Dedutibilidade de despesas relativas ao pagamento de PLR

O tema da presente coluna diz respeito aos precedentes do Carf acerca da dedutibilidade com as despesas relativas ao pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

Cumpre notar que, desde 1946, o instituto da PLR tem tido espaço nas Constituições brasileiras, sem que houvesse uma regulamentação que densificasse o seu conteúdo. Com a Constituição de 1988, a PLR foi alçada à condição de direito social do trabalhador, tendo sido expressamente consignado que seria a parcela *"desvinculada da remuneração (…) conforme definido em lei"*.

Embora muitos defendessem ser autoaplicável o dispositivo constitucional, o Supremo Tribunal Federal firmou a tese no tema de Repercussão Geral de nº 344 de que *"a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere a? natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação"*. Segundo o referido julgamento, integrariam a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores vertidos aos empregados, a título de PLR, antes da regulamentação legal do tema, o que teria ocorrido com a edição da Medida Provisória nº 794/94.

Após treze reedições, houve a conversão da referida medida provisória na Lei nº 10.101/00, que passou a trazer os critérios objetivos aptos a delimitar a PLR. Conforme o seu artigo 2º, duas são as modalidades de elaboração de acordos para pagamentos de valores a titulo de PLR, quais sejam: (1) comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria ou (2) convenção ou acordo coletivo de trabalho.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Durante a vigência da Medida Provisória nº 905/19, restou dispensada a presença do representante sindical, bastando que o plano de PLR fosse objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, a pelas partes".

Independente do procedimento eleito, a Lei nº 10.101/2000 exige que dos instrumentos decorrentes da negociação constem regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, bem como regras voltadas para: (1) aferição de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e (2) averiguação dos programas de metas, resultados e prazos acordados previamente.

No que tange propriamente à dedutibilidade das despesas com PLR para fins de apuração do IRPJ, o artigo 3º, §1º, da Lei nº 10.101/00 prevê que, para efeito de apuração do lucro real, poderá a pessoa jurídica *"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"*.

Antes da edição do referido dispositivo normativo, o regime de dedutibilidade das participações nos lucros estava disposto apenas no artigo 58 do Decreto Lei nº 1.598/1977 (ainda vigente), no sentido de que *"podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica: (…) 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"*.

Tendo em vista que o referido dispositivo normativo é lacônico, se referindo tão somente às participações atribuídas aos empregados "segundo normas gerais aplicáveis", resta a dúvida se elas dizem respeito ao critério geral de dedutibilidade das despesas previsto no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 [1], ou se referem às regras gerais da PLR previstas na Lei nº 10.101/2000.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Diante de tal cenário, em caso de descumprimento de alguma das regras da PLR estabelecidas na Lei nº 10.101/2000, surge a dúvida se haveria uma indedutibilidade da despesa da PLR ou se poderia ser adotado o critério geral de dedutibilidade.

No Acórdão nº 1101000.847 (de 5 de março de 2013), a turma decidiu por unanimidade de votos dar provimento ao recurso voluntário, no sentido de conferir dedutibilidade às despesas com PLR, uma vez que a ausência da representação sindical na negociação não seria suficiente para impedir a dedutibilidade da despesa tendo em vista que existia acordo forma entre empregador e empregado fixando as regras para pagamento da PLR.

A conselheira Edeli Pereira Bessa ressaltou que considerando que se tratavam de valores contratualmente ajustados entre empregador e empregados, bem como inexistia qualquer evidência de liberalidade, não haveria como lhes negar o caráter de remuneração, que seriam dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, ainda que não tenham sido atendidos todos os requisitos para sua caracterização como PLR.

No Acórdão nº 1401000.944 (de 06 de março de 2013), a Turma decidiu de forma unânime por dar provimento ao recurso voluntário reconhecendo a dedutibilidade das despesas com PLR.

Ainda que tenha havido o descumprimento dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000, o conselheiro Antonio Bezerra Neto assinala que não considera que *"o descumprimento da norma técnica no âmbito da Lei nº 10.101/00 tenha como resultado a sanção negativa de tornar a despesa indedutível"*. Nesse sentido, a consequência jurídica do descumprimento da Lei nº 10.101/00 se exauriria no âmbito trabalhista, não devendo ter consequências no que tange à indedutibilidade da despesa.

O referido conselheiro também assevera que o fato das despesas com PLR serem dedutíveis nos termos da Lei nº 10.101/00 não significa que elas seriam indedutíveis *"per se"* por não restarem cumpridos os requisitos da mencionada lei.

A Fazenda Nacional recorreu do referido acórdão, no entanto, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Carf confirmou o entendimento do acórdão recorrido, negando provimento, por maioria de votos, ao recurso especial interposto pela Fazenda por meio do Acórdão nº 9101003.082 (de 13 de setembro de 2017).

A conselheira Daniele Souto Rodrigues reafirma as razões de decidir do acórdão recorrido, afirmando também que os gastos do contribuinte seriam dedutíveis tanto se fossem classificados como gratificações quanto sendo classificados como PLR, uma vez que em ambas as situações se enquadram como despesas necessárias à manutenção da fonte produtora, não perdendo esta dedutibilidade pela simples ausência de participação de um representante do sindicato ou discussão quanto à forma de eleição do representante dos empregados no comitê executivo.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

No Acórdão nº 9101003.144 (de 4 de outubro de 2017), a turma decidiu de forma unânime pela dedutibilidade das despesas com PLR, que haviam sido pagas sem que houvesse a participação de entidade sindical no acordo da PLR. O conselheiro André Mendes de Moura considerou o fato de que a entidade sindical deferiu o arquivamento *"a posteriori"* do acordo da PLR implica que restou suprida a sua não participação no acordo. Dessa forma, a ausência do sindicatos nas reuniões que trataram do programa de PLR teria sido superada quando a entidade sindical concordou com o arquivamento do acordo.

No Acórdão nº 1402002.964 (de 13 de março de 2018), a Turma decidiu por maioria de votos pela indedutibilidade das despesas com PLR que tenha sido pagas sem o cumprimento das regras da Lei nº 10.101/2000. O conselheiro Paulo Mateus Ciccone manifestou o entendimento de que as despesas com PLR somente seriam dedutíveis se houvesse a obediência irrestrita e literal aos dizeres da Lei nº 10.101/2000, uma vez que o não atendimento à referida norma demonstra que os pagamentos ocorreram por mera liberalidade.

No Acórdão nº 1201002.685 (de 12 de dezembro de 2018), a Turma decidiu por voto de qualidade considerar indedutível a despesa com PLR. O conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira assinala que diante do não atendimento dos termos da Lei nº 10.101/2000, não haveria como se admitir a dedutibilidade das despesas com PLR.

No Acórdão nº 9101-004.765 (de 5 de fevereiro de 2020), a turma decidiu pelo voto de qualidade por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional reconhecendo a indedutibilidade das despesas com PLR, uma vez que não teriam disso preenchidos todos os requisitos da Lei nº 10.101/2000.

A conselheira Viviane Vidal Wagner afirma que somente com o cumprimento de todos os requisitos explicitamente exigidos pela Lei nº 10.101/2000 e pelo RIR/1999, é que se pode falar em dedutibilidade das despesas associadas ao pagamento de PLR aos empregados da empresa.

O cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/2000 funciona como uma garantia de que aquele programa de PLR é uma verdadeira ferramenta de incentivo ao aumento da produtividade os acordos estabelecidos previamente ao exercício do trabalho pelos empregados, ao mesmo tempo em que trazem a exposição clara das regras e das metas que os empregados deverão respeitar para fazer jus ao posterior recebimento da PLR.

A referida conselheira aponta também que o Regulamento do Imposto de Renda de 2018 trouxe dispositivo juntando o artigo 58 do Decreto Lei nº 1.598/1977 e a Lei nº 10.101/2000, ao dispor da seguinte forma:

RIR/2018: *"Art. 526. 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, caput):*

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

I – asseguradas as debêntures de sua emissão; e
II – atribuídas aos seus empregados, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou do contrato social, ou por deliberação da assembleia de acionistas ou sócios quotistas, observado o disposto na Lei nº 10.101, de 2000, e no art. 371".

Assim, assinalado que o próprio artigo do RIR/2018 trouxe a menção da Lei nº 10.101/2000 como requisito para a dedutibilidade da PLR.

No Acórdão nº 9101-006.372 (de 9 de novembro de 2022), a Turma decidiu por maioria de votos por para dar provimento ao Recurso Especial da contribuinte, reconhecendo a dedutibilidade das despesas com PLR de administradores empregados.

O conselheiro Carlos Henrique de Oliveira menciona a jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho, consubstanciada no Enunciado 269, pelo qual se suspende o contrato de trabalho de empregado eleito para ocupar cargo de diretor, no entanto, assinala que o contrato de trabalho ostenta dois efeitos principais: o dever do empregado de prestar o serviço avençado e o dever do empregador de remunerar tais serviços. Nessa linha, o referido conselheiro pontua que a suspensão dos efeitos do contrato de trabalho não significa que a relação de emprego deixou de existir ou que o trabalhador teve seu contrato de trabalho rescindido, de modo que o diretor empregado mantém seu status de empregado enquanto ocupar o cargo de diretor.

Como decorrência de todo este raciocínio, o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira conclui que é dedutível o PLR pago aos diretores empregados, uma vez que é regular o contrato de trabalho deles, ainda que eles tenham assumido a função de diretores.

Diante do exposto, nota-se que há acórdãos com resultados distintos quando não houve o cumprimento integral dos requisitos da PLR previstos na Lei nº 10.101/2000, de modo que não há como afirmar a existência de um entendimento preponderante, seja em um ou em outro sentido.

Este texto não reflete a posição institucional do Carf, mas, sim, uma análise dos seus precedentes publicados no site do órgão, em estudo descritivo, de caráter informativo, promovido pelos seus colunistas.

[1] Lei nº 4.506/1964: "Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da emprêsa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

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

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

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

Meta Fields

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.