



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721014/2019-15
ACÓRDÃO	1402-007.079 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BV FINANCEIRA S/A CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS. DEDUTIBILIDADE PREVISTA NOS ARTIGOS 299 E 462 DO RIR/99.

As parcelas pagas aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados (PLR), seja qual for a designação que tiverem, decorrentes de acordos coletivos de trabalho, que obrigam a fonte pagadora a cumprir o avençado, não se configurando como mera liberalidade, bem assim que atendam ao disposto no artigo 462 do RIR/99, podem ser deduzidas na apuração do IRPJ e CSLL, pois, enquadram-se como despesas necessárias à luz do artigo 299 do RIR/99, à medida que são relevantes para formação do resultado da empresa. Irrelevante, portanto, o atendimento aos requisitos específicos da Lei nº 10.101/2000.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2015

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário para i) afastar as preliminares suscitadas; ii) no mérito, a ele dar provimento para cancelar os lançamentos, reconhecendo a dedutibilidade dos valores pagos a título de

Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos empregados da recorrente, nos meses de fevereiro, abril, maio e novembro do ano de 2015.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alessandro Bruno Macêdo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto face v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil que decidiu manter o r. Despacho Decisório, a fim de confirmar o crédito tributário lançado no valor total de R\$ 59.831.448,68, acrescido da multa de ofício no percentual de 75%, nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, referentes a IRPJ e CSLL incidentes sobre Participação nos Lucros e Resultados (PLR), dos fatos geradores ocorridos nos meses de fevereiro, abril, maio e novembro do ano de 2015.

2. Para evitar repetições, colaciono o relatório do v. acórdão recorrido:

[...] 1 Da autuação

O processo versa sobre ação fiscal iniciada em 13/09/2018, com a ciência do sujeito passivo, abrangendo os tributos de IRPJ e de CSLL referentes ao ano-calendário 2015 – ambos apurados pelo lucro real anual.

Inicialmente, a fiscalização tinha por objeto contribuições previdenciárias. Todavia, no curso do procedimento, constatou-se que o sujeito passivo considerou dedutíveis despesas com a participação nos lucros e resultados (PLR) embora estas não atendessem aos requisitos legais. Por esse motivo, o objeto da fiscalização foi ampliado, para abranger os tributos de IRPJ e de CSLL.

As contribuições previdenciárias são objeto de discussão no âmbito do Processo nº 19515-721.004/2019-71. Nos autos deste processo encontra-se o termo de verificação fiscal (TVF) contendo detalhes da fundamentação da autuação.

A autoridade fiscal procedeu a várias intimações do sujeito passivo, requisitando a apresentação de diversos documentos. Tais intimações estão minuciosamente detalhadas no TVF deste processo, juntado em fls. 44.506 e seguintes.

A autuação se baseou em documentos constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil; em registros obtidos com a Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP); e na escrituração contábil, além de outros documentos apresentados pelo sujeito passivo. Para maiores detalhes, faz-se referência ao item III do TVF relativo a este processo.

No tocante à infração, a autoridade fiscal entendeu que o sujeito passivo deixou de efetuar adições relativas a despesas com pagamentos de PLR que seriam indedutíveis – pois não teriam atendido aos

requisitos legais. A fundamentação detalhada da autuação encontra-se no TVF referente ao Processo nº 19515-721.004/2019-71 – ao qual tanto a autoridade fiscal quanto o sujeito passivo fazem referência.

Os valores lançados foram relacionados por competência, de acordo com a tabela abaixo, extraída do TVF relativo a este processo:

Mês	Base de Cálculo PLR (R\$)
01/2015	-
02/2015	52.818.324,48
03/2015	-
04/2015	1.200,00
05/2015	14.851,75
06/2015	-
07/2015	-
08/2015	-
09/2015	-
10/2015	-
11/2015	6.997.072,45
12/2015	-
13/2015	-
TOTAL	59.831.448,68

Foi aplicada multa de ofício no percentual de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

1.1 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL REFERENTE AO PROCESSO Nº 19515-721.004/2019-71 E DA FUNDAMENTAÇÃO DA AUTUAÇÃO

Conforme explicado, os fundamentos da autuação encontram-se detalhados no TVF relativo ao Processo nº 19515-721.004/2019-71 – relembrando que, inicialmente, o objeto da fiscalização envolvia contribuições previdenciárias.

A autoridade fiscal entendeu que a PLR paga não atende aos requisitos legais para ser considerada despesa dedutível. Passa-se a listar os argumentos utilizados pelo Fisco:

1. Vigência retroativa dos instrumentos de negociação;
2. Falta de regras claras e objetivas;
3. Ausência de negociação e omissão por parte da entidade sindical dos trabalhadores;
4. PLR paga com natureza salarial.

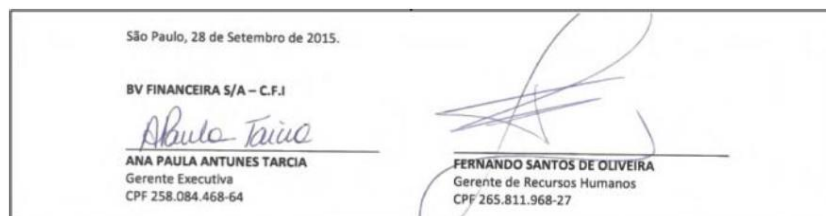
1.1.1 Da vigência retroativa dos instrumentos de negociação

Foram apresentados dois instrumentos de negociação, descritos na tabela abaixo:

Acordo Coletivo de Trabalho – Programa Próprio de Participação nos Resultados (doravante denominado ACT PR 2015)	Celebrado entre a BV FINANCEIRA S/A CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO MATRIZ E FILIAIS e seus empregados, representados pela Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro (CONTRAF/CUT), assinado em 28/09/2015, referente ao ano base 2015.
Convenção Coletiva de Trabalho Aditiva (2014/2015) – Participação nos lucros e resultado (doravante denominada CCT PLR 2015)	Celebrado entre a Federação Interestadual das Instituições de Crédito, Financiamento e Investimento (FENACREFI) e a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro (CONTRAF/CUT), assinado em 17/11/2015 e referente ao ano base 2015.

A autoridade fiscal constatou que ambos os instrumentos de negociação foram assinados durante o transcurso do período base (ano-calendário 2015).

No caso do ACT PR 2015, o instrumento foi assinado apenas três meses antes do término do ano de 2015 – a assembleia geral ordinária para a discussão do acordo foi convocada em 08/09/2015. Assim, os empregados teriam tomado conhecimento das metas próximo do encerramento do período.



Do mesmo modo, a CCT PLR 2015 foi assinada faltando pouco mais de um mês para o fim do ano de 2015. Logo, os empregados que teriam que cumprir suas metas ao longo de 2015, só tiveram tais metas definidas em meados de novembro.



Desse modo, a autoridade fiscal concluiu que tais instrumentos foram assinados ao longo do período de apuração das metas relativas a PLR, afrontando o disposto na Lei nº 10.101/2000. Nos termos do art. 1º deste diploma, a PLR é instrumento de integração entre capital e trabalho, tendo por objetivo o incentivo à produtividade. Outrossim, exige-se que as regras para o pagamento da PLR sejam claras e objetiva.

Consequentemente, a autuante entende ser fundamental que a negociação seja prévia ao início do período, pois, para cumprir sua função de incentivar a produtividade dos trabalhadores, é necessário que as regras – claras e objetivas – sejam por eles conhecidas antes do começo do período de aferição.

1.1.2 Da análise dos instrumentos de negociação quanto às suas regras

Neste tópico, o TVF centra-se na análise do conteúdo da CCT PLR 2015 e do ACT PR 2015 à luz das regras da Lei nº 10.101/2000, constatando diversas irregularidades em tais instrumentos.

Analisando a CCT PLR 2015, verifica-se que a PLR seria paga a todos os empregados, exceto na hipótese de a autuada apresentar prejuízo:

CLÁUSULA I - DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

O presente acordo cumpre o disposto no art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, para ratificar o resultado das negociações sobre a Participação nos Lucros ou Resultados (P.L.R.) do exercício de **2015**, na seguinte conformidade:

I - As empresas representadas pelo SINDICATO DOS EMPREGADORES efetuarão pagamento **até 02 de março de 2016**, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, equivalente a **90% (noventa por cento)** sobre o salário-base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em junho de **2015**, após o que será acrescido o valor fixo de **R\$ 2.300,26 (dois mil e trezentos reais e vinte e seis centavos)**, aos empregados admitidos até **31 de dezembro de 2014** e em efetiva atividade no fim do exercício a que se refere a P.L.R. (**31.12.2015**), respeitado o teto máximo de **R\$ 10.977,76 (dez mil, novecentos e setenta e sete reais e setenta e seis centavos)**.

II – Independentemente do valor fixado no item I supra, a título de "Parcela Adicional", as Financeiras pagarão o valor equivalente a 20% (vinte por cento), do valor fixo de **R\$ 2.300,26 (dois mil e trezentos reais e vinte e seis centavos)**, o que corresponde a **R\$ 460,05 (quatrocentos e sessenta reais e cinco centavos)**, a ser pago **até 02 de março de 2016**.

CLAUSULA II - DOS CRITÉRIOS DE PAGAMENTO

Para os empregados desligados a partir de 02.05.2015 e antes do pagamento da P.L.R., as empresas representadas pelo SINDICATO DE EMPREGADORES pagarão 1/12 (um doze avos) do valor estabelecido na cláusula, por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias.

Para os empregados admitidos até **31.12.2014**, que se afastaram a partir de **01.01.2015**, por doença, acidente de trabalho e licença maternidade, as empresas representadas pelo SINDICATO DOS EMPREGADORES efetuarão o pagamento integral da P.L.R., desde que o afastamento não seja superior a 06 (seis) meses no exercício de **2015**. Se o afastamento for superior a 06 (seis) meses, o pagamento será efetuado na proporção de 1/12 (um doze avos) por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias.

Para os empregados admitidos a partir de **01.01.2015**, em efetiva atividade na data do pagamento da P.L.R., ou afastados por doença, acidente de trabalho e licença maternidade até 31.12.2015, as empresas representadas pelo SINDICATO DOS EMPREGADORES pagarão 1/12 (um doze avos) por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias, até 31/12/2015.

CLAUSULA III - DA EXCEÇÃO DO PAGAMENTO DA P.L.R.

As financeiras representadas pelo SINDICATO DOS EMPREGADORES que apresentarem prejuízo, em balanço contábil em **31/12/2015**, considerando o pagamento da P.L.R., após a apuração do resultado final do exercício de **2015**, estarão isentas do pagamento da P.L.R.

Caso o empregado não tenha trabalhado ao longo de todo o ano de 2015, fará jus ao pagamento proporcional da PLR.

A autoridade fiscal aponta ainda que a PLR referente a 2015 deveria ser paga até 02/03/2016. Entretanto, segundo a folha de pagamento apresentada pela fiscalizada, tais valores teriam sido pagos em 27/02/2015 e 27/11/2015.

CLÁUSULA I - DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

O presente acordo cumpre o disposto no art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, para ratificar o resultado das negociações sobre a Participação nos Lucros ou Resultados (P.L.R.) do exercício de **2015**, na seguinte conformidade:

I - As empresas representadas pelo SINDICATO DOS EMPREGADORES efetuarão pagamento **até 02 de março de 2016**, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, equivalente a **90% (noventa por cento)** sobre o salário-base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em junho de **2015**, após o que será acrescido o valor fixo de **R\$ 2.300,26 (dois mil e trezentos reais e vinte e seis centavos)**, aos empregados admitidos até **31 de dezembro de 2014** e em efetiva atividade no fim do exercício a que se refere a P.L.R. (**31.12.2015**), respeitado o teto máximo de **R\$ 10.977,76 (dez mil, novecentos e setenta e sete reais e setenta e seis centavos)**.

II – Independentemente do valor fixado no item I supra, a título de "Parcela Adicional", as Financeiras pagarão o valor equivalente a 20% (vinte por cento), do valor fixo de **R\$ 2.300,26 (dois mil e trezentos reais e vinte e seis centavos)**, o que corresponde a **R\$ 460,05 (quatrocentos e sessenta reais e cinco centavos)**, a ser pago **até 02 de março de 2016**.

Parágrafo Único: Até 10 (dez) dias úteis após a assinatura do presente termo aditivo, as empresas representadas pelo SINDICATO DE EMPREGADORES efetuarão um adiantamento de **R\$ 1.380,16 (um mil e trezentos e oitenta reais e dezesseis centavos)** referente ao valor fixo de **R\$ 2.300,26 (dois mil e trezentos reais e vinte e seis centavos)**, constante no caput desta cláusula.

A autoridade fiscal também diz não ter encontrado informações sobre as metas a serem atingidas pelos empregados. Concluiu, então, que a falta de incentivo à produtividade afronta as características da PLR descritas na Lei nº 10.101/2000, configurando, na verdade, pagamento de “prêmio por tempo de serviço” – os valores pagos aos empregados são fixos e não se relacionam com sua produtividade, não havendo nexos entre o adicional e os lucros e resultados da empresa.

Segundo o TVF, o ACT PR 2015 abrange todos os empregados da empresa e estabelece como condição para o recebimento da PLR o atingimento das metas estabelecidas, aferido em 31/12/2015.

O TVF passa então a descrever e comentar os critérios quantitativos e qualitativos definidos naquele instrumento. A fim de evitar um relatório muito extenso, fazemos referência a tais descrições e comentários, a partir da página 29 do TVF.

Ao final da análise, a autoridade fiscal entende não restar comprovada a participação dos empregados na elaboração das metas. Também se afirma não haver comprovação da ciência dos empregados das metas a serem cumpridas. Ressalta-se ainda que a Lei nº 10.101/2000 exige a negociação efetiva entre empregadores e empregados na elaboração das regras sobre a PLR – desse modo, a preterição dos empregados na definição das metas seria irregular.

Aduz ainda que, embora o ACT PR 2015 indique que as informações sobre o mercado competidor serão obtidas por meio de “pesquisas salariais”, o termo é vago. A título de exemplo, em planilha apresentada pela fiscalizada, uma das abas contém referência à “pesquisa de mercado” e apresenta, sem maiores explicações, os valores salariais obtidos. Na planilha consta ainda a informação: “Pesquisa: 2015 BR Club Survey Banking Industry (2ed)”. Contudo, ao procurar sobre tal pesquisa no Google, a autoridade fiscal não encontrou nenhuma informação que permitisse uma maior compreensão dos critérios por ela utilizados.

Concluiu então que a referência a “pesquisas salariais” não permitiria aos empregados compreender como a PLR é calculada.

A autuante prossegue com diversas considerações acerca de outros elementos do ACT PR 2015 – página 38 e seguintes do TVF. Ressalta-se a indicação de que o target individual do empregado será definido unilateralmente pela empresa – o que, segundo a autoridade fiscal, afastar-se-ia da bilateralidade que rege os instrumentos de negociação.

Sobre os “comitês colegiados” – que atuariam na avaliação do desempenho dos empregados –, o TVF novamente aponta tratar-se de termo vago. Não há no ACT PR 2015 informações sobre sua composição ou funcionamento.

Há ainda críticas sobre a “taxa negocial”, no percentual de 0,3% dos valores pagos a título de PLR aos empregados – páginas 40 e seguintes do TVF.

1.1.3 Da ausência de negociação

Neste tópico, o TVF procura demonstrar a ausência de negociação efetiva na elaboração das regras sobre o pagamento da PLR.

A autoridade fiscal afirma que, em relação à CCT PLR 2015, não há elementos que comprovem ter havido negociação, pois: não há metas a cumprir, não há critérios de produtividade, não há avaliação de desempenho, etc.

O instrumento limita-se a definir valores fixos a serem pagos aos empregados da empresa.

Como visto no anteriormente, a autoridade fiscal constatou que o target individual seria definido unilateralmente pela empresa, o que contrariaria a própria ideia de negociação.

Além disso, a autuante ressalta a falta de clareza e objetividade das regras estabelecidas no ACT PR 2015, que impedem os empregados de conhecer as metas a serem atingidas para ter direito ao recebimento da PLR – tais críticas estão detalhadas nas folhas 42 e seguintes do TVF.

A autuante aduz que, na tentativa de esclarecer suas dúvidas sobre os critérios e metas, intimou a fiscalizada (Termo de Intimação Fiscal nº 1 – TIF). Em atendimento, o sujeito passivo apresentou ata de assembleia realizada em 08/09/2015 em que consta: “a proposta do ACT PR 2015 foi apresentada, debatida e votada”. A autuante pondera então que negociações demandam tempo e não há documentação indicando ter havido qualquer discussão acerca dos instrumentos negociais, apenas a ata da assembleia.

Desse modo, não é possível saber como as decisões constantes do ACT PR 2015 foram tomadas. A conclusão é que os critérios e metas teriam sido simplesmente divulgados pela direção da atuada para os empregados de forma unilateral.

1.1.4 Da participação da entidade sindical

Neste tópico, a autuante defende que a atuação da entidade sindical foi superficial, meramente chancelando a proposta formulada pela atuada. Informa que apenas o corpo do ACT PR 2015 está assinado e rubricado pelo representante sindical. Contudo, os Anexos 1 e 2, contendo dados essenciais ao cálculo da PLR, estão apenas rubricados.

Aduz ainda que nenhum representante do sindicato participou de reuniões com o objetivo de discutir os instrumentos de negociação da PLR.

Outrossim, as evidências apontariam para o fato de que as minutas dos instrumentos de negociação não teriam sido apreciadas e comentadas pelo sindicato. O envio dos instrumentos teria se dado a posteriori, apenas para fins de registro e arquivamento.

1.1.5 Do pagamento da participação nos lucros e resultados como verba remuneratória

A autuante expõe que a folha de pagamento apresentada pela atuada apresenta casos em que a PLR excede em dezenas de vezes o valor do salário-base – havendo situações nas quais a PLR é mais de quarenta vezes superior à remuneração base, o que afronta o disposto no ACT PR 2015, cuja cláusula 7.2 dispõe que a PLR não ultrapassará 35 vezes o salário-base do empregado.

CNPJ/CEI do Estabelecimento (1)	Mês (2)	NIT do Trabalhador (3)	CPF do Trabalhador (4)	Nome do Trabalhador (5)	Valor Salário (Proventos) (6)	Valor PLR (Proventos) (7)	PLR / Salário (nº vezes) (8) = (7) / (6)
01.149.953/0003-40	02/2015	1.258.965.989-5	250.182.198-07	Mirian Ramalho Cruz Rodrigues	5.665,65	246.217,00	43,4579
01.149.953/0058-52	02/2015	1.221.303.788-6	094.633.098-02	João Renato Fernandes	2.104,95	90.000,00	42,7564
01.149.953/0003-40	02/2015	1.353.614.885-8	232.491.828-50	Carlos Garcia Vazquez	4.080,45	170.000,00	41,6621
01.149.953/0051-48	02/2015	1.237.365.956-7	143.866.528-50	Sergio Martins de Rocha	3.903,04	150.000,00	38,4316
01.149.953/0085-97	02/2015	1.266.487.449-4	020.417.229-24	Fábio Adriano Baggio Camargo	4.468,43	170.000,00	38,0447
01.149.953/0109-07	02/2015	1.307.652.131-3	307.514.338-37	Maikon Richard Melchhiades	4.561,99	145.000,00	31,7844
01.149.953/0117-09	02/2015	1.261.497.019-2	677.296.273-87	Karla Velloso Pamponet Nascimento	5.854,55	180.000,00	30,7453
01.149.953/0117-09	02/2015	1.233.219.068-8	150.127.498-80	Jose Laerte Antunes de Franca Filho	4.561,99	140.000,01	30,6884
01.149.953/0026-37	02/2015	1.265.946.349-4	026.279.669-05	Fábio Luiz dos Santos	4.561,99	140.000,00	30,6884
01.149.953/0082-44	02/2015	1.267.045.262-2	072.280.397-42	Ivan Gonçalves Novaes	4.561,99	140.000,00	30,6884
01.149.953/0047-61	02/2015	1.272.040.077-9	295.547.798-28	Tiago Andre Santos Eeswaramoorthy	2.463,45	75.000,00	30,4451
01.149.953/0047-61	02/2015	1.239.905.623-1	718.854.046-20	Fabiano Ferreira Frade	9.968,11	304.000,00	30,4057
01.149.953/0001-89	02/2015	1.255.419.220-2	255.109.928-59	Daniel Augusto Mathias Netto	9.504,15	268.000,00	30,3026
01.149.953/0084-06	02/2015	1.270.417.772-6	017.310.619-60	Fernando da Silva Porto	5.018,19	150.000,00	29,8913
01.149.953/0003-40	02/2015	1.268.343.885-2	258.250.428-90	Marcelo Augusto de Souza	6.885,52	205.123,00	29,7905
01.149.953/0081-48	02/2015	1.281.439.711-9	054.617.446-99	Gleudson César Santos Bicalho	6.423,37	190.000,00	29,5795
01.149.953/0118-28	02/2015	1.254.365.416-1	478.732.213-34	Dimitri Costa Pessoa	11.380,55	336.000,00	29,5241

Foram apontados ainda casos de funcionários que, embora integrassem o quadro da empresa, não receberam salário-base, mas apenas PLR:

CNPJ/CEI do Estabelecimento (1)	NIT do Trabalhador (2)	CPF do Trabalhador (3)	Nome do Trabalhador (4)	Valor Proventos Salário (5)	Valor Proventos PLR (6)	Dia Admissão (7)	Dia Demissão (8)
01.149.953/0016-85	1.233.690.444-8	738.427.459-15	Marcos Roberto Postiglioni	-	100.000,00	22/09/2005	-
01.149.953/0001-89	1.335.741.189-9	301.582.328-01	Carla Terri Oso	-	65.000,00	15/06/2005	-
01.149.953/0026-37	1.251.855.315-2	047.294.076-79	Savio Rodrigues de Canhalho	-	50.000,00	06/07/2009	-
01.149.953/0003-40	1.232.917.399-9	074.685.588-50	Fabio Henrique Teixeira Maradei	-	40.000,00	08/03/2010	-
01.149.953/0027-18	1.277.851.152-2	029.903.079-23	Lubiane Schaefer de Quadros	-	18.805,00	06/06/2007	-
01.149.953/0001-89	1.273.871.289-6	273.196.558-45	Elizabeth Nunes Andrade	-	15.080,00	28/06/2006	-
01.149.953/0115-47	1.254.969.983-3	260.476.448-21	Telma de Fatima de Almeida Comelli	-	13.850,94	14/10/2010	-
01.149.953/0115-47	1.274.129.338-6	021.367.949-30	Allan Rogerio Fontana Lopes	-	10.942,81	20/09/2005	-
01.149.953/0093-05	1.273.000.304-7	807.797.605-06	Gustavo Hohenfeld Nery de Oliveira	-	9.845,01	01/08/2008	-
01.149.953/0003-40	1.296.536.877-0	226.599.898-26	Lilian Claudio de Barros	-	9.029,13	18/09/2007	-
01.149.953/0001-89	1.305.455.985-7	226.776.638-80	Elisa Rebolho Rego de Lira	-	8.987,10	06/10/2009	-
01.149.953/0003-40	1.245.803.713-7	252.854.628-94	Katia Silva Ribeiro	-	8.502,22	04/04/2008	-
01.149.953/0138-33	1.271.185.710-9	049.951.076-30	Christiane Correa Alves Branco	-	8.455,60	11/08/2008	-
01.149.953/0090-54	1.259.769.748-9	734.219.283-04	Maria Albia de Oliveira Moraes Araujo	-	8.367,96	17/05/2007	-
01.149.953/0028-07	1.245.131.104-7	866.963.439-20	Marcic Matos de Araujo	-	8.328,00	14/06/2005	-
01.149.953/0003-40	1.266.560.323-5	275.894.738-20	Cintia Nalini Silva	-	8.055,30	07/08/2008	-
01.149.953/0076-04	1.259.649.902-0	564.740.242-91	Eliem Graca de Souza Correa	-	7.957,41	04/04/2013	-
01.149.953/0003-40	1.272.263.785-7	216.221.468-75	Vivian Maciel Pessoa	-	7.950,67	10/01/2008	-
01.149.953/0085-97	1.259.510.253-4	023.005.259-25	Luciane Lacerda da Silva Campanho	-	7.919,93	12/08/2011	-
01.149.953/0064-62	1.329.974.785-0	324.929.308-31	Marilyn Aparecida Guimaraes Feman	-	7.900,05	16/09/2005	-
01.149.953/0129-42	1.281.257.477-3	072.449.987-32	Samir Abdalla Haido	-	7.743,95	04/12/2009	-
01.149.953/0005-02	1.286.727.215-9	318.394.928-80	Thiago Henrique Bido	-	7.552,70	07/08/2008	-
01.149.953/0003-40	1.306.187.863-5	297.575.808-88	Iris de Vasconcelos Cordeiro	-	7.420,95	01/03/2010	-
01.149.953/0003-40	1.329.813.977-6	322.087.118-68	Agari Peres Soares	-	7.372,34	30/03/2010	-
01.149.953/0003-40	1.254.956.400-8	265.731.558-58	Andreia Trindade de Oliveira Belo	-	7.372,24	18/03/2013	-
01.149.953/0003-40	1.253.236.572-5	027.852.378-50	Vanusa Ferreira	-	7.358,31	03/11/2005	-
01.149.953/0003-40	1.251.589.646-6	022.394.889-39	Lindomar Meloto dos Santos	-	7.350,92	22/11/2007	-
01.149.953/0105-75	1.335.629.285-3	305.953.498-54	Roseane Ximenes Silva	-	7.297,53	04/04/2013	-
01.149.953/0083-25	1.312.700.372-1	033.603.049-50	Mateus Santos Ferreira Massih	-	7.227,19	08/05/2013	-
01.149.953/0058-52	1.245.211.409-1	953.339.759-49	Fernando Jose Waitrick Junir	-	7.200,96	08/12/2006	-
01.149.953/0047-61	1.288.584.512-3	759.173.192-00	Joao Antonio Paes Scott Filho	-	7.186,20	01/09/2009	-

A autuada, em resposta à intimação, explicou que tais empregados estariam desligados, gozando auxílio-doença, afastados por acidente de trabalho ou em prorrogação da licença-maternidade.

Entendeu a autuante que, o recebimento por parte dos empregados de PLR em valores muito superiores às suas remunerações anuais é indicativo de que este adicional tem, na verdade, natureza salarial – o que contraria o disposto no art. 3º da Lei nº 10.101/2000.

[...]

3. O v. acórdão recorrido julgou improcedente a manifestação de inconformidade do Recorrente, com a conseqüente manutenção do lançamento, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2015

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/2000. INOBSERVÂNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

A PLR paga aos empregados em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 não configura despesa dedutível, nos termos do art. 3º, § 1º, daquele diploma.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/2000. DESPROPORÇÃO EM RELAÇÃO AO SALÁRIO-BASE. NATUREZA SALARIAL. CONFIGURADA.

A PLR paga em valores muito superiores ao salário-base dos empregados possui natureza salarial, contrariando os termos da Lei nº 10.101/2000.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2015

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/2000. INOBSERVÂNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

A PLR paga aos empregados em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 não configura despesa dedutível, nos termos do art. 3º, § 1º, daquele diploma.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/2000. DESPROPORÇÃO EM RELAÇÃO AO SALÁRIO-BASE. NATUREZA SALARIAL. CONFIGURADA.

A PLR paga em valores muito superiores ao salário-base dos empregados possui natureza salarial, contrariando os termos da Lei nº 10.101/2000.

4. Inconformada com o v. acórdão *a quo*, o Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls. 45.094/45.166 visando sua reforma, arguindo em síntese:

(i) Em Preliminares:

(i.i) *“Iliquidez do Lançamento Fiscal: Inobservância da Proporcionalidade Prevista na IN RFB nº 1.591/2015”* – Afirma que *“(...) o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal para a lavratura do Auto de Infração de CSLL é nulo, em razão da inobservância das regras previstas na Instrução Normativa RFB (“IN RFB”) nº 1.591/2015 (...)”*, complementa asseverando *“(...) verifica-se que a IN RFB nº 1.591/2015 determina que as pessoas jurídicas, sob a sistemática do lucro real anual, devem aplicar a proporcionalização com base na sua receita bruta para o cálculo da CSLL devida nos meses de setembro a dezembro de 2015 (...)”* e conclui dizendo *“(...) que, ao reapurar a contribuição devida pela Recorrente, a Autoridade Fiscal não adotou os métodos previstos na referida legislação, na medida que a base de cálculo da contribuição relativa ao período de novembro de 2015 foi lançada apenas com base no lucro líquido, desconsiderando-se, portanto, a proporcionalização da receita bruta, como determina a IN RFB nº 1.591/2015 (...)”*, o que teria acarretado *“(...) em uma diferença a menor de R\$ 232.375,89 (...)”*; e,

(i.ii) *“Da Superficialidade do Trabalho Fiscal / Ofensa ao Princípio da Verdade Material”* – Afirma que *“(...) os Autos de Infração se encontram eivados de nulidade, em razão da superficialidade da busca das informações necessárias pela Autoridade Fiscal para a sua adequada decisão, o que fere o princípio da verdade material (...)”*, complementa asseverando que houve *“(...) indevida e persistente interpretação acerca da ausência de regras claras e objetivas nos Planos de PLR, demonstrada, por exemplo, no item “IV.1.7.b ACT PR 2015 (Anexo 2)” (fl. 34 do TVF), em que o D. Auditor Fiscal permanece com inúmeras dúvidas sobre as métricas dos Planos de PLR, no entanto, em nenhuma ocasião intimou a Recorrente para saná-las (...)”*, acrescenta que *“(...) Da mesma forma, verifica-se a superficialidade da D. Fiscalização acerca da análise da pesquisa salarial como um dos componentes do cálculo da PLR, em que o Auditor Fiscal optou por utilizar a “ferramenta de pesquisa” do “Google”, ao invés de certificar com a Recorrente qual seria a fonte de dados. Confira-se as páginas 37/38 do TVF: (...)”* e conclui dizendo que *“(...) não se mostra adequado que o único instrumento de “pesquisa”, para fins de convencimento da Autoridade Lançadora, seria a utilização do “Google”, para então concluir que a pesquisa salarial utilizada seria fictícia, e, com isso, o Plano de PLR não preencheria os requisitos da Lei nº 10.101/2000 (...)”*.

(ii) No Mérito:

(ii.i) *“Da Possibilidade de Dedutibilidade das Remunerações dos Empregados”* – Afirma que *“(...) ainda que se entenda pela desconformidade dos pagamentos com os requisitos determinados pela Lei nº 10.101/2000, o que se admite somente para fins de argumentação, com base na regra geral contida no art. 299 do RIR/99 (atual art. 311 do RIR/18), vigente à época dos fatos, a dedutibilidade dos pagamentos não será afetada (...)”*, complementa asseverando que *“(...) 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 (...)”*, acrescenta que *“(...) as despesas incorridas pela Recorrente com PLR preencheram os requisitos gerais previstos no então art. 299 do RIR/99, caracterizando-se como necessárias e usuais à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, de modo a possibilitar a integral dedução destes pagamentos do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ainda que a Autoridade Fiscal e a DRJ tenham entendido que tais despesas incorridas com pagamento de PLR estejam em desconformidade com a Lei nº 10.101/2000 (...)”* e conclui dizendo que *“(...) o cumprimento (ou não) dos requisitos trazidos pela Lei nº 10.101/2000, frise-se, para afastar a incidência previdenciária, mostra-se irrelevante para fins de dedutibilidade de IRPJ e CSLL, haja vista que tais pagamentos se mostram, flagrantemente, necessários às atividades operacionais, devendo ser considerados como dedutíveis nos termos da legislação (...)”*;

(ii.ii) *“Regularidade dos Pagamentos Efetuados a Título de PLR”* – Requer que seja reconhecida *“(...) validade dos Planos de PLR formalizados, em cumprimento aos requisitos da Lei nº 10.101/2000, devendo, ao final, ser reconhecida, portanto, a possibilidade de dedução das despesas com PLR da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, com base nos argumentos originariamente apresentados na Impugnação à autuação objeto do PA nº 19515.721004/2019-71, que ainda aguarda julgamento pela DRJ, oriunda do mesmo procedimento fiscal dos autos em epígrafe (...)”*;

(ii.iii) *“Interpretação e Aplicação da Norma Tributária Imunizante Quanto ao Direito dos Empregados de Participação nos Lucros e Resultados”* – Afirma que *“(...) ainda que a DRJ tenha argumentado no sentido de que a discussão somente se limita aos autos do processo administrativo que trata especificamente das Contribuições Previdenciárias, nada impede que a natureza imunizante da norma constitucional sobre os pagamentos de PLR seja reconhecida nos presentes autos, admitindo-se o seu caráter não remuneratório (...)”*, e conclui asseverando que *“(...) o dispositivo constitucional que veicula regras de imunidade deve ser interpretado extensivamente no presente caso. Caso assim não se entenda, no mínimo, referido artigo deve ser interpretado de acordo com a finalidade para o qual foi instituído, de forma que, verificando-se a melhora nas condições socioeconômicas dos*

empregados, a partir da integração entre trabalho e capital, deve ser reconhecida a imunidade dos pagamentos realizados a título de PLR tanto para o empregado quanto para o empregador (...)”;

(ii.iv) *“Regularidade Quanto à Data de Assinatura dos Planos”* – Afirma que “(...) o resultado empresarial, como regra geral, segue o mesmo critério temporal do exercício fiscal, de forma que sua confirmação somente se dará ao final do ano-calendário, encerrado em 31 de dezembro, oportunidade em que poderá ser aferido e confirmado o efetivo resultado (...)”, e conclui asseverando que “(...) considerando a impossibilidade de reconhecimento dos pagamentos de PLR dentro do próprio ano-calendário de 2014, verifica-se que estas despesas somente puderam ter sido reconhecidas e, assim, deduzidas da apuração do lucro real e da base de cálculo de CSLL no ano-calendário de 2015, exercício em que efetivamente tais despesas foram constituídas (...)”;

(ii.v) *“Das Regras Claras e Objetivas definidas nos Planos de PLR”* – Afirma que “(...) conforme se extrai do TVF, a Autoridade Fiscal entende que a exigência de “regras claras e objetivas” implica na impossibilidade de haver qualquer meta de natureza subjetiva. Nota-se, assim, que a Fiscalização, ao pretexto de proteger o real intuito da Lei nº 10.101/2000, estabeleceu requisitos de “clareza” e “objetividade” que a própria legislação não estipulou! (...)”, complementa asseverando que “(...) os Planos de PLR foram celebrados pela Recorrente com o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, além da Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro (CONTRAF/CUT), em nome próprio e por procuração de outros Sindicatos de Empregados de Estabelecimentos Bancários de todo o Brasil! (...)”, acrescenta que “(...) cai por terra a afirmação da D. Autoridade Fiscal de que haveria falta de conhecimento e definição das metas pelos empregados, uma vez que os Planos de PLR formalizados pela Recorrente em negociação com os Sindicatos foram (e continuam sendo) amplamente discutidos, sempre com o consentimento dos empregados acerca das regras e metas praticadas ao longo do período aquisitivo (...)”, dispõe ainda que “(...) se mostram indevidas as alegações fiscais acerca do descumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/2000 com base na existência de um suposto Comitê Gestor de cunho arbitrário e impositivo da Recorrente, bem como da Taxa Negocial de 0,30% descontada do pagamento de PLR dos empregados em benefício dos Sindicatos (...), e conclui dizendo que “(...) tendo sido demonstrada a clareza e objetividade das regras de PLR, bem como reconhecido a insuficiência das alegações trazidas pela DRJ, resta completamente indevida a exigência de Contribuições Previdenciárias sobre os pagamentos efetuados a título de PLR, devendo ser reformado o acórdão da DRJ ora combatido, para cancelamento integral dos Autos de Infração (...)”;

(ii.vi) *“Regularidade Quanto à Inocorrência de Substituição/Complementação da Remuneração dos Empregados”* – Afirma que *“(...) uma vez evidenciado o atingimento de todas as metas previamente definidas, tais funcionários fizeram jus ao recebimento da PLR, nos termos de quanto auferido em sua Avaliação de Desempenho, em total conformidade com a Lei nº 10.101/2000 (...)”*, complementa asseverando que *“(...) a Lei nº 10.101/2000 não estabelece nenhum teto para fins de pagamento de PLR, conforme, inclusive, reconhecido pela DRJ em seu acórdão (...)”*, acrescenta que *“(...) para fins de análise dos “elevados valores” pagos a título de PLR, deve ser observado o Acordo Coletivo de PLR do ano-calendário de 2014, vigente para aquele período, segundo o qual podia ser feito pagamento máximo de 40 (quarenta salários), relativamente maior do que o limite de 35 salários previsto para o ACT PLR 2015 (...)”*, dispõe ainda que os *“(...) funcionários não receberam salário, pois estavam em situação de afastamento (...)”*, e conclui dizendo que *“(...) os pagamentos de PLR em questão trata-se de um adicional aos salários recebidos, tendo em vista que os funcionários afastados, não eleitos para o recebimento de remunerações mensais, receberam os pagamentos de PLR (...)”*.

5. Por fim, requereu o reconhecimento da natureza dedutível dos valores pagos a título de PLR durante o ano-calendário de 2015, para que seja reformado o acórdão recorrido, com o conseqüente cancelamento integral dos autos de infração.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

6. O Recurso Voluntário é tempestivo, bem assim preenche os pressupostos de admissibilidade, nos termos do Decreto nº 70.235/72, razão pela qual dele conheço.

7. Cuidam-se os autos de IRPJ e CSLL incidentes sobre Participação nos Lucros e Resultados (PLR), de fatos geradores ocorridos nos meses de fevereiro, abril, maio e novembro de 2015, que supostamente gerou o crédito tributário lançado no valor total de R\$ 59.831.448,68, acrescido da multa de ofício no percentual de 75%, nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

8. A DRJ/SP, ao julgar a manifestação de inconformidade, considerou improcedente para não reconhecer o crédito de saldo negativo de CSLL, nos seguintes termos:

5 Análise do mérito

5.1 DAS REGRAS GERAIS SOBRE O PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

A Lei nº 10.101/2000 disciplina a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados (PLR) da empresa. Para fins de IRPJ, o referido diploma traz as regras para que a PLR paga aos empregados seja considerada uma despesa dedutível.

Art. 3º da Lei nº 10.101/2000. A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

Tais requisitos estão definidos de forma esparsa pelos dispositivos da Lei nº 10.101/2000, às vezes de modo explícito, outras vezes, implicitamente.

O primeiro requisito encontra-se previsto no próprio *caput* do art. 3º – acima transcrito – e determina que a PLR paga aos empregados não substitui ou complementa a remuneração devida aos trabalhadores.

O segundo requisito está definido no art. 2º, *caput*, da mesma lei, que dispõe:

Art. 2º da Lei nº 10.101/2000. A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - convenção ou acordo coletivo.

Portanto, o segundo requisito exigido pela Lei nº 10.101/2000 é que as normas que disciplinam o pagamento da PLR sejam objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante algum dos instrumentos elencados nos incisos I e II.

O terceiro requisito, previsto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, refere-se à necessidade de que os instrumentos de negociação tragam regras claras e objetivas, contendo: mecanismos de aferição; periodicidade do pagamento; período de vigência do acordo; prazos para sua revisão; índices de produtividade, qualidade ou de lucratividade da empresa; e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. O referido dispositivo encontra-se transcrito abaixo (sem grifos no original).

Art. 2º, § 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 quarto requisito trata da necessidade de que o instrumento negocial seja arquivado no sindicato dos trabalhadores (art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000).

Além desses quatro requisitos principais explicitamente previstos nos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.101/2000, há outros dois requisitos implícitos, extraíveis do art. 1º do mesmo diploma normativo.

Art. 1º da Lei nº 10.101/2000. Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o

trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

O primeiro requisito implícito refere-se ao fato de que o pagamento da PLR tem natureza de instrumento de integração entre o capital e o trabalho. O segundo requisito implícito é a exigência de que o pagamento da PLR aos empregados tenha por finalidade o incentivo à produtividade.

Ressalte-se que tais requisitos são cumulativos. Logo, o não atendimento a qualquer um deles caracteriza o pagamento de PLR em desacordo com as normas da Lei nº 10.101/2000. O resultado é a impossibilidade de dedução da PLR paga aos empregados como despesa operacional.

Com base nessas premissas, passa-se à análise do mérito.

5.2 ANÁLISE DO ITEM III.1 – DA POSSIBILIDADE DE DEDUTIBILIDADE DAS REMUNERAÇÕES DOS EMPREGADOS

O primeiro ponto levantado pela impugnante refere-se ao fato de que, ainda que a PLR tenha sido paga aos empregados em desacordo com as normas da Lei nº 10.101/2000, tal pagamento configuraria uma despesa dedutível com base nas normas gerais do art. 311 do Decreto nº 9.580/2018, que dispõe:

Art. 311 do Decreto nº 9.580/2018. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, caput).

§ 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, independentemente da designação que tiverem.

O regramento do Decreto nº 9.580/2018 não destoa daquele previsto no Decreto nº 3.000/1999 – vigente à época do fato gerador:

Art. 299 do Decreto nº 3.000/1999. 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.

Tal argumento deve ser afastado, porque o pagamento de PLR aos empregados só caracteriza despesa operacional quando atendidos os requisitos da Lei nº 10.101/2000. Essa conclusão consta expressamente do art. 3º, § 1º, daquele diploma.

Art. 3º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000. Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

Além dessa disposição legal expressa, o art. 187 da Lei nº 6.404/1976 trata das participações em seu inciso VI e das despesas operacionais em seu inciso III, mostrando que são verbas distintas (sem grifos no original):

Art. 187 da Lei nº 6.404/1976. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

Conclui-se que a PLR paga aos empregados, em regra, não é considerada uma despesa operacional. Excepcionalmente, tais pagamentos podem ser considerados, por norma legal específica, despesas operacionais e, portanto, dedutíveis. Todavia, a dedutibilidade é a exceção, e não a regra, exigindo-se o atendimento aos requisitos previstos na norma especial.

Afasta-se o argumento invocado no item III.1 da impugnação.

5.3 ANÁLISE DO ITEM III.2.1 – SUBSIDIARIAMENTE – PRELIMINAR DE MÉRITO – INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA IMUNIZANTE QUANTO AO DIREITO DOS EMPREGADOS DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

O segundo ponto levantado pela interessada alega que o art. 7º, inciso XI, da CF/1988 traria hipótese de imunidade tributária. O dispositivo está transcrito abaixo (sem grifos no original):

Art. 7º da CF/1988. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

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

O argumento, inclusive em razão da análise dos julgados do CARF mencionados, parece limitado à incidência das contribuições previdenciárias – objeto do Processo nº 19515-721.004/2019-71 –, pois procura descaracterizar a natureza salarial da PLR paga aos empregados.

Para fins de incidência de IRPJ, já se viu no tópico anterior, que a PLR paga aos empregados integra, em regra, a base de cálculo daquele imposto – independentemente de ter natureza salarial ou não. Logo, o dispositivo constitucional em análise não é relevante para a discussão da incidência de IRPJ.

Afasta-se o argumento invocado no item III.2.1 da impugnação.

5.4 ANÁLISE DO ÍTEM III.2.2 – SUBSIDIARIAMENTE – REGULARIDADE QUANTO À DATA DE ASSINATURA DOS PLANOS

O terceiro ponto levantado pela interessada é relativo ao argumento de que a assinatura dos instrumentos de negociação seria anterior ao pagamento (ocorrido em 27/11/2015). Aduz ainda que o pagamento realizado em fevereiro de 2015 referir-se-ia ao ano de 2014. Por fim, sustenta que a exigência de que a assinatura do instrumento negocial seja anterior ao início do período de apuração não encontra suporte legal.

Como visto, o art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000 preceitua que:

Art. 2º, § 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.

No ponto, os argumentos trazidos pela interessada são relevantes (itens 93 e seguintes). De fato, o precitado art. 2º, § 1º, inciso II, da Lei nº 10.101/2000 não traz uma exigência de que os programas de metas e resultados sejam pactuados previamente. Conforme exposto no Acórdão 9202-003.370 do CARF, a redação do dispositivo deixa claro que se trata de uma faculdade ao utilizar a expressão “podendo ser considerados (...)”. A exigência legal é limitada à pactuação de regras claras e objetivas.

A impugnação também sugere que as regras relativas ao pagamento de PLR aos empregados vêm sendo reeditadas – com alguns aperfeiçoamentos – ao longo dos anos, o que serve de indicativo de que os trabalhadores já as conheciam (item 123).

Contudo, a própria impugnação e os acórdãos nela citados assumem que a negociação deve ser prévia ao pagamento da PLR. Com base nesse critério, passa-se à análise das circunstâncias do caso concreto.

A impugnante sustenta que o pagamento ocorrido em 27/02/2015 seria referente ao período aquisitivo de 2014 (itens 86 e seguintes), pois a CCT PLR 2014 teria estabelecido como limite para o pagamento a data de 02/03/2015. Nesse sentido, a negociação seria anterior ao pagamento, de forma que não haveria irregularidades.

Ocorre que a PLR foi deduzida como despesa referente ao ano-calendário 2015. Nos termos do art. 3º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000, a PLR paga aos empregados apenas poderá ser deduzida como despesa operacional dentro do próprio exercício de sua constituição. Logo, se o pagamento da PLR realizado em fevereiro de 2015 refere-se ao ano de 2014, não é possível sua dedução como despesa operacional, reduzindo a base de cálculo do IRPJ devido em 2015.

Nos itens 83 e seguintes da impugnação, o sujeito passivo explica que o pagamento realizado em 27/11/2015 referir-se-ia à antecipação prevista na CCT PLR 2015, assinada em 17/11/2015.

CLÁUSULA I - DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

O presente acordo cumpre o disposto no art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, para ratificar o resultado das negociações sobre a Participação nos Lucros ou Resultados (P.L.R.) do exercício de 2015, na seguinte conformidade:

I - As empresas representadas pelo SINDICATO DOS EMPREGADORES efetuarão pagamento até 02 de março de 2016, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, equivalente a 90% (noventa por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em junho de 2015, após o que será acrescido o valor fixo de R\$ 2.300,26 (dois mil e trezentos reais e vinte e seis centavos), aos empregados admitidos até 31 de dezembro de 2014 e em efetiva atividade no fim do exercício a que se refere a P.L.R. (31.12.2015), respeitado o teto máximo de R\$ 10.977,76 (dez mil, novecentos e setenta e sete reais e sete centavos).

II - Independentemente do valor fixado no item I supra, a título de “Parcela Adicional”, as Financeiras pagarão o valor equivalente a 20% (vinte por cento), do valor fixo de R\$ 2.300,26 (dois mil e trezentos reais e vinte e seis centavos), o que corresponde a R\$ 460,05 (quatrocentos e sessenta reais e cinco centavos), a ser pago até 02 de março de 2016.

Parágrafo Único: Até 10 (dez) dias úteis após a assinatura do presente termo aditivo, as empresas representadas pelo SINDICATO DE EMPREGADORES efetuarão um adiantamento de R\$ 1.380,16 (um mil e trezentos e oitenta reais e dezesseis centavos) referente ao valor fixo de R\$ 2.300,26 (dois mil e trezentos reais e vinte e seis centavos), constante no caput desta cláusula.

Logo, a celebração da CCT PLR 2015 foi anterior ao pagamento ocorrido em 27/11/2015, não havendo irregularidade.

Em síntese, conclui-se que, com base no argumento de que a negociação deve ser anterior ao pagamento, o pagamento realizado em fevereiro de 2015 é irregular, por afrontar o disposto no art. 3º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000. Já, neste ponto, não há vícios em relação ao pagamento ocorrido em novembro de 2015.

5.5 ANÁLISE DO ÍTEM III.2.3 – SUBSIDIARIAMENTE – DAS REGRAS CLARAS E OBJETIVAS DEFINIDAS NOS PLANOS DE PLR

O quarto ponto da impugnação consiste no argumento da inadequação da fundamentação apresentada pela autoridade fiscal para demonstrar a falta de clareza e de objetividade das regras que regem o pagamento da PLR aos empregados.

Como visto, a clareza e objetividade das regras é um dos requisitos exigidos pela Lei nº 10.101/2000:

Art. 2º, § 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.

A autoridade fiscal sustenta que a CCT PLR 2015 dispõe que a PLR seja paga a todos os empregados, exceto na hipótese de a empresa sofrer prejuízo. A fiscalização aponta que a CCT PLR 2015 não traz disposições sobre as metas a serem atingidas pelos empregados a fim de que tenham direito à PLR. Além disso, os valores pagos seriam fixos, não guardando relação com a produtividade individual ou mesmo com os lucros obtidos. Por esse motivo, restaria descaracterizada a finalidade da PLR de incentivar a produtividade – configurando uma espécie de adicional por tempo de serviço.

Em relação ao ACT PR 2015, a atuante tece diversas críticas sobre o teor do documento (item IV.1.7.b do TVF do Processo nº 19515-721.004/2019-71), dentre as quais destacamos:

- Não há comprovação de participação dos empregados na elaboração do plano de metas;
- Utilização de termos vagos e imprecisos no instrumento negocial, o que dificultaria a compreensão por parte dos empregados das metas a serem atingidas;
- O Anexo I do ACT PR 2015 traz disposição no sentido de que as metas individuais serão unilateralmente definidas pela empresa; e
- A despeito de sua importância na avaliação do desempenho dos empregados, o ACT PR 2015 não define a composição e o funcionamento dos comitês colegiados.

A impugnação busca comprovar a superficialidade do trabalho da autoridade fiscal (item 108). Sustenta a liberdade que as partes – empresa e empregados – têm na celebração dos instrumentos negociais e reforça a participação do sindicato dos empregados nas negociações.

Aduz ainda que a definição das metas e meios de aferição em instrumentos apartados não configuraria irregularidade, citando acórdão do CARF nesse sentido (item 118).

Prossegue defendendo a clareza e objetividade dos critérios adotados e afirma que eles são adotados recorrentemente ao longo dos anos – com alguns aprimoramentos (itens 121 e seguintes).

Afirma ainda que a autoridade fiscal exige a observância de requisitos que não estão previstos na lei (item 136).

Novamente, os argumentos trazidos na impugnação são relevantes. De fato, as considerações tecidas pelo Fisco quanto à falta de clareza e objetividade das regras para o pagamento da PLR aos empregados não são suficientes, por si só, para sustentar a atuação, pois trazem apenas indícios de possíveis irregularidades.

Entretanto, a atuação não se baseia somente nas alegações de falta de clareza e objetividade das regras previstas nos instrumentos negociais. Como visto anteriormente, a Lei nº 10.101/2000 exige o atendimento cumulativo a uma série de requisitos. Desse modo, o descumprimento de um único requisito legal é suficiente para que a participação paga aos empregados não possa ser considerada uma despesa operacional e, desse modo, dedutível.

Assim, a argumentação quanto à falta de clareza e objetividade das normas previstas nos instrumentos negociais traz indícios que, embora não sejam suficientes para justificar o lançamento, somam-se ao conjunto da atuação, fortalecendo argumentos desenvolvidos em outros tópicos.

5.6 ANÁLISE DO ÍTEM III.2.4 – SUBSIDIARIAMENTE – DA EFETIVA NEGOCIAÇÃO E PARTICIPAÇÃO DA ENTIDADE SINDICAL

A fiscalização defende que a participação do sindicato foi meramente formal, limitando-se a cancelar normas unilateralmente definidas pela empresa.

A interessada insurge-se contra esse entendimento, taxando-o de absurdo (itens 139 e seguintes). Como fundamentação, cita algumas cláusulas dos instrumentos negociais e reforça que a estrutura do acordo manteve os mesmos critérios para avaliação das metas que vinham sendo observados nos anos anteriores.

Em diversos pontos da impugnação, o sujeito passivo sustenta que as regras sobre o pagamento de PLR aos empregados são, com alguns aperfeiçoamentos, reeditadas anualmente. Tal costume diminuiria a necessidade de uma atuação mais incisiva da entidade sindical, já que as metas seriam definidas por meio de práticas institucionalizadas ao longo dos anos.

Desse modo, entende-se não haver nos autos elementos suficientes para criticar a atuação da entidade sindical. Afasta-se, neste ponto, as argumentações da autoridade fiscal.

5.7 ANÁLISE DO ITEM III.2.5 – SUBSIDIARIAMENTE – REGULARIDADE QUANTO À INOCORRÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO/COMPLEMENTAÇÃO DA REMUNERAÇÃO DOS EMPREGADOS

O último argumento utilizado pela fiscalização na fundamentação do auto de infração refere-se à natureza salarial da PLR paga aos empregados.

Como visto, o ordenamento jurídico traça as linhas da PLR paga aos empregados como uma parcela distinta de sua remuneração:

Art. 7º da CF/1988. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

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

(...)

Art. 3º da Lei nº 10.101/2000. A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

A remuneração é a retribuição paga em razão do trabalho realizado e, normalmente, consiste no principal montante pago pelo empregador aos empregados. Assim, quando um adicional – v.g. diárias, indenizações, etc. – supera em muito o valor da remuneração formal, há uma presunção de que esse adicional tem, na verdade, natureza salarial. É possível que situações excepcionais justifiquem o pagamento eventual de um adicional em valor superior ao da remuneração, mas o ônus argumentativo de provar a regularidade desses pagamentos é do empregador.

O primeiro argumento refere-se ao fato de que alguns empregados receberam apenas a PLR, mas não receberam salário. Essa situação, embora mencionada na autuação, não parece lhe ter servido de base, pois o próprio TVF indica que:

Intimada, através do TIF nº 4, a esclarecer as razões do não pagamento do Salário a estes empregados, a Empresa enviou planilha, onde informou, um a um, que estes segurados estavam em uma das seguintes situações: (i) desligados; (ii) afastados por auxílio-doença; (iii) afastados por acidente de trabalho; e/ou (iv) afastados por prorrogação da licença-maternidade/doação (sic).

A expressão “licença-maternidade/doação” parece referir-se, na verdade, à licença-maternidade e à licença decorrente de adoção – e não “doação”. O erro aparece tanto no TVF quanto na impugnação.

No caso, parece que a fiscalização apenas menciona o fato, mas não o utiliza para fundamentar a autuação. Assim, tanto a autuante quanto a autuada aparentemente concordam que a situação dos funcionários que receberam apenas a PLR no período fiscalizado foi devidamente justificada, não podendo servir de base para a autuação.

Resta então a questão do pagamento de PLR em valor muito superior ao da remuneração paga aos empregados. O TVF indica casos nos quais o pagamento da PLR é dezenas de vezes superior ao salário-base do funcionário, algumas vezes mais de quarenta vezes superior.

Vale lembrar que, no início do TVF, ao analisar a CCT PLR 2015, a fiscalização apontou que o referido instrumento prevê o pagamento de PLR em valor fixo a todos os empregados, exceto na hipótese de a empresa registrar prejuízo. Abaixo, colam-se imagens de trechos do TVF:

Da leitura destes dispositivos, percebemos que basta a Empresa ter tido lucro e o empregado nela ter trabalhado durante o Ano Base a que se refere o pagamento da PLR para que faça jus ao seu recebimento, sendo que o período de tempo trabalhado pode ter sido durante todo o ano ou por alguns meses, caso em que fará jus à PLR proporcional. Não há menção a meta alguma.

META A SER ATINGIDA: Após lermos integralmente o conteúdo da CCT PLR 2015, nada encontramos sobre a meta que os empregados deveriam atingir para conquistar o direito ao recebimento dos valores de PLR.

Isto ocorreu porque, nesta Convenção Coletiva, não há qualquer determinação referente a critérios de produtividade para os empregados, sendo apenas necessário trabalhar na Empresa. Esta falta de critério de incentivo à produtividade retira a característica de PLR deste pagamento e demonstra tratar-se, na verdade, de pagamento de prêmio por tempo de serviço.

Na Cláusula I - Da Participação nos Lucros e Resultados, itens 1 e 2 (reproduzidas no item “Data de Pagamento”), verificamos que os valores a serem pagos aos empregados são **fixos e nada relacionados a produtividade do indivíduo, o que corrobora o fato de não existir qualquer nexo entre os valores ganhos pelos empregados a título de PLR e os lucros ou resultados da Empresa.** Ao contrário, a Participação nos Resultados já aparece como um fato consumado, já que o empregado receberia a PLR, independentemente de qualquer atitude por ele tomada.

O pagamento indistintamente a todos os empregados de verbas em valor fixo e desvinculado do montante dos lucros e resultados obtidos, representando a principal contraprestação paga ao funcionário em razão de seu trabalho, tem natureza salarial.

Reforçam a conclusão da natureza salarial da PLR alguns dos pontos levantados pela autoridade fiscal sobre a falta de clareza e objetividade das regras sobre a aferição das metas. De fato, tendo a PLR natureza salarial e havendo a expectativa de seu pagamento indistintamente a todos os empregados, é natural que não haja grande preocupação com a estruturação das metas ou com o modo pelo qual elas são aferidas.

Acrescente-se que a natureza salarial da PLR independe da violação ou não de norma expressa constante dos instrumentos negociais. Imagine-se, a título de exemplo, que o acordo coletivo estabelecesse que a PLR corresponderia a 90% do valor pago aos empregados ao longo de um ano a título de contraprestação pelos trabalho realizado. Apenas por estar prevista no instrumento negocial, tal previsão seria válida? Parece que não, pois uma norma dessa espécie desvirtuaria a própria essência do instituto da PLR, conforme definida pela legislação.

A lei, de fato, não estabelece um teto para o pagamento da PLR. E não há problema no pagamento de PLR em montantes elevados desde que a remuneração do empregado seja também proporcionalmente elevada. O que descaracteriza a PLR como instrumento de incentivo à produtividade e lhe dá natureza salarial é a desproporção entre o seu valor e o do salário-base.

A PLR no caso em análise não configura um adicional cuja finalidade é estimular a produtividade ou mesmo uma complementação do salário – o que também seria vedado pela Lei nº 10.101/2000 – mas, ao contrário, a principal verba remuneratória paga aos empregados da interessada. Não fosse paga a PLR, talvez alguns funcionários não conseguissem arcar com despesas básicas próprias do seu padrão de vida.

Portanto, o argumento da fiscalização no sentido de que a PLR paga aos empregados da autuada tem natureza salarial e, portanto, viola os termos da Lei nº 10.101/2000, encontra sustentação nos autos.

5.8 ANÁLISE DO ITEM III.2.6 – SUBSIDIARIAMENTE – DA INTELIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 905/19 – DA ALTERAÇÃO DO ART. 2º DA LEI Nº 10.101/2000

O último argumento invocado na impugnação refere-se ao fato de que o art. 2º, § 6º, da Lei nº 10.101/2000 foi alterado pela Medida Provisória nº 905/2019, passando a determinar a prevalência da autonomia da vontade das partes sobre o interesse de terceiros.

Primeiro, a redação dada pela Medida Provisória nº 905/2019 não afastaria as conclusões da autoridade fiscal. Isso porque a redação do referido art. 2º, § 6º não é um cheque em branco para que a PLR paga aos empregados, em qualquer circunstância, seja tratada como despesa dedutível.

Segundo, não há qualquer indicação de que a norma trazida pela Medida Provisória nº 905/2019 seja expressamente interpretativa, merecendo aplicação retroativa. Note-se que, “expressamente interpretativa” indica que a norma expressamente indica que ela própria tem natureza meramente interpretativa, o que não ocorre no caso concreto.

Terceiro, a redação atual do art. 2º, § 6º, da Lei nº 10.101/2000 é aquela dada pela Lei nº 12.832/2013, pois a Medida Provisória nº 905/2019 não chegou a ser convertida em lei pelo Congresso Nacional, tendo sido revogada pela Medida Provisória nº 955/2020.

Logo, neste ponto, os argumentos do sujeito passivo não devem prosperar.

6 Conclusão

Conforme explicado no início deste voto, a Lei nº 10.101/2000 traz uma série de requisitos cumulativos que devem ser observados para que a PLR paga aos empregados seja considerada despesa operacional e, portanto, dedutível. A inobservância de qualquer desses requisitos afasta a dedutibilidade dessa participação.

No caso concreto, embora a impugnação tenha sido capaz de afastar alguns pontos levantados pela fiscalização, não foi suficiente para afastar toda a fundamentação exposta nos termos de verificação fiscal. Portanto, conclui-se que há irregularidades no pagamento da PLR – conforme fundamentação exposta nos tópicos anteriores deste voto – de modo a justificar o lançamento realizado pela autoridade fiscal.

Pelo exposto, vota-se pela improcedência da impugnação e pela consequente manutenção do lançamento.

OSCAR DIAS MOREIRA DE CARVALHO LIMA

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Matrícula SIApeCad 01488929

9. Em resumo a autoridade fiscal entendeu que a PLR paga não atende aos requisitos legais para ser considerada despesa dedutível, com base nos seguintes argumentos

- (i) Vigência retroativa dos instrumentos de negociação;
- (ii) Falta de regras claras e objetivas;
- (iii) Ausência de negociação e omissão por parte da entidade sindical dos trabalhadores;
- (iv) PLR paga com natureza salarial.

10. Neste sentido, a DRJ/SP concluiu que a Lei nº 10.101/2000 traz uma série de requisitos cumulativos que devem ser observados para que a PLR paga aos empregados seja considerada despesa operacional e, portanto, dedutível. Bem assim, considerou que a inobservância de qualquer desses requisitos afastaria a dedutibilidade dessa participação.

11. Em sede de Recurso Voluntário, o Recorrente reitera os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, requerendo ao final o “reconhecimento da natureza dedutível dos valores pagos a título de PLR durante o ano-calendário de 2015, para que seja reformado o acórdão recorrido, cancelando-se integralmente os Autos de Infração em questão”.

12. **Da Preliminar de “Iliquidez do Lançamento Fiscal: Inobservância da Proporcionalidade Prevista na IN RFB nº 1.591/2015”.**

12.1 Afirma a Recorrente, em síntese, que “(...) o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal para a lavratura do Auto de Infração de CSLL é nulo, em razão da inobservância das regras previstas na Instrução Normativa RFB (“IN RFB”) nº 1.591/2015 (...)”, complementa asseverando “(...) verifica-se que a IN RFB nº 1.591/2015 determina que as pessoas jurídicas, sob a sistemática do lucro real anual, devem aplicar a proporcionalização com base na sua receita bruta para o cálculo da CSLL devida nos meses de setembro a dezembro de 2015 (...)”

12.2 E conclui afirmando “(...) que, ao reapurar a contribuição devida pela Recorrente, a Autoridade Fiscal não adotou os métodos previstos na referida legislação, na medida que a base de cálculo da contribuição relativa ao período de novembro de 2015 foi lançada apenas com base no lucro líquido, desconsiderando-se, portanto, a proporcionalização da receita bruta, como determina a IN RFB nº 1.591/2015 (...)”, o que teria acarretado “(...) em uma diferença a menor de R\$ 232.375,89 (...)”.

12.3 Não assiste razão à Recorrente, tendo em vista que a autuação envolve a glosa de despesas, assim sendo, não há que se falar em alteração no cálculo do percentual da receita bruta.

12.4 Ademais disso, como não houve nenhum argumento de mérito ou documentos novos que justifiquem uma nova visão dos fatos, e por entender que a decisão *a quo* analisou detalhadamente a matéria, tendo se pronunciado com precisão e esmero sobre este argumento apontado pela Recorrente na sua impugnação (e que foram basicamente os mesmos trazidos em seu Recurso Voluntário), adoto como razões de decidir as externadas pela decisão recorrida (Acórdão nº **108-000.583, da 8ª Turma da DRJ/SP**, sessão de 13 de agosto de 2020, de relatoria do Julgador Oscar Dias Moreira de Carvalho Lima), tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do art. 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999¹ c/c art. 114, § 12, inciso I, do Novo Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023²:

[...] De fato, verifica-se que a autoridade fiscal não seguiu o procedimento previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.591/2015. Segundo este ato normativo, deve-se calcular a proporção da receita bruta auferida pelo sujeito passivo relativamente aos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro em relação à receita bruta total do ano-calendário. O percentual obtido será aplicado

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

V - decidam recursos administrativos;

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

² Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§ 12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

sobre a base de cálculo da CSLL. Apenas sobre o resultado desta segunda operação incidirá a alíquota majorada.

No caso concreto, como a autuação envolve a glosa de despesas, não há alteração no cálculo do percentual da receita bruta. Com base na ECF juntada em fls. 63/67 teremos o seguinte cálculo preliminar:

		ECF	Voto
Receita bruta auferida a partir de setembro de 2015		R\$ 5.159.988.962,55	R\$ 5.159.988.962,55
Receita bruta auferida no ano-calendário 2015		R\$ 15.366.664.342,91	R\$ 15.366.664.342,91
Percentual previsto no art. 3º, parágrafo único, inciso I, da IN RFB nº 1.591/2015		0,33579109	0,33579109
Base de cálculo da CSLL	ECF	R\$ 331.596.930,37	R\$ 331.596.930,37
	Despesas glosadas	R\$ -	R\$ 52.818.324,48
			R\$ 1.200,00
			R\$ 14.851,75
			R\$ 6.997.072,45
Valor final	R\$ 331.596.930,37	R\$ 391.428.379,05	
Procedimento previsto no inciso II do art. 3º, parágrafo único, da IN RFB nº 1.591/2015		R\$ 5.567.364,73	R\$ 6.571.908,09
Procedimento previsto no inciso III do art. 3º, parágrafo único, da IN RFB nº 1.591/2015		R\$ 49.739.539,56	R\$ 58.714.256,86
Procedimento previsto no inciso IV do art. 3º, parágrafo único, da IN RFB nº 1.591/2015		R\$ 55.306.904,28	R\$ 65.286.164,95
Valor originalmente lançado		R\$ 9.324.570,92	
Valor a ser lançado considerando o disposto na IN RFB nº 1.591/2015 (cálculo preliminar)		R\$ 9.979.260,67	

Esse cálculo preliminar revela não ter havido lançamento a maior e, portanto, prejuízo ao sujeito passivo.

A declaração de nulidade dos atos processuais exige prova do prejuízo para a defesa. Trata-se de corolário do princípio da instrumentalidade das formas. Aplica-se ao caso o art. 283, parágrafo único, c/c art. 15, ambos do CPC e abaixo transcritos:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

(...)

Art. 283, parágrafo único. Dar-se-á o aproveitamento dos atos praticados desde que não resulte prejuízo à defesa de qualquer parte.

Como visto, **não há prova de prejuízo sofrido pela parte, devendo-se afastar a alegação de nulidade.**

[...]

12.5 Portanto, rejeito a preliminar.

13. **Da Preliminar de “Da Superficialidade do Trabalho Fiscal / Ofensa ao Princípio da Verdade Material”.**

13.1 Assevera a Recorrente que “(...) os Autos de Infração se encontram eivados de nulidade, em razão da superficialidade da busca das informações necessárias pela Autoridade Fiscal para a sua adequada decisão, o que fere o princípio da verdade material (...)”, complementa

asseverando que houve “(...) *indevida e persistente interpretação acerca da ausência de regras claras e objetivas nos Planos de PLR, demonstrada, por exemplo, no item “IV.1.7.b ACT PR 2015 (Anexo 2)” (fl. 34 do TVF), em que o D. Auditor Fiscal permanece com inúmeras dúvidas sobre as métricas dos Planos de PLR, no entanto, em nenhuma ocasião intimou a Recorrente para saná-las (...)*”.

13.2 Acrescenta que “(...) *Da mesma forma, verifica-se a superficialidade da D. Fiscalização acerca da análise da pesquisa salarial como um dos componentes do cálculo da PLR, em que o Auditor Fiscal optou por utilizar a “ferramenta de pesquisa” do “Google”, ao invés de certificar com a Recorrente qual seria a fonte de dados. Confira-se as páginas 37/38 do TVF: (...)*” e conclui dizendo que “(...) *não se mostra adequado que o único instrumento de “pesquisa”, para fins de convencimento da Autoridade Lançadora, seria a utilização do “Google”, para então concluir que a pesquisa salarial utilizada seria fictícia, e, com isso, o Plano de PLR não preencheria os requisitos da Lei nº 10.101/2000 (...)*”.

13.3 Referida alegação não deve prosperar, tendo em vista que as hipóteses de nulidade de atos, termos, despachos e decisões, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, estão disciplinadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

13.4 Portanto, não verificando-se a ocorrência de qualquer das hipóteses supramencionadas nos autos, os quais cingem-se à incompetência do agente e preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade.

13.5 Noutro giro, é importante ressaltar que há elementos formais fundamentais para cada tipo de autuação, cuja falta também pode resultar no reconhecimento da nulidade do ato administrativo de cobrança, pois isso pode prejudicar a defesa.

13.6 Para o Auto de Infração, estes requisitos constam do artigo 10, incisos I a VI, do Decreto nº 70.235/72 (PAF). Desta feita, ao contrário do alegado pela Recorrente, o lançamento em tela atende a todos os requisitos legais de validade, de modo que não há qualquer sinal de nulidade apto a ser suscitado.

13.7 Ademais disso, a competência do auditor para proceder ao lançamento advém do artigo 142 do Código Tributário Nacional-CTN, lei formalmente ordinária, porém com força de lei complementar.

13.8 Verifico que a autoridade fiscal discriminou de forma clara e precisa os fatos geradores da obrigação, correspondente à glosa de despesas supostamente não comprovadas, incorridas nos anos-calendário 2005 e 2006.

13.9 Tanto é verdade que a Recorrente pôde se defender de todos os fundamentos utilizados pela fiscalização, ou seja, no curso da ação fiscal foi assegurado a Recorrente o pleno exercício do seu direito ao contraditório e a ampla defesa, constitucionalmente garantido aos litigantes em processo administrativo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da CF/88.

13.10 Portanto, rejeito a preliminar, vez que o auto de infração é válido.

14. **Passo a análise das questões de mérito.**

15. Aduz a Recorrente, em suma, que:

(i) *“Da Possibilidade de Dedutibilidade das Remunerações dos Empregados”* – Afirma que *“(...) ainda que se entenda pela desconformidade dos pagamentos com os requisitos determinados pela Lei nº 10.101/2000, o que se admite somente para fins de argumentação, com base na regra geral contida no art. 299 do RIR/99 (atual art. 311 do RIR/18), vigente à época dos fatos, a dedutibilidade dos pagamentos não será afetada (...)”*, complementa asseverando que *“(...) 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 (...)”*, acrescenta que *“(...) as despesas incorridas pela Recorrente com PLR preencheram os requisitos gerais previstos no então art. 299 do RIR/99, caracterizando-se como necessárias e usuais à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, de modo a possibilitar a integral dedução destes pagamentos do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ainda que a Autoridade Fiscal e a DRJ tenham entendido que tais despesas incorridas com pagamento de PLR estejam em desconformidade com a Lei nº 10.101/2000 (...)”* e conclui dizendo que *“(...) o cumprimento (ou não) dos requisitos trazidos pela Lei nº 10.101/2000, frise-se, para afastar a incidência previdenciária, mostra-se irrelevante para fins de dedutibilidade de IRPJ e CSLL, haja vista que tais pagamentos se mostram, flagrantemente, necessários às atividades operacionais, devendo ser considerados como dedutíveis nos termos da legislação (...)”*;

(ii) *“Regularidade dos Pagamentos Efetuados a Título de PLR”* – Requer que seja reconhecida *“(...) validade dos Planos de PLR formalizados, em cumprimento aos requisitos da Lei nº 10.101/2000, devendo, ao final, ser reconhecida, portanto, a possibilidade de dedução das despesas com PLR da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, com base nos argumentos originariamente apresentados na Impugnação à autuação objeto do PA nº 19515.721004/2019-71, que ainda aguarda julgamento pela DRJ, oriunda do mesmo procedimento fiscal dos autos em epígrafe (...)”*;

(iii) *“Interpretação e Aplicação da Norma Tributária Imunizante Quanto ao Direito dos Empregados de Participação nos Lucros e Resultados”* – Afirma que *“(...) ainda que a DRJ tenha argumentado no sentido de que a discussão somente se*

limita aos autos do processo administrativo que trata especificamente das Contribuições Previdenciárias, nada impede que a natureza imunizante da norma constitucional sobre os pagamentos de PLR seja reconhecida nos presentes autos, admitindo-se o seu caráter não remuneratório (...), e conclui asseverando que “(...) o dispositivo constitucional que veicula regras de imunidade deve ser interpretado extensivamente no presente caso. Caso assim não se entenda, no mínimo, referido artigo deve ser interpretado de acordo com a finalidade para o qual foi instituído, de forma que, verificando-se a melhora nas condições socioeconômicas dos empregados, a partir da integração entre trabalho e capital, deve ser reconhecida a imunidade dos pagamentos realizados a título de PLR tanto para o empregado quanto para o empregador (...);”

(iv) “Regularidade Quanto à Data de Assinatura dos Planos” – Afirma que “(...) o resultado empresarial, como regra geral, segue o mesmo critério temporal do exercício fiscal, de forma que sua confirmação somente se dará ao final do ano-calendário, encerrado em 31 de dezembro, oportunidade em que poderá ser aferido e confirmado o efetivo resultado (...)”, e conclui asseverando que “(...) considerando a impossibilidade de reconhecimento dos pagamentos de PLR dentro do próprio ano-calendário de 2014, verifica-se que estas despesas somente puderam ter sido reconhecidas e, assim, deduzidas da apuração do lucro real e da base de cálculo de CSLL no ano-calendário de 2015, exercício em que efetivamente tais despesas foram constituídas (...);”

(v) “Das Regras Claras e Objetivas definidas nos Planos de PLR” – Afirma que “(...) conforme se extrai do TVF, a Autoridade Fiscal entende que a exigência de “regras claras e objetivas” implica na impossibilidade de haver qualquer meta de natureza subjetiva. Nota-se, assim, que a Fiscalização, ao pretexto de proteger o real intuito da Lei nº 10.101/2000, estabeleceu requisitos de “clareza” e “objetividade” que a própria legislação não estipulou! (...)”, complementa asseverando que “(...) os Planos de PLR foram celebrados pela Recorrente com o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, além da Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro (CONTRAF/CUT), em nome próprio e por procuração de outros Sindicatos de Empregados de Estabelecimentos Bancários de todo o Brasil! (...)”, acrescenta que “(...) cai por terra a afirmação da D. Autoridade Fiscal de que haveria falta de conhecimento e definição das metas pelos empregados, uma vez que os Planos de PLR formalizados pela Recorrente em negociação com os Sindicatos foram (e continuam sendo) amplamente discutidos, sempre com o consentimento dos empregados acerca das regras e metas praticadas ao longo do período aquisitivo (...)”, dispõe ainda que “(...) se mostram indevidas as alegações fiscais acerca do descumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/2000 com base na existência de um suposto Comitê Gestor de cunho arbitrário e impositivo da Recorrente, bem como da Taxa Negocial

de 0,30% descontada do pagamento de PLR dos empregados em benefício dos Sindicatos (...), e conclui dizendo que “(...) tendo sido demonstrada a clareza e objetividade das regras de PLR, bem como reconhecido a insuficiência das alegações trazidas pela DRJ, resta completamente indevida a exigência de Contribuições Previdenciárias sobre os pagamentos efetuados a título de PLR, devendo ser reformado o acórdão da DRJ ora combatido, para cancelamento integral dos Autos de Infração (...)”; e,

(vi) *“Regularidade Quanto à Inocorrência de Substituição/Complementação da Remuneração dos Empregados” – Afirma que “(...) uma vez evidenciado o atingimento de todas as metas previamente definidas, tais funcionários fizeram jus ao recebimento da PLR, nos termos de quanto auferido em sua Avaliação de Desempenho, em total conformidade com a Lei nº 10.101/2000 (...)”, complementa asseverando que “(...) a Lei nº 10.101/2000 não estabelece nenhum teto para fins de pagamento de PLR, conforme, inclusive, reconhecido pela DRJ em seu acórdão (...)”, acrescenta que “(...) para fins de análise dos “elevados valores” pagos a título de PLR, deve ser observado o Acordo Coletivo de PLR do ano-calendário de 2014, vigente para aquele período, segundo o qual podia ser feito pagamento máximo de 40 (quarenta salários), relativamente maior do que o limite de 35 salários previsto para o ACT PLR 2015 (...)”, dispõe ainda que os “(...) funcionários não receberam salário, pois estavam em situação de afastamento (...), e conclui dizendo que “(...) os pagamentos de PLR em questão trata-se de um adicional aos salários recebidos, tendo em vista que os funcionários afastados, não eleitos para o recebimento de remunerações mensais, receberam os pagamentos de PLR (...)”.*

16. Em relação ao mérito, alega que a PLR foi paga em consonância com os requisitos da Lei nº 10.101/2000, configurando, portanto, despesa dedutível. Contudo, defende que, ainda que não respeitadas as exigências do mencionado diploma normativo, as despesas com o pagamento de PLR seriam dedutíveis por força da regra geral constante do art. 311 do Decreto nº 9.580/2018.

17. Pois bem.

18. A matéria ainda não está pacificada no âmbito deste Egrégio Conselho, qual seja, a possibilidade de dedução das despesas com PLR, na determinação do lucro real e na base de cálculo do IRPJ e CSLL, quando o pagamento ocorrer em desacordo com as regras estabelecidas pela Lei nº 10.101/2000.

19. Assim sendo, a pergunta que se faz é a seguinte: seriam dedutíveis para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores pagos aos empregados a título de PLR decorrentes dos instrumentos de negociação (ACT PLR 2015 de fls. 546/572 e CCT PLR 2015 de fls. 498/501) juntados aos autos?

20. Para responder à questão deve-se analisar detidamente as normas legais.

21. *Ab initio*, importante esclarecer que no TVCF de fls. 44.506/44.529 a autoridade fiscal baseou o lançamento de IRPJ e CSLL, afirmando que o PLR atribuído aos empregados no ano

de 2015 estava em desconformidade com o que determina a Lei nº 10.101/2000, e, portanto, “o RIR impõe vedações às deduções relacionadas a Participações nos Lucros”.

22. Segundo a fiscalização, as normas legais aplicáveis do RIR/99 (vigente à época do fato gerador) quando as despesas de PLR não atenderem aos requisitos legais seriam as seguintes: (i) *caput* e inciso I do artigo 249, e (ii) *caput* e inciso II do artigo 462. Também citou os artigos 260 e 526 do RIR atualmente em vigor, conforme Decreto nº 9.580/2018, porém referidas normas não podem ser invocadas neste julgamento em respeito ao princípio da irretroatividade, pois trata-se de preceitos editados posteriormente à ocorrência do fato gerador.

23. A Lei nº 10.101/2000 assim dispõe:

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

[...]

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

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)

II - convenção ou acordo coletivo.

[...]

Art. 3º **A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista**, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§ 1º **Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.**

[...]

24. Em uma leitura mais apressada, aparentemente poder-se-ia aventar que em função do princípio da especialidade, ao não atenderem aos requisitos insculpidos na Lei nº 10.101/2000, os valores pagos a título de PLR deveriam ser considerados como não dedutíveis para efeito de apuração do lucro real. Entretanto, entendo não ser essa a melhor exegese.

25. Entendo que o descumprimento de alguns dos requisitos/pressupostos da Lei nº 10.101/2000 não acarreta nenhuma sanção que afete o processo em análise, tendo em vista que a principal consequência se daria na seara trabalhista, passando a PLR a ser considerada como integrante da remuneração dos empregados, com efeitos na exigência de encargos trabalhistas e previdenciários sobre esses valores.

26. E foi exatamente neste sentido o julgamento do Processo Administrativo nº 19515.721004/2019-71, onde são exigidas as contribuições previdenciárias.

27. Desta forma, como neste feito tratamos apenas da dedução das despesas com PLR, na determinação do lucro real e na base de cálculo do IRPJ e CSLL, não vislumbro qualquer impedimento para dedutibilidade.

28. Outrossim, com a devida vênia aos que pensam de maneira diferente, coaduno com o entendimento de que a norma insculpida no artigo 3º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000 é do tipo

afirmativa no sentido de permite a dedução fiscal das despesas de PLR apuradas de acordo com a lei, mas não é negativa no sentido de proibir a dedução de tais despesas se, porventura, não forem atendidos todos os requisitos formais desta lei.

29. Com efeito, verifica-se que o mero descumprimento da supramencionada norma não tem como consequência uma sanção negativa de tornar a despesa indedutível. Nesse sentido, a consequência jurídica do descumprimento da Lei nº 10.101/00 se exaure no âmbito trabalhista, não devendo ter efeitos no que tange à indedutibilidade da despesa.

30. Ademais disso, entendo que a razão para a lei afirmar isso é que a possível dedução desta despesa repousa no fato de que tal verba não se caracteriza como salário de contribuição para fins de incidência previdenciária se apurada de acordo com os termos da lei, diferentemente da esmagadora maioria dos pagamentos feitos aos empregados que sofrem a incidência regular da contribuição previdenciária.

31. Desta forma, a lei achou por bem realçar que, mesmo nessa circunstância atípica de não sofrer incidência previdenciária, a despesa de PLR seria dedutível para fins de apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL.

32. Cabe salientar que o principal objetivo da lei foi justamente o de regular a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, procurando dar concretude à norma geral de intenção prevista no artigo 7º, inciso XI, da CF/88, como está assentado no artigo 1º da Lei nº 10.101/2000, sendo que o principal incentivo fiscal previsto na lei é o da não incidência da contribuição previdenciária sobre mencionados valores.

33. Todavia entendo que, se caso os pagamentos efetuados aos empregados a título de PLR não atendam a todas as condições formais previstas na lei, seriam considerados pelo Fisco como verbas sujeitas à incidência previdenciária por se caracterizarem como remuneração, e assim sendo, deslocaria a regra de dedutibilidade destes pagamentos do artigo 3º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000, para outras normas do ordenamento, quais sejam, o *caput* e parágrafos 1º, 2º e 3º do artigo 299, bem como o artigo 462, todos do RIR/99.

34. É bom que se diga que se os pagamentos aos empregados a título de participação nos lucros e resultados (PLR), isentos de acordo com a Lei nº 10.101/2000, efetuados com base nos instrumentos de negociação presentes no processo (convenção coletiva e acordo coletivo - plano próprio da empresa Recorrente), não foram considerados pela autoridade fiscal como em conformidade com a lei, sendo assim, eles representam uma verba que se caracteriza como parcela complementar ao salário.

35. Nesta linha a autoridade caracterizou essa verba como sendo relativa à premiação, gratificação, bonificação, ou qualquer outro tipo de verba paga "*com nítido caráter retributivo e em substituição salarial*", como se observa em trechos do TVCF do AI da contribuição previdenciária constante do Processo nº 19515.721004/2019-71 (fls. 46 e 47/52 do TVCF) abaixo transcrito:

- . Em face do exposto, percebe-se claramente que, na realidade, as verbas pagas pela Empresa a título de PLR, nada mais são do que instrumento de premiação, gratificação, bonificação ou qualquer que seja a sua nomenclatura, travestido de PLR, com nítido caráter retributivo e em substituição salarial. Em suma, a BVF efetuou pagamento de remunerações por meio de PLR.
- . Ciente disso e devido a todas as razões expostas no presente relatório, fica caracterizada a "Participação nos Lucros e Resultados" paga com base nos Instrumentos de Negociação citados ao longo desta explanação, como integrante do Salário de Contribuição, visto que não atende aos requisitos da lei em seus aspectos material e formal.
- . Assim sendo, há pois, que se lançar as Contribuições devidas sobre todos os pagamentos efetuados no período fiscalizado, uma vez que o pagamento em desacordo com lei específica descaracteriza o fato gerador como PLR - Participação nos Lucros e Resultados da Empresa.

36. Neste sentido, independentemente da incidência da contribuição previdenciária aos valores pagos (como PLR ou não), o fato é que a pessoa jurídica encontrava-se obrigada aos pagamentos determinados nos termos dos acordos assinados por ela e pela comissão de trabalhadores e/ou sindicato da categoria.

37. Referidos acordos apresentam regras de observação obrigatória entre as partes e o seu fiel cumprimento pode ser demandado em juízo pela parte prejudicada, caracterizando assim uma obrigação de ordem contratual.

38. Essa constatação, aliada à realidade de que o pagamento de PLR pelos empregadores transformou-se em um tipo de remuneração comum no mercado de trabalho como forma de atrair e/ou fidelizar seus funcionários, afasta qualquer possibilidade de se considerar o pagamento deste suposto PLR, ainda que em desacordo com a lei que o isenta da contribuição previdenciária, como anormal ou desnecessário à atividade da empresa, ou mesmo como liberalidade por parte dela, sendo plenamente aplicável à espécie as normas do *caput* e dos parágrafos 1º e 2º do artigo 299 do RIR/99, e se a PLR for considerada como complemento de salário, como de fato o foi pela autoridade fiscal, a norma do parágrafo 3º do mesmo artigo 299, *in fine*:

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.

39. Assim, a remuneração paga aos empregados, a título de participação nos lucros, mesmo que em desobediência ao que estabelece a Lei nº 10.101/2000, integra a remuneração do empregado, guardando características de gratificação ajustada a título de prêmio em decorrência de aumento de produtividade, que acarreta, afinal, aumento dos lucros da empresa.

40. Frise-se que nestes autos não existem quaisquer diretores que tenham recebido PLR, mas tão somente empregados.

41. Importante ressaltar ainda o que são custos e despesas para fins de dedutibilidade. Custos correspondem à troca de recursos preexistentes no ativo da pessoa jurídica, ou mesmo à contração de dívidas, para a aquisição de um bem ou direito. Por outro lado, as despesas são identificadas como os gastos que a entidade assume, seja através do uso de recursos financeiros

ou da contração de dívidas, para pagar encargos necessários para a geração de receita, que já foram utilizados ou consumidos, ou seja, que não permanecem no ativo da empresa.

42. Outrossim, as despesas que podem ser deduzidas são conhecidas como despesas operacionais. Elas são definidas como aquelas que não estão incluídas nos custos e que são essenciais para o funcionamento da empresa e a manutenção da sua capacidade produtiva, conforme estabelecido no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, que é reproduzido pelo artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda mencionado anteriormente.

43. Segundo a redação desse artigo, além de não serem consideradas custos, para que essas despesas possam ser deduzidas, é necessário que sejam pagas ou incorridas no contexto das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, de forma regular e habitual. Isso implica que pelo menos quatro critérios diferentes precisam ser avaliados.

44. O primeiro requisito para que as despesas sejam dedutíveis é que não sejam registradas como custos, ou seja, não devem estar relacionadas à troca de recursos já existentes no ativo da empresa, nem à contração de dívidas para a aquisição de bens ou direitos.

45. Como segundo critério, é necessário que as despesas sejam consideradas essenciais para que possam ser deduzidas, sendo essa interpretação precisa e isenta de subjetividades excessivas.

46. Desta forma, para que as despesas citadas no artigo 299 do RIR/99 sejam consideradas necessárias, é imprescindível que estejam ligadas às atividades da empresa ou à sua capacidade produtiva. Qualquer interpretação que imponha uma condição além da prevista na legislação seria inadequada.

47. Ademais, ao estabelecer que as despesas necessárias são aquelas que têm relação com as atividades da empresa e sua fonte produtora, a norma trata da dedutibilidade como uma regra geral. Isso quer dizer que, uma vez que as condições estabelecidas pela legislação sejam atendidas, o desconto não depende de uma declaração específica que caracterize as despesas como dedutíveis, e não cabe impor limitações subjetivas quanto à conexão entre as despesas e as atividades da empresa ou sua fonte produtora.

48. Passando-se à questão da normalidade das despesas, estas se referem, em síntese, aos gastos comuns no ramo de atividade em que atua a companhia ou no tipo de operação envolvida, enquanto usuais seriam aqueles caracterizados pela habitualidade, pela frequência com que são incorridos.

49. O que se exige, efetivamente, é a relação de pertinência entre as despesas incorridas pelas pessoas jurídicas e suas atividades, sendo elas comuns neste ramo de negócio ou na espécie de transação ou operação objeto de análise.

50. Portanto, constata-se que a Recorrente cumpriu todos os requisitos legais para a PLR (despesas operacionais) seja dedutível.

51. Noutro giro, caso se considere que os valores pagos aos empregados são algum tipo de bônus ou gratificação, como explicitamente indicado no TVCF, aplica-se ao caso o teor do artigo 462, inciso II, do RIR/99, admitindo-se que referida verba, apesar de não ser considerada uma PLR nos termos da Lei nº 10.101/2000, é uma participação nos lucros da pessoa jurídica:

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

I - asseguradas a debêntures de sua emissão;

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

III - atribuídas aos trabalhadores da empresa, nos termos da Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999 (art. 359).

52. Com efeito, o referido inciso II assegura a dedutibilidade dos valores pagos aos empregados a título de participação nos resultados, desde que não haja discriminação.

53. No caso concreto, o Acordo Coletivo de Trabalho (ACT PLR 2015 de fls. 546/572), celebrado entre a BV FINANCEIRA S/A CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO MATRIZ E FILIAIS e seus empregados, representados pela Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro (CONTRAF/CUT), assinado em 28/09/2015, referente ao ano base 2015, e a Convenção Coletiva de Trabalho (CCT PLR 2015 de fls. 498/501), pactuada entre a Federação Interestadual das Instituições de Crédito, Financiamento e Investimento (FENACREFI) e a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro (CONTRAF/CUT), datado de 17/11/2015, referente ao ano base 2015, deixam claro que todos os empregados tinham direito ao benefício, o que afasta por completo qualquer hipótese de discriminação, conforme *print's* abaixo:

ACT PLR 2015 de fls. 546/572

CLÁUSULA TERCEIRA – CRITÉRIOS DE APURAÇÃO

3.1. O presente Acordo abrangerá tão somente o **EMPREGADOS** efetivos da **EMPRESA**.

3.2. Os **EMPREGADOS** admitidos no decorrer do ano terão a participação calculada proporcionalmente, calculando-se 1/12 (um doze avos) por cada mês trabalhado, considerando a fração igual ou superior a 15 (quinze) dias trabalhados no mês, observado o mínimo garantido na cláusula sétima deste Acordo, sob o qual não incide a proporcionalidade.

3.3. Os EMPREGADOS que tiverem seus contratos de trabalho com a EMPRESA rescindidos sem justa causa, por pedido de demissão, aposentadoria ou extintos por falecimento, farão jus ao pagamento da Participação nos Resultados proporcionalmente, calculando-se 1/12 (um doze avos) por cada mês trabalhado, considerando-se como mês de serviço efetivo a fração igual ou superior a 15 (quinze) dias, observado o mínimo garantido na cláusula sétima deste Acordo, sob o qual não incide a proporcionalidade.

3.4. Os EMPREGADOS demitidos por justa causa, durante o exercício de 2015, não farão jus à Participação nos Resultados, não sendo observado o mínimo garantido na cláusula sétima deste Acordo.

3.5. Os EMPREGADOS que vierem a se afastar do serviço por acidente do trabalho, doença, licença-maternidade ou adoção, farão jus ao pagamento integral, não se deduzindo os períodos de afastamentos, observado, no mínimo, a cláusula sétima deste Acordo, sob o qual não incide a proporcionalidade.

3.6. Os EMPREGADOS afastados por licença não remunerada terão deduzidos os períodos de afastamento, observados, ainda, as demais regras previstas neste Acordo, e garantido no mínimo a cláusula sétima deste Acordo, sob o qual incide a proporcionalidade.

3.7. No caso de falecimento dos EMPREGADOS, os seus dependentes legais farão jus à participação nos resultados, conforme estabelecido neste instrumento.

3.8. Em caso de abertura de filiais da EMPRESA, dentro da base territorial do Sindicato, durante a vigência do presente instrumento, os EMPREGADOS nelas registrados serão contemplados por este Acordo. A participação será calculada proporcionalmente, à razão de 1/12 (um doze avos) por cada mês trabalhado, considerando a fração igual ou superior a 15 (quinze) dias trabalhados no mês, observados as demais regras previstas neste Acordo, e garantido no mínimo a cláusula sétima deste Acordo, sob o qual não incide a proporcionalidade.

3.9. Nos casos de transferência dos EMPREGADOS, para empresas do Consolidado Votorantim, a participação será calculada proporcionalmente, em cada uma das empresas, calculando-se 1/12 (um doze avos) por cada mês trabalhado, considerando a fração igual ou superior a 15 (quinze) dias trabalhados no mês, observados as demais regras previstas neste Acordo, e garantido no mínimo a cláusula sétima deste Acordo, sob o qual não incide a proporcionalidade.

3.10. Em relação aos EMPREGADOS que tiverem alteração de cargo e/ou forem transferidos de área durante o ano, para a aferição da participação, serão consideradas as regras relativas a cada cargo exercido e/ou área anterior (es) à mudança, sendo avaliadas, para o período posterior ao da alteração, as novas metas previamente estabelecidas para o exercício do novo cargo, observadas, ainda, as demais regras previstas neste Acordo, e garantido no mínimo a cláusula sétima deste Acordo, sob o qual não incide a proporcionalidade.

CCT PLR 2015 de fls. 498/501

CLAUSULA I - DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

O presente acordo cumpre o disposto no art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, para ratificar o resultado das negociações sobre a Participação nos Lucros ou Resultados (P.L.R.) do exercício de 2015, na seguinte conformidade:

I - As empresas representadas pelo SINDICATO DOS EMPREGADORES efetuarão pagamento até 02 de março de 2016, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, equivalente a 90% (noventa por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em junho de 2015, após o que será acrescido o valor fixo de **R\$ 2.300,26 (dois mil e trezentos reais e vinte e seis centavos)**, aos empregados admitidos até 31 de dezembro de 2014 e em efetiva atividade no fim do exercício a que se refere a P.L.R. (31.12.2015), respeitado o teto máximo de **R\$ 10.977,76 (dez mil, novecentos e setenta e sete reais e setenta e seis centavos)**.

II – Independentemente do valor fixado no item I supra, a título de "Parcela Adicional", as Financeiras pagarão o valor equivalente a 20% (vinte por cento), do valor fixo de **R\$ 2.300,26 (dois mil e trezentos reais e vinte e seis centavos)**, o que corresponde a **R\$ 460,05 (quatrocentos e sessenta reais e cinco centavos)**, a ser pago até 02 de março de 2016.

Parágrafo Único: Até 10 (dez) dias úteis após a assinatura do presente termo aditivo, as empresas representadas pelo SINDICATO DE EMPREGADORES efetuarão um adiantamento de **R\$ 1.380,16 (hum mil e trezentos e oitenta reais e dezesseis centavos)** referente ao valor fixo de **R\$ 2.300,26 (dois mil e trezentos reais e vinte e seis centavos)**, constante no caput desta cláusula.

CLAUSULA II - DOS CRITÉRIOS DE PAGAMENTO

Para os empregados desligados a partir de 02.05.2015 e antes do pagamento da P.L.R., as empresas representadas pelo SINDICATO DE EMPREGADORES pagarão 1/12 (um doze avos) do valor estabelecido na cláusula, por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias.

Para os empregados admitidos até 31.12.2014, que se afastaram a partir de 01.01.2015, por doença, acidente de trabalho e licença maternidade, as empresas representadas pelo SINDICATO DOS EMPREGADORES efetuarão o pagamento integral da P.L.R., desde que o afastamento não seja superior a 06 (seis) meses no exercício de 2015. Se o afastamento for superior a 06 (seis) meses, o pagamento será efetuado na proporção de 1/12 (um doze avos) por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias.

Para os empregados admitidos a partir de 01.01.2015, em efetiva atividade na data do pagamento da P.L.R., ou afastados por doença, acidente de trabalho e licença maternidade até 31.12.2015, as empresas representadas pelo SINDICATO DOS EMPREGADORES pagarão 1/12 (um doze avos) por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias, até 31/12/2015.

54. Assim, também por essa razão afigura-se desprovida de fundamento a glosa dos valores pagos aos empregados a título de PLR. Aliás, cabe salientar que a exigência em questão é tão sem sentido, que ignora que o real benefício da PLR não está na possibilidade de dedução dos valores aos funcionários, uma vez que os salários pagos já são dedutíveis integralmente, conforme as normas em vigor.

55. Na verdade, a vantagem estabelecida pelas normas relacionadas à PLR é que os montantes pagos a esse título não são incluídos no chamado “salário de contribuição” e, por isso, não resultam em cobrança de qualquer encargo previdenciário, tampouco devem ser considerados no cálculo das férias e do décimo terceiro salário devido aos empregados.

56. Como se vê, o benefício em questão é de natureza previdenciária e trabalhistas, mas não tributária.

57. Por isso, demonstram-se equivocadas e imprecisas as afirmações de que o “benefício da dedutibilidade” dos pagamentos realizados a título de PLR está condicionado ao cumprimento de certas formalidades. O atendimento desses requisitos poderia, de fato, influenciar no cálculo de verbas trabalhistas e previdenciárias, porém nunca teria importância alguma para o cálculo do IRPJ e da CSLL.

58. Tanto isso é verdade que muito antes da edição das Medidas Provisórias que resultaram na Lei nº 10.101/00, o Fisco Federal já admitia a dedutibilidade de valores pagos a título de participação nos resultados.

59. Neste sentido, destaco as ementas a seguir colacionadas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 02006, 2007, 2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DEDUTIBILIDADE.

Para serem dedutíveis as despesas das pessoas jurídicas a título de pagamento de participação nos lucros ou resultados é despendendo saber se houve ou não o cumprimento de normas técnicas relacionadas ao processo de instituição do PLR, pois o § 3º art. 299 do RIR/99 acolhe como dedutível as gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

POSTERGAÇÃO DE DESPESAS.

A mera postergação de despesas por inobservância do regime de competência quando no caso concreto não implica em postergação de tributos ou redução indevida do lucro real em qualquer período não se torna apta a gerar uma infração fiscal com implicações tributárias. (Acórdão nº 1401-000.944, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão do dia 06 de março de 2013)

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. (Acórdão nº 9101-003.082, CSRF / 1ª Turma, Sessão do dia 13 de setembro de 2017)

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

Ano-calendário: 2009

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS. DEDUTIBILIDADE.

Pagamentos referentes PLR que decorrem de um acordo formal, registrado, o qual obriga a fonte produtora a cumprir o avençado, não se configurando como mera liberalidade, legitima a sua dedução como despesa necessária à fonte produtora. (Acórdão nº 1004-000.131, 1ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária, Sessão do dia 13 de março de 2024)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

MULTA AGRAVADA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente ao retardo na apresentação de documentos que o sujeito passivo detinha, mas reteve sob alegação de sigilo bancário, contexto este no qual não se verifica colaboração que, apontada em razão do número de respostas e documentos apresentados ao longo do procedimento fiscal, foi determinante no recorrido para afastamento do gravame.

NULIDADE DA GLOSA FISCAL REALIZADA COM BASE EM AMOSTRAGEM. DIVERGÊNCIA PARCIALMENTE CARACTERIZADA.

Deve ser conhecido parcialmente o recurso especial se os paradigmas, embora tendo em conta critérios de amostragem distintos, concluem pela invalidade das glosas referentes aos itens glosados que não foram objeto de intimação para comprovação, distintamente do recorrido que manteve os valores glosados cuja comprovação não foi apresentada no curso do processo administrativo fiscal.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2011

CONTRIBUIÇÕES NÃO COMPULSÓRIAS. DEDUTIBILIDADE NÃO PERMITIDA E NÃO COMPROVADA. GLOSA.

Ainda que comprovadas a existência e necessidade de tais dispêndios, o que não ocorreu no presente caso, as disposições do art. 13, V, da Lei nº 9.249, de 1995, são expressas no sentido de que são vedadas as deduções, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de despesas pagas com contribuições não compulsórias.

AUDITORIA FISCAL REALIZADA COM BASE EM AMOSTRAGEM. VALIDADE EM RELAÇÃO ÀS DESPESAS OBJETO DE INTIMAÇÃO. CANCELAMENTO DA PARCELA DA EXIGÊNCIA QUE NÃO FOI OBJETO DE INTIMAÇÃO PARA COMPROVAÇÃO.

Não há que se falar em nulidade do lançamento pela adoção de método de seleção por amostragem de lançamentos em auditoria fiscal que envolva a análise de centenas de milhares de lançamentos para fins de dedutibilidade de custos e despesas, limitando-se a glosa, contudo, à parcela de despesa objeto de intimação. Não subsiste, portanto, a parcela de despesas glosadas que não foi objeto de intimação ao sujeito passivo para apresentação de documentos e informações para fins de sua comprovação e dedutibilidade.

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS. DEDUTIBILIDADE ART. 299 E 462 DO RIR/99.

As parcelas pagas aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, decorrentes de acordos coletivos de trabalho, que atendem ao disposto no art. 462 do RIR/99, podem ser deduzidas na apuração do IRPJ e CSLL, pois, enquadram-se como despesas necessárias à luz do art. 299 do RIR/99, à medida que são relevantes para formação do resultado da empresa. Irrelevante, portanto, o atendimento aos requisitos específicos da Lei 10.101/2000. (Acórdão nº 9101-007.025, CSRF / 1ª Turma, Sessão do dia 6 de junho de 2024)

60. Assim sendo, mesmo que os requisitos da Lei nº 10.101/2000 não fossem cumpridos pela Recorrente, seria possível a dedução das despesas com PRL na determinação do lucro real e na base de cálculo do IRPJ e CSLL.

61. Ressalta-se ainda que considerando que se trata de valores contratualmente ajustados entre empregador e empregados, bem como diante da inexistência de qualquer evidência de liberalidade, não há como lhes negar o caráter de remuneração, que são dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, ainda que não tenham sido atendidos todos os requisitos para sua caracterização como PLR.

62. Portanto, entendo que os valores efetivamente pagos aos empregados a título de PLR decorrentes dos instrumentos de contrato juntados a estes autos, sem qualquer evidência de liberalidade, ainda que não atendidos todos os requisitos para sua caracterização como participação nos lucros ou resultados, não há como negar-lhes o caráter de remuneração e, dessa forma, assegurar sua dedução na apuração do lucro real e da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Dispositivo

63. Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço do Recurso Voluntário e lhe **DOU PROVIMENTO**, a fim de restabelecer a dedutibilidade dos valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos empregados da Recorrente, nos meses de fevereiro, abril, maio e novembro do ano de 2015.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.