstos na Lei nº 10.101/2000, portanto, à luz do disposto nos arts. 249, inciso I, e 462, inciso II, do RIR/99, são indedutíveis e deveriam ter sido adicionadas, no ano-calendário fiscalizado (2015), na apuração do Lucro Real; 3.8.2.2 (...) O valor da Base de Cálculo foi determinado somando-se, para cada competência, os valores referentes a pagamentos de verbas a título de PLR a seus Segurados, conforme as informações prestadas pela empresa e de acordo com as planilhas entregues houve o pagamento de PLR apenas na competência 02/2015 no valor total R\$ 52.693.971,84.

4 Em decorrência dos mesmos fatos, foi apontada a falta de recolhimento da CSLL, compreendendo os mesmos períodos de apuração, sendo lavrado o correspondente Auto de Infração, às fls. 1878/1883, onde, também, foi apontada a infração abaixo, a qual, juntamente com seus fundamentos e consequências, pode ser assim resumida:

4.1 CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS. INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS, no valor de R\$ 9.944.933,28 (nove milhões, novecentos e quarenta e quatro mil, novecentos e trinta e três reais e vinte e oito centavos), correspondente ao ano-calendário de 2015, fato gerador anual, tendo como enquadramento legal os artigo 2º, da Lei nº 7.689/88, com a redação dada pelo artigo 2º, da Lei nº 8.034/90; artigo 57, da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º, da Lei nº 9.065/95; artigo 2º, da Lei nº 9.249/95; art. 28 da Lei nº 9.430/96; art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08; e Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12 DA IMPUGNAÇÃO 5. Ciente da autuação em 27/01/2020, no dia 21/02/2020, a Interessada, citando doutrina e jurisprudência administrativa, impugna o lançamento, às fls. 1896/1931, argumentando, em síntese, que (...) as autuações fiscais em referência são insustentáveis. Seja (i) pelo fato do Programa de Participação nos Resultados 2013-2014 da Impugnante ("Programa de PLR 2013-014") atender integralmente aos requisitos da Lei nº 10.101/2000; seja porque (ii) se tais pagamentos restarem descaracterizados como PLR em razão das alegadas violações à Legislação de regência, tais valores assumem natureza de gratificação paga aos empregados.

6 Nessa linha, quanto a regularidade dos pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros ou Resultados, merecem destaque:

6.1 Da existência de regras claras e objetivas:

6.1.1 (...) o Sr. Agente Fiscal se resume a mencionar que teria sido demonstrado no TVF que embasou o processo nº 19515-720.004/2020-98 (Doe. 02) as violações que fizeram com que os pagamentos estejam em desacordo com a lei específica; 6.1.2 (...) De acordo com o disposto pela Autoridade Fiscal a primeira violação supostamente identificada no Programa de PLR da Impugnante estaria na fixação de regras claras e objetivas. (...) Conforme trazido pelo Sr. Agente Fiscal, o

Programa de PLR 2013/2014 se baseia em três itens para determinação do valor a receber: (i) no Resultado da Empresa medido de acordo com suas metas anuais, (ii) no Resultado Individual conforme avaliação individual de cada empregado, e (iii) no cargo ou nível salarial do empregado; 6.1.3 (...) No que se refere ao Resultado da Empresa a Autoridade Fiscal afirma que o Parágrafo Segundo da Cláusula Quarta do Programa de PLR 2013-2014, o qual deveria esclarecer quais as metas e indicadores relativos ao Resultado da Empresa, não traz expresso nem os indicadores, nem as metas. Dessa maneira, no seu entender, nada teria sido estabelecido em relação ao resultado que a empresa deveria alcançar para que fosse efetuado o pagamento da PLR aos empregados. (...) Ocorre que, como inclusive mencionado pela própria Autoridade Fiscal, consta ainda na referida Cláusula Quarta que estes indicadores e as respectivas metas e pesos serão propostos pela Diretoria Executiva e ratificados pelo Conselho de Administração;(g.n.)

6.1.4 (...) Ou seja, diferente do quanto afirmado pela Autoridade Fiscal, o instrumento decorrente da negociação prevê de forma clara e objetiva como se dará a formação desse critério de avaliação. Essa foi a negociação realizada pelas partes, consubstanciada pelo instrumento ora analisado. Não há, portanto, que se falar que as regras não estariam clara e objetivamente colocadas no instrumento; 6.1.5 O dispositivo apontado (...) deixa clara a forma como os referidos indicadores e metas serão estabelecidos. E há uma razão de ser para que os indicadores em si não estivessem expressamente dispostos no instrumento: tratam-se de informações sensíveis e sigilosas como projeção de lucro líquido, faturamento, dentre outras. Ora, a Impugnante, enquanto Companhia aberta, não pode divulgar publicamente as metas para os respectivos indicadores pois este tipo de informação poderia influenciar o mercado acionário; 6.1.6 (...) E não há dúvidas de que os indicadores foram estabelecidos nos exatos termos das regras claras e objetivas do Acordo. Verifica-se da Ata de Reunião do Conselho de Administração de 21/11/2013, que os indicadores estipulados para o ano de 2014 foram definidos como (i) volume capturado, (ii) lucro líquido e (iii) satisfação do cliente. (...) Ora, não suficiente a regra estabelecida no acordo ser clara e objetiva, não há dúvidas de que os indicadores em si são igualmente claros e objetivos; 6.1.7 (...) Nesse ponto cumpre ainda salientar que referida dinâmica negociada entre as partes, de que os indicadores do Resultado da Empresa seriam fixados em documento apartado, cumpre a exata literalidade do quanto disposto na Lei nº 10.101/00. Veja-se que o parágrafo primeiro do artigo 2º dispõe que o instrumento da negociação deverá conter regras claras e objetivas e poderá se valer de programa de metas. (...) Ou seja, o legislador foi explícito em dispor que, caso as partes negociantes optem por se utilizar de um programa de metas, essa utilização deve estar clara e objetivamente disposta no instrumento decorrente da negociação. Exatamente o que fizeram as partes negociantes no presente caso; 6.1.8 (...) Nessa senda, uma vez definidos os indicadores para o período, estes eram divulgados internamente para que todos os empregados participantes do Programa tivessem ciência. (...) E, nesse ponto, cumpre observar que a Autoridade

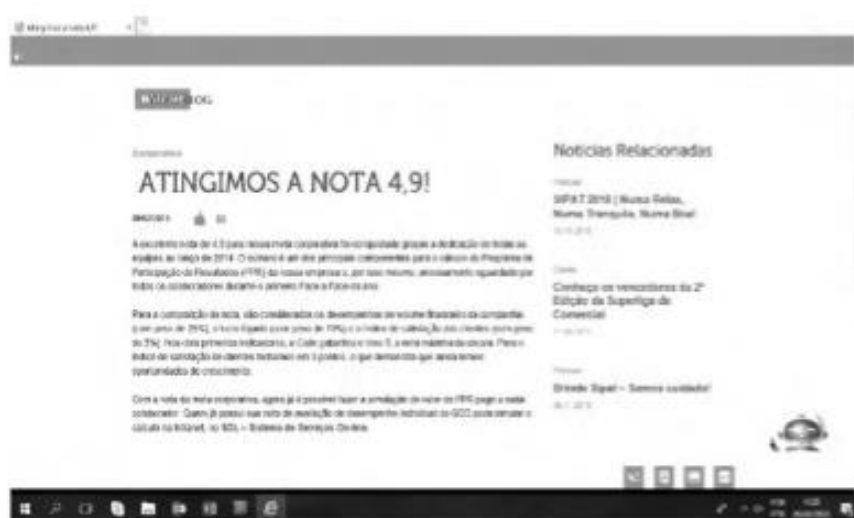
Fiscal reconhece que os indicadores foram fixados antes do período de aferição; 6.1.9 (...) A insurgência da Autoridade Lançadora decorre exclusivamente do fato de que os indicadores foram fixados em documento apartado - o que as partes negociantes negociaram e concordaram, reitera-se -. Tanto que em mais de uma oportunidade a Autoridade Fiscal reitera essa questão como suposto descumprimento de requisito legal. (...) No entanto, em julgamento de matéria semelhante à debatida nos presentes autos, o CARF já se posicionou favoravelmente ao estabelecimento de metas e critérios de aferição apartados em instrumentos próprios da empresa; 6.1.10 (...) No que se refere ao resultado individual, alega a Autoridade Fiscal que também não há no Programa de PLR 2013-2014 a fixação de regras claras. Isso porque o Parágrafo Terceiro da mesma Cláusula Quarta dispõe que o resultado individual será baseado em processo de avaliação de desempenho cujos objetivos são estabelecidos entre a empresa e cada empregado. (g.n.)

6.1.11 (...) Como devidamente esclarecido pela Impugnante mediante resposta à intimação fiscal, todo o processo de definição e acompanhamento dos goals e competências era realizado em sistema próprio - Sistema GDD - cujas diretrizes eram de amplo conhecimento dos empregados, o que, inclusive restou admitido pelas partes negociantes no Programa PLR 2013-2014. E mais, como confirmado pela própria Autoridade Fiscal, a Impugnante esclareceu que “os critérios são eleitos pelos colaboradores em conjunto com os seus respectivos gestores e que os empregados e o Sindicato participaram da escolha dessa metodologia antes do início do plano”. (...) Neste sentido, o simples fato de os critérios para apuração do resultado individual não estarem detalhadamente fixados no próprio Programa, mas sim em sistema próprio da Impugnante para tal finalidade, não pode ser utilizado pela fiscalização para alegar que não há metas claras fixadas, entendimento, segundo a Defesa, ratificado por jurisprudência do CARF carreada à Impugnação; 6.1.12 (...) Como já esclarecido pela Impugnante no curso da fiscalização, o processo de definição dos goals e competências é realizado através do Sistema GDD, conforme retratado no fluxograma abaixo:



6.1.13 (...) Todo este processo é detalhado e orientado através de um passo a passo dos procedimentos do Sistema GDD elaborado pela Impugnante, o qual também foi apresentado à fiscalização a fim de demonstrar a clareza e seriedade do processo. (...) Insatisfeita, a Autoridade Fiscal afirma às fls. 1873 que o resultado individual não seria objetivo uma vez que é em parte baseado na avaliação subjetiva do gestor em relação às competências dos seus subordinados. No entender da fiscalização essa avaliação seria "mera opinião desse gestor"; 6.1.14 Tal ilação é equivocada, visto que, conforme o passo a passo, (...) o

conjunto de competências foi construído a partir de referências significativas da organização: Missão, Valores e Planejamento Estratégico e tem como objetivo promover o alinhamento prático da Visão e dos Valores da empresa. (...) Neste particular vale ressaltar que a composição da nota final da avaliação de desempenho é calibrada entre goals (70%) e competências (30%), sendo os goals indiscutivelmente objetivos. Contra esses, inclusive, a Autoridade Fiscal omite-se, focando seus esforços em atacar os outros 30% da mensuração do resultado individual; 6.1.15 (...) Sustenta ainda a Autoridade Fiscal que o passo a passo do Sistema GDD deveria ter sido negociado em conjunto com os representantes dos empregados e do sindicato e que este deveria ser documento anexo do Programa já que este sim conteria as regras detalhadas do resultado individual. (...) Ora, como já exposto, os programas de PLR específicos fazem referência - como o de 2013-2014 em sua Cláusula Quarta acima transcrita - que o resultado individual será apurado de acordo com o sistema próprio, que, portanto, já é de conhecimento de todos os empregados; 6.1.16 Por fim, com o objetivo de demonstrar a clareza, transparência e objetividade com as quais a Impugnante sempre lidou com o Programa de PLR, a Defesa trouxe à baila tela do comunicado interno encaminhado aos participantes:



6.2 Da efetiva participação da comissão de empregados na negociação do Programa de PLR 2013-2014:

6.2.1 (...) Conforme exposto pela Autoridade Fiscal essa suposta violação poderia ser percebida em dois momentos (i) falta de negociação no Programa de PLR 2013/2014 propriamente dito, e (ii) falta de negociação nas metas da empresa e individuais estabelecidas em documentos de suporte ao Programa. O Fisco fundamenta a ausência de efetiva participação dos representantes dos empregados na negociação do acordo de PLR nas seguintes razões: a Impugnante não apresentou as atas de reuniões da comissão de representantes da empresa e dos empregados a fim de comprovar a efetiva participação e negociação entre as partes; e o curto espaço de tempo transcorrido entre a primeira reunião, em 06/02/13, e a assinatura do instrumento em 19/02/13; 6.2.2 Contrapondo, a

Defesa argui que (...) o dispositivo legal supostamente violado de acordo com o Sr. Agente Fiscal - art. 2º da Lei nº 10.101/2000 - não traz em momento algum prazo mínimo que as negociações deveriam perdurar ou a obrigação de guarda das Atas de Reunião para comprovar a efetiva negociação; 6.2.3 (...) No caso da Impugnante, foi determinada a formação de comissão paritária, a qual, frise-se, foi regularmente constituída, o que inclusive é reconhecido pela própria Autoridade Fiscal; 6.2.4 (...) Portanto, o simples fato de o Programa de PLR 2013-2014 dispor que os indicadores e metas serão detalhados em documento apartado (Sistema GDD), ao contrário do que tenta fazer crer a Autoridade Fiscal, não viola a legislação de regência. (...) Vale ressaltar que os termos do Programa de PLR da Impugnante nos anos anteriores ao ora analisado, como se pode ver, por exemplo do Programa de PLR 2011/2012 (Doc. 03), já possuíam a mesma estrutura, a mesma dinâmica de definição dos resultados individuais e da empresa, inclusive com a redação absolutamente semelhante (se não idêntica); 6.2.5 (...) Portanto, a afirmação de que a PLR necessariamente dependerá de "negociação complexa e demorada" não se sustenta. As partes negociantes são livres para negociar e uma vez negociado, no nível de complexidade que as partes entenderem pertinente, o instrumento atenderá aos requisitos legais; 6.2.6 (...) A ausência das Atas de Reunião solicitadas durante a fiscalização se explica tão somente porque estas não constituem documento fiscal. Portanto, a Impugnante não está legalmente obrigada à guarda destas. E ainda que se quisesse construir alguma limitação de prazo para essa guarda, frise-se que se fala de documentos de 7 anos atrás (2013)!

6.2.7 Quanto ao resultado individual a Autoridade Fiscal entendeu que no documento apresentado pela Impugnante, que define a Gestão de Desempenho e Desenvolvimento, não há nada que indique que houve negociação nessa definição, até porque se encontra datado de outubro de 2012, anterior à formação da comissão de representantes dos empregados e sem nenhuma assinatura; 6.2.8 (...) Como já abordado em tópico anterior da presente Impugnação, o passo a passo do Sistema GDD representa documento interno cujo foco é a operacionalização e detalhamento do processo de avaliação de desempenho da companhia como um todo, estabelecendo os parâmetros a serem considerados, as etapas do processo, e não um documento específico para o PLR propriamente. (...) Como já esclarecido, os programas de PLR específicos determinam expressa e claramente que o resultado individual será apurado por meio do uso do Sistema GDD, que já é de conhecimento de todos os empregados desde pelo menos outubro de 2012, como reconhece a Autoridade Fiscal; 6.2.9 (...) Ou seja, não é aplicável o quanto tenta sustentar a fiscalização que o passo a passo do Sistema de Avaliação da Impugnante deveria também ser, a cada período aquisitivo, alterado pelas partes negociantes. Se essas conheciam do sistema e entendiam que esse atendia aos anseios de cada parte, não há impedimento de utilizá-los sucessivamente; 6.2.10 (...) Adicionalmente, a Autoridade Fiscal alega ainda que apesar da previsão que os goals que compõe o resultado individual serem definidos pelos empregados em conjunto com seus

gestores e cadastrados no sistema GDD pelos próprios empregados, o fato do gestor ter que procedimentalmente "aprovar" os goals cadastrados no sistema evidenciaria que, na verdade, o gestor é que unilateralmente, e sem qualquer participação da comissão de empregados, determina estes goals; 6.2.11 (...) Neste particular, frise-se que, conforme acima esposado, este formato já era praticado no PLR da Impugnante nos anos de 2011 e 2012 (conforme Programa de PLR 2011-2012 apresentado - doe. 03) e permaneceu assim para o biênio 2014-2015.

6.3 Da Regularidade da Participação do Sindicato:

6.3.1 (...) A d. Fiscalização alega ainda que o Programa de PLR 2013-2014 não seria válido pois não teria ocorrido efetiva participação de representante do Sindicato nas negociações; 6.3.2 A princípio a Defesa alega que não cabe ao Fisco avaliar a performance da atuação do Sindicato no desempenho do seu papel constitucional. Segundo, comprova que o convidou a participar da negociação. Por fim, em benefício de comprovar a participação, apresentou declaração emitida pelo sindicato competente, conforme trecho abaixo:

Em atenção ao requerimento formulado pela empresa, confirmamos, para todos os fins legais, inclusive aqueles previstos na Lei 10.101/2000, que o acordo de PLR das empresas CIELO S.A e SERVINET SERVIÇOS LTDA., com vigência de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, foram objeto de prévia análise e posteriormente foram recepcionados e arquivados perante esta Entidade Sindical a tempo e modo, com base no artigo 2, I da Lei 10.101/2000, ou seja, através de comissão.

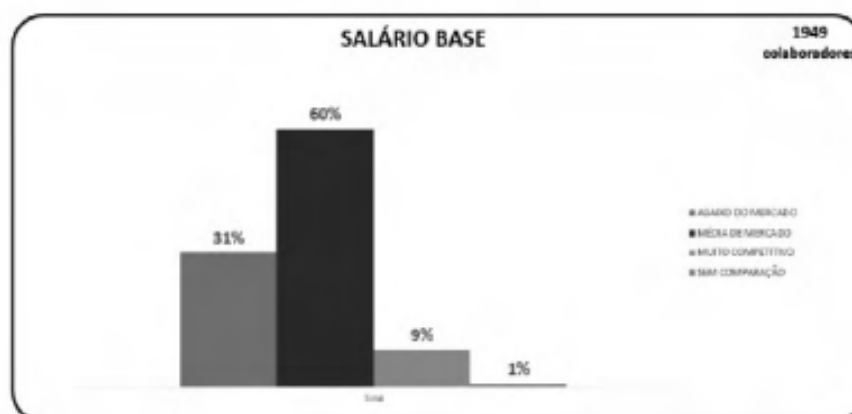
6.3.3 Em prol da sua aceção de que o Sindicato não precisa necessariamente comparecer presencialmente a todas as reuniões para que cumpra o quanto exigido na Lei acerca da sua participação na negociação do acordo de PLR, trouxe jurisprudência administrativa.

6.4 Da Inexistência de Caráter Substitutivo da Remuneração Atribuído ao PLR;

6.4.1 No que tange a sustentação da Fiscalização de que os pagamentos efetuados pela Impugnante a título de PLR teriam caráter substitutivo da remuneração, uma vez que superariam o valor do salário pago a alguns de seus trabalhadores, a Defesa argumenta que (...) tal situação revela que os resultados atingidos pela Impugnante são efetivamente partilhados com os seus trabalhadores, que perceberão a parcela do lucro de acordo com o seu desempenho no período, o que reflete a sua contribuição para o atingimento dos resultados da Companhia;

6.4.2 (...) Ademais, é preciso esclarecer que não há nos autos qualquer prova feita pela Autoridade Fiscal de que os pagamentos de PLR realizados pela Impugnante tivessem efetivamente o objetivo de substituir ou complementar a remuneração devida aos seus empregados. Para suscitar tal argumento, a Autoridade Fiscal deveria ter comprovado que os salários pagos aos empregados seriam inferiores ao mercado ou irrisórios, de modo que o valor da participação substituiria a remuneração. De modo contrário, a Impugnante apresenta abaixo gráfico

comparativo dos salários recebidos por seus empregados e a média dos salários do mercado:



6.4.3 Além de demonstrar que expressiva maioria dos salários pagos pela Impugnante está na média de mercado ou até acima, a Defesa argui que não há na legislação alguma limitação máxima aos pagamentos de PLR, acepção corroborada pela jurisprudência administrativa; 6.4.4 (...) Vale frisar que mesmo para aqueles que, de acordo com a Autoridade Fiscal, teriam sido pagos valores supostamente "exorbitantes" de PLR, em verdade, trata-se de valores absolutamente razoáveis e de acordo com o praticado no mercado, uma vez que se referem àqueles que, (...) em razão de seus esforços e de suas responsabilidades individuais, mais contribuíram para a geração dos resultados almejados, e que em parte lhes foram distribuídos.

6.4.5 (...) Com efeito, consoante o espírito constitucional, o pagamento de participação nos resultados da empresa em valores relevantes demonstra a efetiva distribuição de riquezas, melhorando a condição social dos indivíduos e estimulando o desenvolvimento econômico de toda a sociedade, já que tais sujeitos passarão a consumir mais produtos, aquecendo toda a cadeia produtiva. (...) Por todo o exposto acima, verifica-se que não há qualquer embasamento fático que permita concluir que os pagamentos da PLR substituíram ou complementaram a remuneração regularmente percebida pelos empregados em decorrência do trabalho prestado.

7 Caso o órgão julgador entenda que foram irregulares os pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros ou Resultados pela CIELO, reclassificando a sua natureza jurídico-tributária, a Defesa argumenta em prol da sua inegável dedutibilidade. Neste prisma, merecem destaque:

7.1 (...) Inicialmente, é de suma importância demonstrar, desde já, a evidente contradição cometida pela Receita Federal do Brasil que, com base no mesmo procedimento fiscalizatório, para o mesmo ano-calendário, referente ao mesmo documento base, concluiu, de um lado, que os valores pagos pelo Impugnante a

título de PLR teriam a natureza salarial e, por outro lado entendeu, no presente caso, como indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valendo-se de dispositivo do RIR/99 aplicável às participações nos lucros; 7.2 (...) Tal contradição reside no fato de que se a Fiscalização parte da premissa (frise-se, desde já, incorreta) de que os pagamentos efetuados a título de PLR possuem a natureza de remuneração (seja como salário ou gratificação) jamais poderia ter concluído pela indedutibilidade desses valores, já que se tratam, em ambas as hipóteses, de despesas com empregados e, indubitavelmente, operacionais, portanto, dedutíveis.

7.3 (...) E nem se alegue que a Autoridade Fiscal não teria reclassificado a natureza jurídica dos valores pois fica claro e evidente que, uma vez não preenchidos os requisitos da Lei nº 10.101/2000, no entender da própria Autoridade Fiscal não se está mais diante de PLR mas sim de gratificação, posto que o integrou ao salário contribuição, caracterizando-a como despesa operacional e dedutível; 7.4 (...) Com efeito, configura verdadeiro absurdo o fato de a Autoridade Fiscal afirmar que a natureza dos pagamentos é de salário apenas quando tal fato interessa ao Fisco, ou seja, no momento de exigir o pagamento de contribuições previdenciárias, mas não reconhecer que tal condição denota a existência de uma despesa absolutamente operacional e, portanto, dedutível. (...) Em verdade, ao concluir pelo suposto descumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/00, a consequência jurídica é que aquele pagamento deixa de ser entendido como PLR, reassumindo sua natureza originária de remuneração.

7.5 Em respeito a Constituição Federal, todo valor pago pelo empregador ao empregado em razão da prestação de serviços no âmbito de um contrato de trabalho configura remuneração. Como consequências tributárias temos a incidência de contribuições previdenciárias e de Imposto de Renda Retido na Fonte, e a dedução dessa despesa operacional com pessoal.

7.6 Todavia, optou o Constituinte em desvincular a PLR da remuneração, desde que paga nos termos da lei. Nessa linha, preenchidos os requisitos legais, o pagamento deixa de ter natureza remuneratória e passa a ter natureza de PLR, não se aplicando a esses pagamentos os tratamentos tributários estabelecidos sobre a remuneração. Por fim, no que concerne à dedutibilidade dos pagamentos de PLR, houve a necessidade de o legislador estabelecê-la na Lei nº 10.101/00. Se esse pagamento não possui mais natureza remuneratória, careceria de previsão legal a sua dedutibilidade. (...) E a repercussão desse comando legal foi a inserção de previsões expressas no RIR a respeito da dedutibilidade dessa parcela, que deixou de possuir natureza remuneratória;

7.7 (...) No entanto, constatado que o pagamento não foi feito à luz do que determina a legislação de regência, tal pagamento reassume a sua natureza originária, visto que não mais estará desvinculado da remuneração, como determinado pelo Constituinte. (...) Uma vez retornada à natureza de origem do pagamento, vinculando-se como remuneração, as consequências tributárias

seriam a incidência de contribuições previdenciárias e demais repercussões na esfera tributária; 7.8 (...) Ao recusar tal consistência no tratamento tributário sobre tais pagamentos, a Autoridade Fiscal cria uma situação insustentável (que apenas lhe beneficia). De um lado, reinsere o pagamento como remuneração, para exigir contribuições previdenciárias. De outro, não reconhece esse pagamento como remuneração, para proceder à glosa da despesa na apuração do lucro real; 7.9 (...) Logo, verificada a suposta descaracterização do pagamento como PLR, haja vista não ter sido supostamente pago nos termos da Lei nº 10.101/00, vinculando-se novamente à remuneração, conforme determina a Constituição Federal, deve ser aplicado o tratamento tributário próprio dessa natureza jurídico-tributária. Por essa razão, pugna a Impugnante em ordem subsidiária que, caso se conclua que tais pagamentos não foram estabelecidos nos termos da Lei nº 10.101/00, perdendo sua natureza de PLR, deve ser aplicada a regra de dedutibilidade própria de remuneração/gratificação a empregados; 7.10 Em prol da sua aceção, citando doutrina e jurisprudência administrativa, a Defesa discorreu sobre a dedutibilidade das despesas com gratificações de empregados, à luz do disposto no art. 299, do RIR/99, demonstrando a sua natureza operacional, dado que é nítida a sua necessidade, usualidade e normalidade; 7.11 Complementa seu combate afirmando que, (...) para fins de determinação da dedutibilidade das despesas, deve-se verificar se as despesas que foram incorridas estão intrinsecamente relacionadas com a manutenção da fonte produtora dos rendimentos auferidos pela empresa (análise objetiva). (...) A necessidade da despesa para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, deve ser entendida de forma objetiva, ou seja, a despesa necessária é aquela inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou que surge em virtude da simples existência da empresa e do papel social que ela desempenha; 7.12 Nessa seara, (...) não subsiste qualquer dúvida de que as despesas com pagamentos de salários estão, indubitavelmente, enquadradas no conceito de despesas operacionais, por serem normais, necessárias e usuais à atividade de qualquer empresa, assim como as gratificações, que estão, inclusive, expressamente contempladas no parágrafo 3º do referido artigo 299 já citado; 7.13 (...) Assim, ainda que os pagamentos realizados pela Impugnante a título de PLR aos seus empregados sejam entendidos como salários ou gratificações, o que se alega apenas para argumentar, é certo que tais despesas são, indubitavelmente, operacionais e, portanto, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, razão pela qual não poderia a Fiscalização glosá-las sob o pretexto de que não teriam sido cumpridos os requisitos legais para o pagamento de PLR, de modo que o Impugnante aguarda, desde já, o cancelamento dos autos de infração ora combatidos.

7.14 (...) Ademais, o fato de a Autoridade Fiscal ter utilizado, no presente caso, fundamentos relativos aos lançamentos previdenciários, ao invés de se ater aos critérios informadores das materialidades do IRPJ e da CSLL, caracteriza a extrema fragilidade dos lançamentos. (...) Em outras palavras: para avaliar os pagamentos de PLR em questão, o único critério que poderia ter sido utilizado pela Fiscalização

no presente caso seria a análise quanto ao fato de tais dispêndios serem passíveis ou não de reduzirem o lucro tributável do período, ou seja, serem ou não operacionais; 7.15 (...) Frise-se que a Fiscalização, em nenhum momento, analisou detidamente, como seria de rigor, a característica dessas despesas sob o enfoque da necessidade, usualidade e normalidade, nos termos do artigo 299 do RIR/99. Pelo contrário. Simplesmente restringiu-se aos critérios utilizados nas autuações previdenciárias quanto à natureza das PLR para afirmar tão somente que não haveria enquadramento na hipótese específica de dedutibilidade prevista no artigo 462, III, do RIR/99; 7.16 (...) O que se verifica, portanto, é que, mesmo se os pagamentos realizados pelo Impugnante não tivessem a natureza de PLR, reassumindo natureza originária de remuneração, o que se alega apenas a título argumentativo (pois, conforme já demonstrado o programa foi realizado de acordo com as disposições da Lei nº 10.101/00), ainda assim tais valores seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por serem despesas absolutamente operacionais, nos termos do artigo 299 do RIR/99; 7.17 (...) Ante as considerações acima aduzidas, aguarda a Impugnante que esta E. Turma Julgadora reconheça a dedutibilidade das despesas incorridas, seja por corresponderem a despesas com natureza de PLR, seja por corresponderem a despesas com remuneração/salários/bonificações e cancele, conseqüentemente, os autos de infração ora combatidos.

Em primeira instância, a 1ª Turma da DRJ/SDR proferiu o acórdão nº 15-51.138, por meio do qual a impugnação foi julgada procedente com a exoneração do crédito tributário.

Em síntese a DRJ entendeu que, mesmo que os requisitos legais para pagamento de PLR não tenham sido observados pela Recorrente, os valores desembolsados pela Recorrente devem ser considerados parcelas integrantes da remuneração dos empregados, classificando-se como despesa operacional e, portanto, dedutível na apuração do resultado do exercício pela pessoa jurídica sujeita ao lucro real.

Dessa forma, diante do crédito tributário exonerado, foi interposto recurso de ofício contra o acórdão 15-51.138 - 1ª Turma da DRJ/SDR.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE DO RECURSO DE OFÍCIO

Como referido linhas acima, trata-se de recurso de ofício interposto contra o acórdão nº 15-51.138 - 1ª Turma da DRJ/SDR, que julgou procedente a impugnação, exonerando o crédito tributário exigido pelos autos de infração.

Abaixo reproduzo o quadro colacionado no acórdão *a quo* que detalhe o crédito tributário originalmente exigido nos autos de infração de fls. 1871 – 1883.

Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica -IRPJ	R\$ 13.149.492,95
Juros de Mora (calculados até 01/2020)	R\$ 4.562.874,05
Multa Proporcional (Passível de Redução)	R\$ 9.862.119,71
Valor do Crédito Tributário	R\$ 27.574.486,71
Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL	R\$ 4.742.457,46
Juros de Mora (calculados até 01/2020)	R\$ 1.645.632,73
Multa Proporcional (Passível de Redução)	R\$ 3.556.843,09
Valor do Crédito Tributário	R\$ 9.944.933,28

Ao considerar procedente a impugnação, a DRJ exonerou crédito tributário que ultrapassa o valor de alçada previsto pela Portaria ME nº 2, de 18 de janeiro de 2023, razão pela qual o recurso de ofício deve ser conhecido.

2 DECISÃO RECORRIDA E RECURSO DE OFÍCIO

Antes de se analisar o recurso de ofício, entendo ser importante tecer alguns comentários sobre o presente processo, que facilitarão a compreensão da delimitação da lide.

Como se viu linhas acima, trata-se de glosa da dedução de valores relativos a pagamento de PLR. A análise isolada do Termo de Verificação Fiscal não permite a exata compreensão dos motivos que levaram à conclusão de que os valores pagos a título de PLR não preenchem os requisitos previstos pela Lei nº 11.101/2000.

Não há no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1854 – 1869) a adequada descrição dos fatos que deram origem a autuação. Apesar da afirmação de que a PLR paga sem a observância das disposições previstas na Lei nº 10.101/2000 é indedutível para fins de apuração de IRPJ e CSLL, não é possível identificar quais aspectos da PLR a Autoridade Fiscal entende estar em desconformidade com a legislação.

Há, contudo, uma menção no TVF a auto de infração lavrado em outro processo administrativo, sob nº 19515-720.004/2020-98, no qual se discute a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de PLR., por afronta aos requisitos legais.

Naquele processo, a Autoridade Fiscal expôs as irregularidades identificadas no programa de PLR da Recorrente.

IV.1.8 PLR - Resumo:

Analizados os documentos que fundamentaram os pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados efetuados no Ano Calendário sob ação fiscal (AC 2015), identificamos neles vários vícios, dentre outros:

- Ausência de regras claras e objetivas;
- Subjetividade na Avaliação de Desempenho Individual; - Ausência de Negociação entre as partes; - Metas do empregado definidas pelo gestor; - Não participação efetiva da Entidade Sindical nas negociações; - Não apresentação das atas das reuniões da comissão dos representantes da empresa e dos empregados com a participação do Sindicato; - Ineficácia da Comissão de Empregados; - Pagamento de PLR em substituição ao salário;

IV.1.9 PLR - Conclusão:

Em face do exposto, percebe-se claramente que as verbas pagas pela Empresa a título de PLR não estão de acordo com a lei específica.

Por essa circunstância, apesar do aparente vício formal por ausência de descrição adequada dos fatos, pode-se observar que a Recorrente teve a compreensão da conduta a ela imputada, tanto é que exerceu o seu direito de defesa sem nem sequer arguir preliminar de nulidade contra o trabalho fiscal.

Dessa forma, entendo que a preliminar não deve ser pronunciada por ausência de prejuízo ao exercício do direito de defesa da Recorrente.

Ao julgar a Impugnação da ora Recorrente, a DRJ entendeu que apesar afronta às disposições legais que regem o pagamento de PLR a empregados, os valores pagos pela Recorrente devem ser considerados dedutíveis para fins de apuração de IRPJ e CSLL.

Relativamente à ausência dos requisitos legais para pagamento de PLR, a DRJ reproduziu voto do acórdão nº 15-51.004, nos autos do já referido processo administrativo sob nº 19515-720.004/2020-98, no qual se discute a incidência de contribuições previdenciárias sobre o pagamento de PLR examinado nos autos do presente processo. Veja-se:

26 Expostos os fundamentos legais da autuação, passa-se a análise do caso em tela. Consoante suscitado pela Autoridade Autuante, com base nos mesmos fatos, coincidentes em datas e período, fundamentos e elementos probantes, apuraram-se irregularidades nas despesas de PLR - Participação nos Lucros ou Resultados efetivadas pela CIELO, tendo como consequência lançamentos das Contribuições Previdenciárias objeto do Auto de Infração, Processo nº 19515-720.004/2020-98.

27 Destarte, o imo da matéria guerreada - pagamentos a título de PLR efetuados em desacordo com a lei específica - já foi enfrentado com a peculiar maestria pela 6ª Turma da DRJ-Salvador em recente julgado, no Acórdão nº 15-51.004, proferido na Sessão de 15 de julho de 2020, de Relatoria do Julgador Auditor

Fiscal da Receita Federal do Brasil, Flaviano Nicodemos de Andrade Lima, assim ementado, na parte pertinente ao caso ora analisado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2015 a 30/12/2015 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR. ACORDO. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. AUSÊNCIA. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

O § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, exige o estabelecimento de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos à participação do trabalhador nos lucros e resultados. Restou claro, como afirmado no TVF, que a definição dos indicadores de resultado, elementos essenciais para a definição do direito à PLR, não se encontra no acordo de PLR, sendo eles unilateralmente estabelecidos pela empresa, por meio de proposta de sua diretoria executiva e ratificação pelo Conselho de Administração. Revela-se, assim, que não há efetiva negociação em relação aos indicadores. Aos empregados, cabe apenas aceitá-los. Descumpridos os requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, os valores pagos a título de PLR passam a ter natureza remuneratória.

28 O fundamento do voto condutor do julgado, ao qual me filio, é o de que a Participação nos Lucros e Resultados – PLR sob apreciação não atendeu as condições estabelecidas na citada norma especial. Vejamos:

Uma vez demonstrado que a Constituição e a Lei nº 8.212, de 1991, condicionam a não incidência de contribuição sobre a PLR à obediência aos critérios previstos em lei, passo a analisar a situação concreta, a fim de verificar se a PLR paga pela empresa autuada atende aos requisitos previstos na Lei nº 10.101, de 2000, que assim dispõe:

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

I- comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; II- convenção ou acordo coletivo.

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

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

O § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, exige o estabelecimento de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos à participação. Em outras palavras, a lei exige que o instrumento por meio do qual se pactua a PLR

defina qual o resultado que deve ser alcançado pela empresa para que os empregados passem a ter direito à participação.

No caso concreto, o TVF informa que a PLR foi negociada por meio de acordo firmado entre a CIELO e comissão de empregados, integrada por um representante do sindicato. Segundo o acordo de PLR, o programa se baseia em três itens: no resultado da empresa, aferido de acordo com as suas metas anuais; no resultado individual, conforme avaliação individual de cada empregado; no cargo ou nível salarial do empregado.

O § 2º da cláusula quarta do referido acordo, prevê que o resultado da empresa será obtido a partir do desempenho alcançado em quatro indicadores de resultado, aos quais são atribuídas notas de 1 a 5. A cada indicador será atribuído um peso e a soma dos pesos atribuídos a cada um deles corresponderá a 100%. Contudo, o acordo não estabelece quais são esses indicadores, bem como não informa quais os pesos atribuídos a cada um deles. Como afirmado no TVF, lendo-se o acordo, não é possível saber qual o resultado deverá ser alcançado pela empresa para que seja paga a PLR. As metas e os pesos, segundo o acordo, deverão ser propostos pela diretoria e ratificados pelo Conselho de Administração.

Resta claro, como afirmado no TVF, que a definição das metas e dos pesos, ou seja, dos elementos essenciais para a definição do direito à PLR, não se encontra no acordo de PLR, sendo unilateralmente estabelecidos pela empresa, por meio de proposta de sua diretoria executiva e ratificação pelo Conselho de Administração. Revela-se, assim, que não há efetiva negociação em relação aos indicadores. Aos empregados, cabe apenas aceitá-los. Todo o controle encontra-se nas mãos da empresa.

Não há como se entender, como defende a impugnante, que a mera previsão de existência dos indicadores signifique o estabelecimento de regras claras e objetivas. Clareza, como se pode ver em qualquer dicionário, é a qualidade daquilo que pode ser entendido, que não dá margem a dúvidas. Objetividade diz respeito à possibilidade de uma avaliação que seja efetuada por critérios livres da interferência subjetiva do avaliador. Nos dois pontos, o acordo falha de modo explícito. As suas cláusulas não permitem identificar os objetivos a serem alcançados pela companhia, a fim de que os seus empregados façam jus à PLR. O desempenho de uma empresa pode ser analisado sob diferentes matizes: participação de mercado, faturamento, lucratividade, diminuição de endividamento, melhoria de processos internos, qualidade no atendimento, satisfação dos clientes... Enfim, a depender de quais sejam os indicadores utilizados para avaliação, pode-se chegar a um resultado completamente distinto. E o acordo deixa em aberto essa questão que, repita-se, fica ao alvedrio exclusivamente da empresa.

A impugnante defende que, como companhia aberta, não pode divulgar publicamente as metas para os respectivos indicadores. Contudo, a definição dos

indicadores não implica a divulgação de qualquer informação confidencial, como se percebe na Ata da reunião do Conselho de Administração que estabeleceu os indicadores válidos para o ano de 2014: “volume capturado”, “lucro líquido” e “satisfação do cliente”.

O § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, exige que as regras claras e objetivas constem dos instrumentos decorrentes da negociação. Ora, se a negociação se efetivou por meio de acordo, nele devem constar as regras claras e objetivas que definem o direito à participação. E a discussão não possui caráter apenas topográfico, não se trata apenas de verificar se as regras constam do acordo ou de documento apartado. O centro da discussão consiste no estabelecimento das regras de modo unilateral pela empresa, conseqüência inafastável da delegação da decisão a respeito dos indicadores para a diretoria executiva e o Conselho de Administração.

Ao contrário da exigência legal, as regras estabelecidas no acordo de PLR primam pela omissão. Não fornecem quaisquer pistas de como se dará a avaliação. Dizer que a avaliação se dará por meio de indicadores, sem estabelecer quais serão esses indicadores, é afirmação desprovida de conteúdo, que confere à empresa o poder de preencher esse vazio de significado do modo que melhor lhe aprouver, passando ao largo da negociação.

Como afirmado no TVF, sequer a estrutura genérica que estava prevista no acordo de PLR foi respeitada pela diretoria e pelo Conselho de Administração, pois, embora o acordo previsse que o cálculo do resultado da empresa deveria levar em conta 04 (quatro) indicadores, no final a empresa estabeleceu apenas 03 (três). As reuniões que definiram os índices ocorreram bem depois do fim do mandato dos membros da comissão, que se encerrava com a assinatura do acordo de PLR. A Comissão de Empregados não é mencionada em qualquer momento nas atas das reuniões do Conselho da empresa, que ocorreram sem a presença de quaisquer dos membros da comissão. Também não há registros de participação dos membros da comissão nas reuniões do Comitê de Pessoas, nas quais se discutiram as metas da companhia.

Do mesmo modo, no que toca aos resultados individuais, o acordo não prevê as regras que ensejam o direito à participação, afirmando apenas que ele será aferido com base em avaliação de desempenho cujos objetivos são estabelecidos entre a empresa e cada empregado. Mais uma vez, o acordo mostra-se vazio de significado. Pela generalidade das suas estipulações, nelas cabe qualquer conteúdo. Ou seja, a empresa passa a ter carta branca para proceder à avaliação do modo que lhe seja mais conveniente. A discricionariedade que lhe confere o acordo é patente.

A impugnante afirma que a avaliação do desempenho individual era feita de acordo com o sistema de Gestão de Desempenho e Desenvolvimento – GDD, por meio da aferição de “goals” e competências, que eram de conhecimento de todos os empregados. Tal afirmação, contudo, não afasta a conclusão de que os “goals”

e as competências objeto de avaliação eram unilateralmente fixados pela empresa, o que viola a exigência legal no que toca à concessão de PLR. O fato de o sistema ser conhecido por todos, assim como as regras nele parametrizadas, não implica terem sido elas objeto de discussão e negociação.

Intimada a apresentar alguns dos processos de avaliação individual, a empresa afirmou não ter localizado os arquivos de avaliação de competências de mais de 200 empregados e os processos de avaliação de “goals” de 80 empregados. O TVF afirma ainda que, em relação aos processos de avaliação apresentados, muitos deles têm por base parâmetros subjetivos, não havendo como medir objetivamente as notas que são dadas a cada uma das competências. Dentre as competências avaliadas encontram, por exemplo: “gestão inspiradora”; “cliente encantado”, “comunicação clara e transparente”; “atitude de dono”; “visão sistêmica”; “agente de mudança”. A definição das competências e os critérios adotados para a atribuição de notas em cada uma delas é subjetivo, uma vez que não pode ser revisto ou conferido por qualquer outra pessoa, além do próprio avaliador.

A depender do cargo, as avaliações eram feitas pelos próprios empregados, pelos pares e pelos subordinados, porém, para fins de definição do direito à PLR, apenas a nota atribuída pelo gestor era relevante, o que evidencia que a empresa reserva para si a decisão acerca do pagamento de PLR.

Ainda que se entenda que é possível - e às vezes até preciso - relegar a pormenorização, o detalhamento aos instrumentos empresariais internos, seja para se evitar a exposição das estratégias sigilosas, seja porque a individualização, setor a setor ou função a função, é demasiadamente extensa, principalmente em grandes empresas, que ostentam um quadro de milhares de trabalhadores em inúmeras funções ou setores, a lei exige um pacto claro e objetivo, o que não ocorre no caso presente.

O fato de comunicar aos empregados por meio de sistema interno a nota final por eles obtida, tal qual alegado na impugnação, não diz nada a respeito da clareza e objetividade dos critérios de avaliação adotados.

O TVF informa que a comissão de empregados foi escolhida em 26/11/2012 (data da divulgação do resultado final). Houve convocação para reunião realizada em 06/02/2013 e o acordo de PLR foi assinado em 19/02/2013, o que implica um intervalo de apenas seis dias úteis. Ainda que, efetivamente, esse não seja um critério jurídico de análise, dada a complexidade do acordo de PLR, o exíguo prazo entre a realização da primeira reunião e a sua assinatura configura um indício de que não houve negociação. Esse indício é corroborado pela constatação de que, seja no resultado da empresa ou no resultado individual, a palavra final quanto ao estabelecimento dos parâmetros de avaliação fica com a empresa.

A exigência de regras claras para a concessão da participação nos lucros é uma forma de se evitar que esta parcela seja utilizada pela empresa como uma forma de remuneração disfarçada. Ora, o objetivo da parcela é estimular a

produtividade dos trabalhadores, fazendo com que eles persigam as metas de lucratividade, contribuindo para a melhoria dos resultados da companhia. Quando as metas e regras para a sua aferição são unilateralmente estipuladas pela empresa, o pagamento da participação nos lucros passa a ser uma liberalidade, um mecanismo aleatório de retribuição dos trabalhos realizados pelos seus funcionários. Aleatório exatamente porque não calcado em parâmetros avaliáveis.

Ou seja, não apenas as metas devem estar claras e previamente estabelecidas. O instrumento de acordo firmado com os funcionários deve também indicar o procedimento a ser seguido para a aferição destas metas. Em outras palavras, os trabalhadores e a empresa devem previamente estipular a forma pela qual se verificará se a empresa alcançou as metas previamente estabelecidas para o pagamento da PLR.

Como se viu nas linhas acima, o acordo de PLR não fixa parâmetros objetivos para a sua percepção. Segundo o Dicionário Sacconi da língua portuguesa, um dos significados da palavra objetivo é “aquilo que se resume aos fatos, sem comentários nem julgamentos pessoais”. Pela análise do referido acordo, entretanto, não é possível identificar quais as metas a serem atingidas pelos funcionários a fim de que adquiram o direito à premiação adicional, nem a forma pela qual se dará a apuração do alcance das metas.

Não se trata aqui de questionar os critérios estabelecidos, mas sim de constatar que, como não houve a fixação de critérios no acordo de PLR, a decisão ficou a critério da direção da empresa. Os elementos presentes nos autos permitem afirmar que o trabalhador da empresa autuada não participou de um processo para estabelecimento de um mecanismo objetivo para saber se terá ou não direito à premiação adicional. O pacto realizados entre a empresa e a comissão de empregados não atende às exigências legais.

O TVF informa não ter havido a apresentação de qualquer documento comprobatório da efetiva participação do Sindicato nas reuniões de negociação do acordo de PLR, até mesmo porque não há documentos comprobatórios das reuniões para negociação dos termos dos Instrumentos de Negociação de PLR. Não há qualquer documento comprovando a existência de alguma reunião com a presença do Sindicato ou mesmo a comprovação de que tenha havido o convite ao sindicato para comparecimento à reunião. O TVF informa ainda que o representante do Sindicato assinou o acordo em data diversa das dos demais, ele é o único a preencher ao lado da sua assinatura a data de 23/04/2013, ou seja, o representante do Sindicato só veio a assinar o acordo mais de 2 meses após ele ter sido assinado pelos demais.

Ainda que, isoladamente considerada, a assinatura do representante sindical em momento posterior não possa levar à conclusão de que não houve a participação do sindicato na negociação, juntamente com a inexistência de atas das reuniões de negociação, constitui indício que converge para a conclusão de que o acordo de PLR não traduziu uma efetiva negociação entre as partes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2005 a 31/08/2008 ...

PLR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de metas e objetivos, bem como a ausência de formalização do acordo previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

Processo nº 16327.720678/2012-10. Acórdão nº 9202-008.677 – CSRF / 2ª Turma, de 17/03/2020.

Pela pertinência com os pontos discutidos nesses autos, merece transcrição o trecho do voto do Conselheiro relator da decisão acima ementada:

A norma não poderia ser mais clara: dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo.

A questão da estipulação de regras claras e objetivas para a fixação do direito à participação nos lucros foi objeto de análise recente pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, que assim decidiu:

Não se trata de aspecto secundário, acidental, mas nuclear da norma, cuja inobservância desfigura o instituto. Sem regras claras e objetivas previamente fixadas no instrumento decorrente da negociação não se tem atendido um requisito legal essencial da participação nos lucros e resultados e sem isso não se cumpre o requisito fundamental para a exclusão dos valores pagos a título de PLR do conceito de salário-de-contribuição: o de que ele seja pagão de conformidade com a lei específica. Pois bem, no presente caso a imputação foi de que o Plano não definia mecanismos de aferição e a relação entre o valor devido a título de PLR a cada empregado e esse desempenho.

De fato, o art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 2000 refere-se especificamente à necessidade de se terem tais mecanismos. Sem eles, resta, evidentemente, descumprido um requisito legal e, portanto, não se opera a condição legal para a exclusão das verbas em apreço do conceito de salário-de-contribuição.

Vê-se, portanto, que o estabelecimento de regras claras e objetivas para a configuração do direito à PLR e à sua mensuração é elemento essencial dos instrumentos de negociação da PLR. Restando claro nos autos que o instrumento pactuado entre a impugnante e os seus funcionários não atende a esse requisito,

por não prever as metas e as suas formas de mensuração, as quais encontram-se apenas em instrumentos apartados, elaborados unilateralmente pela empresa, impõe-se a conclusão de que a PLR por ela paga aos seus funcionários integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Por fim, alega a impugnante que o elevado valor da PLR paga a alguns dos seus funcionários não implica atribuir a tais pagamentos o caráter substitutivo da remuneração, por inexistência de fundamentação legal. Quanto a esse argumento, entendo assistir razão à impugnante, dado que a lei não estipula teto ao valor da PLR. O elevado valor, por si só, não leva à conclusão de que houve substituição de parcelas remuneratórias. Para tanto, seria necessário demonstrar que a remuneração ordinariamente paga ao trabalhador possui valor inferior à média do mercado, o que não aconteceu no presente caso.

Pelas razões acima expostas, voto pela procedência do lançamento no que toca às contribuições incidentes sobre os valores pagos aos funcionários a título de PLR.

29 Pelo exposto, resulta hialino que o Programa PLR/2015 (Participação nos Lucros e Resultados/2015) efetivado pela CIELO carecia de clareza e objetividade em suas regras, bem como não restou comprovada a efetiva participação dos empregados e do sindicato nas negociações que precederam a sua formalização, não atendendo, por conseguinte, as condições estabelecidas na Lei nº 10.101/2000. Dessa conclusão, emanam duas consequências: a) De acordo com o preceituado nos arts. 359 e 462, inciso II, do RIR/1999, é indedutível a despesa operacional relacionada a natureza do apontado dispêndio, uma vez que a legislação tributária determina a observância dos termos do citado normativo, para fins de dedutibilidade; e b) à luz do disposto na Carta Magna, devem os respectivos valores integrarem as remunerações dos trabalhadores da Impugnante que perceberam os ditos PLR.

No entanto, mesmo considerando que o PLR foi pago à revelia das disposições contidas na Lei nº 10.101/2000, a DRJ entendeu que os valores poderiam ser deduzidos pela Recorrente. Fê-lo, nos seguintes termos.

Das Despesas com Remuneração/Salários/Bonificações.

30 A Defesa pugnou em ordem subsidiária que no caso de tais pagamentos restarem descaracterizados como PLR, devem ter a sua natureza jurídico-tributária reclassificada para gratificações pagas aos empregados, sendo, portanto, inegável a sua dedutibilidade do lucro líquido na apuração do Lucro Real. Em benefício de subsidiar a sua inferência, aduziu que se a Fiscalização concluiu que os pagamentos efetuados a título de PLR possuem a natureza de remuneração (seja como salário ou gratificação) jamais poderia ter concluído pela indedutibilidade desses valores, já que se tratam, em ambas as hipóteses, de despesas com empregados e, indubitavelmente, absolutamente necessárias,

usuais e normais, portanto, passíveis de se submeter a regra de dedutibilidade própria de remuneração/gratificação a empregados.

31 Complementa que a sobredita ilação encontra guarida na Constituição Federal, pois originalmente todo valor pago pelo empregador ao empregado em razão da prestação de serviços no âmbito de um contrato de trabalho configura remuneração. A desvinculação da PLR da remuneração prevista pelo Constituinte, está condicionada ao atendimento das condições estabelecidas em norma especial, no caso Lei nº 10.101/00, o que também possibilita a dedutibilidade nos termos das normas tributárias. (..) No entanto, constatado que o pagamento não foi feito à luz do que determina a legislação de regência, tal pagamento reassume a sua natureza originária, visto que não mais estará desvinculado da remuneração, como determinado pelo Constituinte. (...) Uma vez retornada à natureza de origem do pagamento, vinculando-se como remuneração, as consequências tributárias seriam a incidência de contribuições previdenciárias e demais repercussões na esfera tributária.

32 Razão assiste à Impugnante, conforme se passa a fundamentar.

33 Inicialmente, reproduzem-se os arts. 299 e 300, todos do RIR/1999, relacionados ao tema em questão:

Despesas necessárias Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

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

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

34 A regra geral, em termos de despesas operacionais, é no sentido de que, em princípio, todos os dispêndios da empresa são dedutíveis. A lei, não podendo prever uma a uma as inúmeras atividades e espécies de gastos da empresa, parte da definição genérica de que todos os custos e todas as despesas são admitidos na apuração da base de cálculo do imposto de renda e estabelece as exceções, que consistem na não dedutibilidade, na limitação do valor dedutível, e na subordinação da dedutibilidade ao preenchimento de determinadas condições.

35 Excepcionalmente, há dispositivos relativos ao momento em que o custo ou despesa pode ser debitado a lucros e perdas, ou à opção para levar custos à despesa, ou à dedução a título de incentivo fiscal. Em vista disso, não há na lei relação de despesas dedutíveis. Ao contrário, há apenas as exceções. Assim, o procedimento para se saber se uma despesa é dedutível consiste em verificar se existe dispositivo legal específico tratando da mesma. Caso exista, o tratamento fiscal seguirá o dispositivo específico. Não existindo, as despesas serão dedutíveis se observadas as quatro regras gerais básicas para dedutibilidade, que são:

35.1 os valores não serem passíveis de apropriação direta em custos e não constituírem inversões de capital;

35.2 serem despesas necessárias, entendidas assim as essenciais, normais e vinculadas à fonte produtora dos rendimentos; 3

5.3 serem comprovadas e escrituradas;

35.4 serem debitadas no período-base competente.

36 Indubitavelmente, as regras citadas nos itens 35.1 e 35.2 oferecem as maiores dificuldades de análise. O conceito de necessidade, aparentemente, por ser oposto ao de mera liberalidade, seria definido por critérios puramente subjetivos. Todavia, não é assim: ele deve ser corolário direto da relação havida entre os gastos (despesas) e a contribuição desses gastos para a geração da correspondente receita. Portanto, consequência direta do confronto entre duas situações de fato: gastos versus receita.

37 Tratando-se da necessidade, deve haver um nexos direto entre as despesas e as atividades da empresa. Vale dizer, são despesas necessárias aquelas sem as quais o empreendimento empresarial não pode ir adiante. São dispêndios que possibilitam à empresa promover suas atividades que são, enfim, produtoras dos seus respectivos rendimentos. São dispêndios que colaboram para a consecução da atividade produtora da riqueza.

38 Dúvidas sobre os conceitos de despesa ou custo necessários, usuais e normais à empresa e sobre sua dedutibilidade para fins de apuração do lucro real foram dirimidas pelo Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, in verbis:

3. A qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica, como despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito. Assim é que o Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, dispõe que:

Art. 191. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

39 No caso em tela, deve-se verificar se os pagamentos efetivados aos empregados da CIELO, cuja natureza de PLR foi desconsiderada, se submetem ao estabelecido no 299, do RIR/1999, bem como ao disposto nos itens 3, 4 e 5 do Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, para serem dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ. Ademais, para se caracterizarem em despesas operacionais, deverão ser comprovadas por documentos de idoneidade indiscutível, quer quanto à forma, quer quanto à sua origem, de maneira que permita, a qualquer tempo, dentro do prazo decadencial, conferir sua estrita pertinência e conexão com a atividade explorada pela Impugnante, bem assim com a manutenção de sua fonte produtora de receita. Por fim, a efetividade, magnitude e certeza dos dispêndios incorridos com os referidos gastos deve estar amparada em operações comerciais efetivamente realizadas.

40 Feitas tais considerações, passa-se ao exame do preenchimento dos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade pelas despesas em questão, ou melhor dizendo, se a verba em questão, que possui natureza remuneratória, caracteriza-se como despesa operacional dedutível na apuração do lucro real.

41 A princípio, repiso conclusão exposta no tema anterior que, à luz do disposto no art. 7º, inciso XI, e no § 4º, do art. 218, da Constituição Federal, devem os pagamentos desconsiderados de PLR – questão já superada neste voto - integrarem as remunerações dos trabalhadores da CIELO que os perceberam.

42 Outra premissa, é que não podemos olvidar que inexistem nos autos quaisquer indicações que deponham contra a licitude dos documentos apresentados pela Defesa ou relacionadas a não comprovação das despesas em comento, uma vez que o litígio cinge-se a sua caracterização como participação nos lucros e resultados aos empregados.

42 Nessa linha intelectual, a conceituação legal da remuneração, no âmbito trabalhista, encontra-se estabelecida no artigo 457 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, com a seguinte redação vigente à época da ocorrência dos fatos:

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

§ 1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.

43 Por sua vez, a legislação previdenciária - que deu embasamento à constituição do crédito tributário referente às contribuições previdenciárias – define a remuneração no artigo 28 da Lei nº 8.212/91:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

44 Conjugando as normas precitadas, inclusive o disposto no 299, do RIR/1999, resta claro que são dedutíveis – na condição de despesas operacionais – os gastos necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Tais despesas devem estar revestidas das características de usualidade e normalidade.

45 Nesse sentido, a remuneração dos empregados da autuada (como restaram definidos os valores referentes à PLR paga sem o atendimento da disciplina legal), que inclui não apenas o salário *strictu sensu*, mas todos os valores pagos em decorrência do trabalho, inclusive valores a título de gratificações, qualquer que seja a denominação dada a tais pagamentos, atende aos requisitos legais para que seja qualificada como despesa operacional dedutível.

46 Iniciando pelo requisito da necessidade, que deve ser avaliada abstratamente, não se discute sua presença à medida que se torna impossível dissociar o regular desenvolvimento das atividades empresariais da remuneração paga aos empregados.

47 Trata-se, portanto, de um gasto que não decorre de mera liberalidade de quem o suporta, mas de uma despesa que não pode ser suprimida e que é inerente ao desempenho das atividades, decorrendo da simples existência e do ordinário funcionamento da pessoa jurídica.

48 Também restam preenchidos os demais requisitos.

49 Não é preciso elaborar longa dissertação para se concluir que os gastos com remuneração representam despesa comum a qualquer empresa (normalidade),

sendo habitual sua presença (usualidade), estabelecendo dessa maneira, uma relação de pertinência com as atividades empresariais, sejam quais forem.

50 Portanto, uma vez caracterizados como remuneração paga aos segurados empregados, os valores sobre os quais recai a presente análise devem ser considerados despesas dedutíveis do lucro real apurado no período, nos moldes estabelecidos no 299, § 3º, do RIR/1999.

51 Diante do que está posto, deve ser excluída a presente exação, dado que não há como se sustentar a autuação por restar evidente que as despesas incorridas com a PLR desconsiderada enquadram-se no conceito de despesas operacionais dedutíveis para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Acato as alegações do impugnante neste tema.

Como se vê, a DRJ adotou o entendimento de que, apesar de não preencher os requisitos legais para pagamento de PLR, os valores pagos pela Recorrente aos seus empregados não poderiam ser entendidos como mera liberalidade. Ao contrário disso, a DRJ entendeu que as despesas são usuais, normais e necessárias e, portanto, devem ser deduzidas como despesas operacionais.

A Participação nos Lucros e Resultados (PLR) é um direito previsto no art. 7º, XI da Constituição Federal. Apesar das discussões sobre a eficácia técnica da referida norma constitucional, fato é que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 569.411, em sede de repercussão geral (Tema 344) firmou a seguinte tese “Incidência contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7º, XI, da Constituição Federal de 1988.”.

Dessa forma, é inegável a importância da observância dos requisitos legais para que o pagamento assumira natureza desvinculada da remuneração de que trata o art. 7º XI, da Constituição Federal, afastando, assim, as contribuições previdenciárias.

Por outro lado, para fins de dedução da despesa da base de cálculo do IRPJ e CSLL apurados pelo Lucro Real, dizer que o pagamento não preenche os requisitos previstos em lei não significa, que os valores não podem ser deduzidos. A circunstância de se tratarem de verbas remuneratórias, apesar de afastar o direito à não incidência de contribuições previdenciárias, não afasta o direito de dedução da despesa na apuração do IRPJ e CSLL.

Isso porque, ainda que os pagamentos efetuados pela Recorrente assumam natureza remuneratória, podem ser deduzidos a título de gratificação, tal como entendeu a DRJ.

É certo que o art. 299, § 3º do RIR/99 vigente à época do fato gerador prevê a dedutibilidade de despesas com gratificações pagas a empregados.

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

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

Nesse sentido, é relevante citar o acórdão nº 108-08.46, de relatoria do Conselheiro José Henrique Longo, assim ementado.

Ementa: IRPJ - GRATIFICAÇÃO A FUNCIONÁRIOS - NECESSIDADE DA DESPESA - A remuneração a todos os funcionários, a título de gratificação ou liberalidade, é considerada como despesa necessária e, portanto, dedutível na apuração do lucro real. IRPJ - COMPENSAÇÃO - RECOLHIMENTO SUFICIENTE - Considerando que foi homologada a compensação de crédito do próprio IRPJ para quitar toda a obrigação desse mesmo tributo, não há saldo que se exigir. Recurso parcialmente provido.

Numero da decisão: 108-08.469

Em seu voto, o Conselheiro relator aduz que:

O fundamento dos AFRE, como se disse, foi que, como não havia condição para a distribuição de lucro, então o pagamento a título de participação dos empregados no lucro consistiu em liberalidade. Ora, os funcionários, principalmente em empresas prestadoras de serviços, devem ser considerados como despesa imprescindível para o desenvolvimento do objeto social, de maneira que não há como se questionar a dedutibilidade de pagamentos aos empregados.

Ademais, é irrelevante a natureza do pagamento, se salário direto, salário indireto, gratificação, bônus, etc. O importante é que se trata de uma contraprestação do trabalho do funcionário em favor da empresa empregadora para que esta possa desempenhar sua atividade.

Chega a ser primária a explicação acerca da necessidade, usualidade e normalidade da despesa de remuneração de funcionários, para que se afaste a pretensão fiscal. Aliás, a IN 93/97 foi suficiente para esclarecer que a despesa com pagamento de gratificação a empregados poderá ser deduzida na apuração do lucro real, independentemente de limitação.

Assim, se não foi possível que a remuneração complementar dos funcionários fosse a título de PLR, o que lhes retiraria o direito de exigir tal pagamento em face do acordo coletivo, e o cumprimento da remuneração foi denominada gratificação, em nada altera a sua natureza de despesa dedutível.

Portanto, neste item, dou provimento ao recurso.

Em julgado mais recente, ao proferir o acórdão nº 9101-003.082, este Conselho adotou entendimento semelhante, no sentido de que com a descaracterização do pagamento como PLR, a despesa deve ser deduzida como gratificação. Embora não se discutisse naquela ocasião a inobservância de regras claras e objetivas, entendo que a citação do referido acórdão represente um pertinente reforço retórico.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR.

A dedutibilidade de despesas com Participação nos Lucros e Resultados - PRL submete-se à regra geral do artigo 299 do Decreto n. 3000/99, que exige a identificação de sua necessidade, registro como despesa conforme o regime de competência e comprovação de sua efetividade.

Em seu voto, a Conselheira Relatora Daniele Souto Rodrigues Amadio afirma que:

Nesse sentido, seja como gratificações – como colocado subsidiariamente pela recorrida –, seja como participação nos lucros e resultados, entendo que as despesas incorridas pela contribuinte assumem as características necessárias à sua dedutibilidade, não as perdendo simplesmente em função de uma participação de um representante do sindicato ou discussão quanto à forma de eleição do representante dos empregados no comitê executivo do PLR/2002.

Por todo o exposto, entendo que o recurso de ofício não merece provimento.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso de ofício e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto

ACÓRDÃO 1202-001.341 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 19515.720025/2020-11

DOCUMENTO VALIDADO