



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720495/2013-48
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.197 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2022
Recorrente ARYSTA LIFESCIENCE DO BRASIL INDUSTRIA QUIMICA E AGROPECUARIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. JUNTADA DE ELEMENTOS PROBATÓRIOS APÓS A IMPUGNAÇÃO.

Inexiste nulidade por preterição do direito de defesa no fato de a decisão recorrida não aceitar elementos probatórios juntados após o prazo para interposição de impugnação quando a interessada não demonstrou na ocasião a ocorrência de qualquer das situações excludentes previstas no § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72.

AUTUAÇÃO. NULIDADE. DESPESA NÃO NECESSÁRIA.

Inexiste nulidade por preterição do direito de defesa quando a autuação explicitou o caráter não necessário da despesa, ainda que não tenha indicado o correspondente dispositivo legal que disciplina as despesas necessárias, se ficou demonstrado que a interessada compreendeu as motivações fáticas e jurídicas que lhe eram imputadas e que não se esquivou de produzir, em suas peças impugnatória e recursal, toda e toda sorte de argumentos que entendeu necessários para contraditar o feito fiscal.

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

Ano-calendário: 2008

JUROS A RECEBER. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. POSTECIPAÇÃO DE RECEITAS. AUTUAÇÃO PARA REDUÇÃO DE PREJUÍZOS.

Subsiste a infração que meramente intima a contribuinte a promover ajustes em sua escrituração no sentido de reduzir os valores do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, correspondentes a postecipação de receitas, quando se verifica a possibilidade de o excesso indevido poder ser aproveitado em períodos futuros (até mesmo posteriores ao término da fiscalização).

DESPESA NÃO NECESSÁRIA. PAGAMENTO SEM CAUSA. AJUSTE POSTERIOR DO PREÇO DE INSUMO IMPORTADO.

É inquestionável a causa do pagamento atinente ao complemento no preço de insumo importado consubstanciado em termo de ajuste e fatura que ampararam a remessa do correspondente valor para o exterior. Sua dedutibilidade é atestada pela precificação preestabelecida em contrato que previa a adoção de um critério dedutivo que parte do preço do produto final vendido para as subsidiárias da empresa exportadora (supostamente independentes da recorrente). *Mutatis mutandis*, algo parecido com o nosso Método PRL do controle dos preços de transferência.

PERDAS EM OPERAÇÕES FINANCEIRAS COM DERIVATIVOS. HEDGE PARA PROTEÇÃO DE RECEBÍVEIS. VENDAS REALIZADAS NO MERCADO INTERNO.

Para além da ausência de perfeita correlação entre os recebíveis e os valores supostamente protegidos em operações financeiras com derivativos efetuadas para garantir o risco de desvalorização de moeda estrangeira, não se aplica a hipótese excludente do § 1º, do inc. V, do art. 77, da Lei nº 8.891/95, quando os recebíveis se referem a vendas realizadas no mercado interno, portanto, obrigatoriamente celebradas em moeda nacional. Se a recorrente pretendia garantir o risco dos seus recebíveis, deveria ter efetuado operações financeiras que os protegessem contra as oscilações das taxas associadas aos índices inflacionários.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR. REQUISITOS PREVISTOS NA LEI 10.101/2000. ACORDO PRÉVIO. DESNECESSIDADE. VALIDADE DA PLR. PAGAMENTOS A EMPREGADOS. DESPESAS OPERACIONAIS. LUCRO REAL.

De acordo com o artigo 2º, incisos I e II e § 1º da Lei nº 10.101/2000, a Participação nos Lucros ou Resultados - PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, escolhidos pelas partes de comum acordo, mediante acordo comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria ou convenção ou acordo coletivo, sendo que os instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas.

A legislação de regência, portanto, não estabeleceu uma data-limite para a formalização da negociação enquanto critério ou requisito indispensável para fins de validação do Plano de PLR, de modo que o intérprete não poderia fazê-lo, haja vista que a exigência de outros pressupostos não inscritos objetivamente na legislação de regência é de cunho subjetivo do aplicador da Lei que, acaso entenda por fazê-lo, acabará extrapolando as normas específicas que dispõem sobre o instituto da PLR em total afronta à própria essência do benefício.

Os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados aos empregados devem ser considerados como despesas operacionais na apuração do lucro real, nos termos do que dispunham os artigos 359 e 462 do Decreto nº 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

BAIXA DE CRÉDITOS DE ICMS. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. POSTECIPAÇÃO DE CUSTOS. AUTUAÇÃO PARA REDUÇÃO DE PREJUÍZOS.

Cancela-se a infração que meramente intima a contribuinte a promover ajustes em sua escrituração no sentido de reduzir os valores do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, correspondentes a postecipação de custos (ou despesas), quando não existe a possibilidade de seu futuro aproveitamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da autuação; e, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, por cerceamento do direito de defesa quanto ao conhecimento das provas relacionadas à infração 003, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias e Marcelo Cuba Netto, que, nos termos do art. 59, §3º, do Decreto nº 70.235, de 1972, reconheciam a referida nulidade, mas deixaram de pronunciá-la, em decorrência do provimento do recurso voluntário quanto a tal matéria. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar os créditos correspondentes à infração 003 (despesa considerada não dedutível com fundamento no pagamento sem causa) e 008 (exclusão considerada indevida atinente à baixa de créditos do ICMS), nos termos do relatório e voto do relator. E, ainda, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, também, para afastar os créditos correspondentes à infração 006 (participação nos lucros dos empregados), vencidos os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório (relator), Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por negar provimento ao recurso quanto a esta última matéria. Designado para redigir o voto vencedor, quanto à matéria em relação à qual o relator foi vencido, o conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Flavio Machado Vilhena Dias, Marcelo Cuba Netto, Savio Salomão de Almeida Nobrega, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente o conselheiro Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por ARYSTA LIFESCIENCE DO BRASIL INDUSTRIA QUIMICA E AGROPECUARIA LTDA contra acórdão que julgou improcedente a impugnação apresentada diante de autos de infração do IRPJ e CSLL.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Os autos de infração a fls. 896/911 foram lavrados para ajuste das bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano-calendário de 2008, resultando em redução, no valor de R\$ 25.533.488,59, tanto do prejuízo fiscal como da base negativa da CSLL do período.

O autuante, reportando-se ao termo de verificação fiscal a fls. 883/895, atribui à autuada as seguintes infrações:

0001. RECEITAS OPERACIONAIS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS. O sujeito passivo escritura receitas de “Juros a Receber de Clientes” na conta retificadora de ativo 1131950300. Tal conta funciona recebendo lançamentos a crédito em contrapartida de débitos que atualizam o valor do direito creditício escriturado na conta 1132010100 – “Títulos a Receber”. Durante o ano de 2008, o total de lançamentos a crédito da conta 1131950300 e a débito da conta 1132010100 foi de R\$ 6.013.840,79. Desse total, apenas R\$ 1.914.898,10 foram levados a resultado do exercício através da conta 4204020245 – “Receitas com Juros de Duplicatas”, portanto, o sujeito passivo apurou receitas não levadas a resultado do exercício. A parcela dos juros escriturada no ano de 2008 e não levada a resultado será adicionada ao lucro líquido para apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL. Fato gerador: 31/12/2008. Valor apurado: R\$ 4.098.942,69.

Enquadramento Legal para o IRPJ: Art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247, 248, 251 e parágrafo único, 277, 278, 279 e 280 do RIR/99.

Enquadramento Legal para a CSLL: Vide fls. 905.

0002. ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS. Valor correspondente a DOAÇÕES escriturado na conta contábil 420125310 e levado a resultado do exercício e não adicionado ao Lucro Líquido do período para a determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL. Fato gerador: 31/12/2008. Valor apurado: R\$ 118.027,00.

Enquadramento Legal para o IRPJ: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247 e 249, inciso I, do RIR/99.

Enquadramento Legal para a CSLL: Vide fls. 906.

0003. ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. PAGAMENTO SEM CAUSA A BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR. O sujeito passivo efetuou remessa ao exterior para um de seus fornecedores de insumo (Ishihara Sangyo Kaisha Ltd - ISK) sob a alegação de que estaria pagando complemento de preço do produto NICOSULFURON. Tendo em vista que não restou comprovada a complementação do preço do produto importado da ISK mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, o pagamento deve ser considerado sem causa e as despesas correspondentes adicionadas ao resultado do período. Fato gerador: 31/12/2008. Valor apurado: R\$ 2.888.290,09.

Enquadramento Legal para o IRPJ: Art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247 e 249, inciso I, do RIR/99. Arts. 290 e 300 do RIR/99.

Enquadramento Legal para a CSLL: Vide fls. 907.

0004. ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. PERDAS EM OPERAÇÕES COM DERIVATIVO - HEDGE SEM LASTRO. O sujeito passivo realizou operação com derivativos assumindo posição no mercado financeiro incompatível com sua situação comercial. Em razão dessas operações incorreu em perdas e as deduziu na apuração do resultado. Ocorre que as operações sem lastro, portanto sem fins de hedge, não são dedutíveis para fins de apuração do resultado fiscal, uma vez que são operações de risco cujos fins não estão relacionados à atividade da empresa. Ao assumir posições afeitas às empresas eminentemente exportadoras (portanto credoras de moeda estrangeira) – o que não era o caso da fiscalizada à época dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2008 –, a empresa agiu fora de seu escopo societário. Sendo a contratação de operações de risco mera liberalidade, as perdas devem ser adicionadas ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL. Fato gerador: 31/12/2008.

Valor apurado: R\$ 12.016.190,22.

Enquadramento Legal para o IRPJ: Art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247 e 249, inciso I, do RIR/99.

Enquadramento Legal para a CSLL: Vide fls. 907.

0005. ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. PROVISÃO DE CLIENTES - EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO. O sujeito passivo escriturou Provisão de Clientes em razão da qual reconheceu em seu resultado receitas passíveis de exclusão na apuração do Lucro Real; entretanto, efetuou exclusão para determinação do resultado fiscal em montante superior àquele que afetou positivamente o resultado contábil. O valor excedente deve ser objeto de lançamento de ofício. Fato gerador: 31/12/2008. Valor apurado: R\$ 457.049,26.

Enquadramento Legal para o IRPJ: Art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247 e 249, inciso I, do RIR/99.

Enquadramento Legal para a CSLL: Vide fls. 907.

0006. AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO. PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS E NOS LUCROS - EMPREGADOS E ADMINISTRADOR. O sujeito passivo efetuou pagamento de Participações nos Resultados e nos Lucros (PRL) apurados no ano de 2007 a seus empregados e administradores, sendo que parte desse valor foi excluído na apuração do resultado fiscal. As participações dos administradores são indedutíveis na apuração do resultado fiscal, e as participações dos empregados devem estar em consonância com a legislação de regência para serem consideradas dedutíveis. A não observância das condições impostas pela lei para o pagamento das participações dos empregados implica considerá-las não dedutíveis. Fato gerador: 31/12/2008. Valor apurado: R\$ 2.364.362,00.

Enquadramento Legal para o IRPJ: Art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247 e 249 do RIR/99. Art. 1º e 2º da Lei nº 10.101/2000. Arts. 462 e 463 do RIR/99.

Enquadramento Legal para a CSLL: Vide fls. 907.

0007. EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. EXCLUSÕES INDEVIDAS. O sujeito passivo excluiu indevidamente o valor correspondente à reversão de provisão para devedores duvidosos constituída em razão da inadimplência de seu cliente FLOJA PRODUTOS AGRÍCOLAS LTDA. A dívida foi novada e assumida por Jairo Azevedo Fernandes e Florinda Quintino de Freitas Fernandes e, em relação aos novos devedores, não foi demonstrado o início da medida judicial para a cobrança do direito, condição de dedutibilidade prevista na norma tributária. Fato gerador: 31/12/2008. Valor apurado: R\$ 401.135,35.

Enquadramento Legal para o IRPJ: Art. 3º da Lei nº 9.249/95. Art. 9º, parágrafo 1º, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 9.430/1996. Arts. 247 e 250 do RIR/99.

Enquadramento Legal para a CSLL: Vide fls. 908.

0008. EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. EXCLUSÃO INDEVIDA DE BAIXA DE CRÉDITOS DE ICMS DE MATO GROSSO. O sujeito passivo efetuou baixa contábil de créditos de ICMS apurados no Estado de Mato Grosso. O lançamento da baixa do direito registrado em conta de ativo foi feito parte contra conta de resultado 41020100 – Custo dos Produtos Vendidos e parte diretamente contra 251601010 – Lucros / Prejuízos Acumulados. Operando dessa forma, a parcela registrada a débito da conta de Patrimônio Líquido não afetou o resultado comercial do período. Ocorre, porém, que o mesmo valor baixado sem transitar pelo resultado foi EXCLUÍDO do lucro líquido para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Tendo em vista que se trata de exclusão sem base legal, o valor indevidamente excluído será glosado. Fato gerador: 31/12/2008. Valor apurado: R\$ 3.189.491,98.

Enquadramento Legal para o IRPJ: Art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247 e 250 do RIR/99.

Enquadramento Legal para a CSLL: Vide fls. 908.

Ciência dos lançamentos

Em 15/03/2013 (sexta-feira), deu-se, pessoalmente, a ciência dos autos de infração e do termo de verificação fiscal (fls. 895, 896 e 904).

Impugnação

Em 16/04/2013, foi apresentada a impugnação a fls. 914/939. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo.

- A Impugnante esclarece que optou por não questionar as infrações referentes aos itens 0002 (Despesas não dedutíveis), 0005 (Provisão de clientes - Exclusão indevida do lucro líquido) e 0007 (Exclusões Indevidas) do auto de infração do IRPJ, sendo que procederá aos correspondentes ajustes nas bases impositivas daqueles tributos.
- A impugnação restringe-se, por conseguinte, aos itens 0001 (Receitas operacionais escrituradas e não declaradas), 0003 (Pagamento sem causa a beneficiário no exterior), 0004 (Perdas em operações com derivativos - Hedge sem lastro), 0006 (Participações nos Resultados e nos Lucros - Empregados e Administrador) e 0008 (Exclusão indevida de baixa de créditos de ICMS de Mato Grosso).

I - Resumo das Alegações Fiscais

- A impugnante apresenta resumo das alegações fiscais relativamente às infrações contestadas.

II – Preliminar

- O item 0004 do auto de infração, relativo às perdas nas operações de cobertura (hedge) incorridas no ano-calendário 2008, é nulo, impondo-se o cancelamento dos respectivos ajustes na base de cálculo do IRPJ.
- O autuante glosou a dedutibilidade do valor de R\$ 12.016.190,22, por entender que essa quantia corresponde à perda em operações com derivativos, que não se caracterizam como operações de cobertura (hedge), alegando ofensa ao art. 3º da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, e aos arts. 247 e 249, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

- Ocorre que esses dispositivos não tratam da matéria em questão, qual seja a dedutibilidade de perdas em operações de cobertura, não servindo, por conseguinte, de fundamento legal válido para a lavratura dos autos de infração ora impugnados.
- Com efeito, o art. 3º da Lei nº 9.249/95 dispõe sobre a alíquota do IRPJ e seu adicional, ao passo que os arts. 247 e 249 do RIR/99 tratam genericamente do conceito de lucro real e dos ajustes do lucro líquido, na determinação da base de cálculo do IRPJ.
- Citam-se o art. 142 do CTN, o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e decisões administrativas.
- Os fundamentos acima expostos aplicam-se ao lançamento da CSLL, na medida em que nenhum dos dispositivos legais citados no corpo do respectivo auto de infração diz respeito a dedução daquelas perdas da base de cálculo dessa contribuição.
- Não havendo correspondência entre os fundamentos legais dos autos de infração e a situação fática neles descritas, deve ser reconhecida a nulidade dos lançamentos do IRPJ e da CSLL, no que tange a essa matéria.

III – As razões de mérito

III.1 – Juros a receber de clientes (item 0001) - Inobservância do regime de competência

- A fiscalização alega que a Impugnante reduziu, indevidamente, as respectivas bases de cálculo, em virtude de não ter sido lançada, em seu resultado, parte de suas receitas financeiras (juros de duplicatas) auferidas no ano-calendário 2008, no valor de R\$ 4.098.942,69.
- Contudo, parcela substancial daquelas receitas, que não compôs o resultado tributável do período autuado, equivalente a R\$ 2.119.967,86, foi considerada na apuração do lucro líquido e do lucro real do ano-calendário 2012.
- A Impugnante anexa planilha, acompanhada de seus registros contábeis, na qual se verifica que aquele valor, não levado a resultado em 2008, integrou as bases de cálculo dos tributos em questão no ano-calendário 2012 (doc. 2).
- Em situações como esta, devem ser observadas as regras do art. 6º, §§ 4º a 7º, do Decreto nº 1.598, de 26/12/1977, que disciplinam a hipótese da inobservância do regime de competência.
- Esse dispositivo legal prescreve que, nos casos em que são computados, na apuração do resultado de certo período, determinados valores que competem a outro, a fiscalização deve excluí-los na determinação do lucro real daquele período, adicionando-os ao resultado tributável do período competente (§ 4º).
- Contudo, a inexistência quanto ao período-base de escrituração das receitas, rendimentos, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente autoriza o lançamento de ofício do imposto ou da contribuição e dos respectivos encargos legais, se desse fato resultar (I) postergação do recolhimento desses tributos; ou (II) redução indevida do lucro real ou do lucro líquido (§ 5º).
- Sendo verificada a postergação do recolhimento dos tributos, ou a redução indevida de suas bases de cálculo, a fiscalização deve formalizar o lançamento tributário do valor líquido, isto é, daquele obtido após a compensação do tributo recolhido em montante maior do que o devido em outro período de apuração, ou da multa e dos juros isolados (§ 6º).

- Seguem nessa linha os Pareceres Normativos CST n.º 57/79 e 2/96, que tratam da inobservância do regime de competência, para fins de determinar o resultado tributável da pessoa jurídica.
- Apesar de o art. 6º do Decreto n.º 1.598/77 mencionar apenas o lucro real, é inconteste a sua aplicação à base de cálculo da CSLL.
- Ainda que não se questione o mérito das acusações fiscais, o autuante não poderia simplesmente glosar o valor de R\$ 4.098.942,69, em sua totalidade, na medida em que parte dele foi computada nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de período posterior.
- Levando-se em consideração que, no ano-calendário 2008, a Impugnante apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL e, no ano-calendário 2012, lucro líquido e lucro real, a inexatidão quanto ao período de competência de reconhecimento da receita financeira, no valor de R\$ 2.119.967,86, não resultou postergação do recolhimento daqueles tributos, tampouco redução indevida do resultado tributável.
- Observando-se os ditames do art. 6º, §§ 4º a 7º, do Decreto-lei n.º 1.598/77, chega-se à conclusão de que aquela parcela das receitas financeiras, que foi computada na determinação do lucro do ano-calendário 2012, não deveria ter sido glosada pela fiscalização.
- Pela leitura da ementa do acórdão n.º 101-95.022, de 15/06/2005, vê-se que o reconhecimento de custos e despesas e, por extensão, receitas e rendimentos a destempo, com inobservância do regime de competência, autoriza o lançamento de ofício somente se dele resultar prejuízo ao Fisco, o que não se verifica no caso “sub judice”.
- Dessa forma, não merecem prosperar os ajustes procedidos pela fiscalização nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, no tocante ao valor de R\$ 2.119.967,86, pois em desacordo com o art. 6º, §§ 4º e 7º, do Decreto n.º 1.598/77.

III.2 – Dedutibilidade da despesa (item 0003) – Pagamento sem causa

- A fiscalização impressionou-se com o fato de a impugnante ter ajustado com a Ishihara Sangyo Kaisha Ltd. (ISK) o pagamento de complemento de preço do Nicosulfuron Técnico (produto técnico), no ano-calendário 2008, em virtude de seu preço estimado ter se revelado menor do que o preço efetivo determinado em função do preço final do Sanson 40SC (produto acabado).
- Muito embora não questione a efetividade do pagamento efetuado pela Impugnante à ISK, a título de ajuste de preço, a fiscalização não admitiu a dedutibilidade do correspondente valor, uma vez que, em seu entender, (i) não teria sido comprovado o “preço de mercado” do Nicosulfuron; e (ii) o acordo firmado por aquelas sociedades não seria válido perante a legislação brasileira.
- Os documentos apresentados à fiscalização comprovam que:
 - Em 22/10/2004, a Impugnante e a ISK firmaram Contrato de Formulação sob Encomenda, mediante o qual aquela empresa se comprometeu a formular, embalar, armazenar e transportar o produto Sanson 40SC, em conformidade com os pedidos da sociedade japonesa (fls. 447 a 459);
 - Em decorrência da prestação desses serviços, a ISK deve pagar à Impugnante os honorários previstos na Cláusula Quarta daquele instrumento contratual, que são determinados em função de três elementos, a saber: honorários de trabalho; custo de construção e lucro bruto (fls. 450/451);

- Além disso, foi estipulado que cabe à Impugnante importar da ISK o Nicosulfuron, insumo necessário à produção do Sanson 40SC, pagando àquela sociedade o preço correspondente à diferença entre (a) o montante total por ela recebido das distribuidoras da ISK pela comercialização do produto acabado; e (b) a soma dos custos de embalagens, do óleo de milho e do valor dos honorários previstos na Cláusula Quarta (fls. 456/457).
- Vê-se que, em virtude do acordo firmado entre a Impugnante e a ISK, o preço de importação do Nicosulfuron (insumo) considera algumas variáveis, dentre as quais o preço do Sanson 40SC (produto acabado), ou seja, o preço definitivo de importação do produto técnico é conhecido somente depois de concluída a venda do produto acabado;
- Por essa razão, ao final de cada ano, essas sociedades ajustam um preço estimado de importação do Nicosulfuron a ser praticado no ano subsequente e, após concluída a comercialização do Sanson 40SC, é apurado o chamado preço real daquele produto técnico, tomando por base os critérios definidos na Cláusula Dez do Contrato de Formulação sob Encomenda;
- Em quase todos os períodos em que este contrato esteve vigente, o preço real do Nicosulfuron atingiu patamares inferiores aos valores do preço estimado, implicando diferenças que foram pagas pela ISK à Impugnante, contudo, excepcionalmente, no ano-calendário 2008, houve a inversão dessa tendência, o que resultou no pagamento de “sobrepço” à sociedade japonesa;
- Para formalizar essa situação, aquelas sociedades firmaram o Termo de Ajuste para Pagamento de Importação, datado de 06/10/2008, esclarecendo que, por força do acordo celebrado entre elas em 22/10/2004, a Impugnante deveria remeter à ISK, a título de complemento de preço do Nicosulfuron, quantia correspondente a US\$ 1.216.327,00 (fls. 225 a 228); e
- A ISK é o beneficiário da remessa feita pela Impugnante, no valor de US\$ 1.216.327,00, tanto que a própria fiscalização reconhece que “o destinatário da remessa foi designado como Ishihara Sangyo Kaisha Ltd. no Japão e o valor coincide com o constante do Termo de Ajuste” (fls. 886).
- Os documentos acostados aos autos permitem a identificação do beneficiário do pagamento efetuado pela Impugnante, bem como comprovam a sua causa, qual seja o ajuste do preço de importação do Nicosulfuron, em virtude de acordo firmado entre essas sociedades.
- Os elementos de prova, existentes nos autos, demonstram a efetividade e necessidade da remessa, revelando ser infundada a alegação fiscal de que se trataria de mera liberalidade da sociedade brasileira.
- A fiscalização não cita um único dispositivo legal que teria sido desrespeitado por esse acordo, o que, por si só, é causa de nulidade da autuação, nos termos do art. 10, inciso IV, combinado com o art. 59, II, do Decreto nº 70.235, de 1972.
- No entanto, a legislação brasileira, notadamente as determinações do Código Civil que tratam do preço de venda, suporta o acordo celebrado entre aquelas sociedades.
- Com base nas disposições legais que regem a matéria, comprador e vendedor podem estipular que o preço de venda corresponda a valor certo e determinado ou, ainda, prever que a sua apuração ocorrerá, posteriormente, com base em critérios legais ou contratuais pré-estabelecidos
- Apesar de não ter sido fixado preço certo de importação do Nicosulfuron no Contrato de Formulação sob Encomenda (fls. 447 a 459), a Impugnante e a ISK estipularam

critérios objetivos para a sua determinação (Cláusula Dez), que consideram variáveis, dentre as quais, o preço do Sanson 40SC.

- Ao contrário do que afirma a fiscalização, a sociedade japonesa não é responsável pela fixação do preço definitivo de importação daquele produto técnico, que é determinado de acordo com o previsto naquele instrumento contratual.
- O Termo de Ajuste para Pagamento de Importação (fls. 225 a 228), os anexos e-mails trocados entre representantes da Impugnante e da ISK, bem como as planilhas elaboradas à época comprovam que o preço definitivo, chamado de preço real, foi efetivamente calculado em função dos preços de venda do produto acabado (doc. 3).
- Mesmo que se admita a procedência do raciocínio da fiscalização, o que se faz apenas para fins de argumentação, e que o pagamento do “sobrepço” é “ilegal”, os lançamentos tributários não merecem ser mantidos.
- O CTN, no inciso I do art. 118, é inequívoco ao determinar que o fato gerador deve ser interpretado abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados.
- A dedutibilidade das despesas para fins do imposto de renda e, por extensão, da contribuição social deve ser aceita se forem atendidas as condições previstas no art. 299 do RIR/99, quais sejam, a necessidade, efetividade e comprovação do dispêndio incorrido pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o fato de a sua causa ser contrária ao direito.
- A jurisprudência administrativa já se manifestou favoravelmente à posição defendida pela Impugnante.
- São irrelevantes, para fins do julgamento desta defesa, os argumentos do autuante no sentido de que o ajuste do preço pode ter implicado infração às normas que regulam os tributos devidos na importação de produtos estrangeiros.
- Eventual falta de recolhimento dos tributos aduaneiros não justifica o lançamento do IRPJ e da CSLL, em decorrência da glosa do complemento de preço de produto importado.
- São improcedentes as alegações fiscais, devendo ser cancelados os itens em questão dos autos de infração.

III.3 – Perda nas operações de *hedge* (item 0004)

- No que tange à dedutibilidade das perdas apuradas pela Impugnante em operações de *hedge*, não procede a conclusão a que chegou a fiscalização, na medida em que ela parte de premissa equivocada, qual seja que “se pretendia garantir os preços de seus custos em moeda estrangeira”.
- As operações no mercado a termo, de opções e de *swap*, realizadas pela Impugnante no ano-calendário 2008 (fls. 503 a 526 e 534 a 553), destinaram-se à proteção da receita de venda de seus produtos a determinados clientes, uma vez que os respectivos preços foram estabelecidos com base no Dólar dos Estados Unidos da América.
- Tal como numa exportação de produtos ao exterior, o preço de venda ajustado pela Impugnante, em determinadas operações mercantis, estava sujeito aos riscos inerentes às oscilações da moeda norte-americana, justificando-se, assim, a busca por proteção mediante a contratação de operações com derivativos cambiais.
- Considerando-se o grande volume de documentos relacionados a essas operações, a Impugnante selecionou, por amostragem, alguns pedidos e notas fiscais que comprovam

que o preço de venda é estabelecido tomando-se por base o Dólar, mas a sua liquidação é feita pela quantidade equivalente de Reais (doc. 4).

- Segundo demonstrativos anexos, com exceção de outubro de 2008, no qual o montante de recebíveis supera o contratado com as instituições financeiras, nos meses em que se verificaram os vencimentos daquelas operações financeiras, os valores dos recebíveis da Impugnante, lastreados à moeda estrangeira, eram muito próximos aos valores contratados junto ao Banco Citibank S/A e ao Banco ABN AMRO Real S/A (doc. 5).

- A coincidência entre os vencimentos dos contratos de compra e venda, celebrados entre a Impugnante e seus clientes, e as datas de liquidação das operações praticadas com essas instituições financeiras, bem como a proximidade dos valores envolvidos nas referidas operações são, no mínimo, fortes indícios de que as mesmas tiveram por finalidade reduzir os riscos a que estão sujeitas as suas atividades, em decorrência das oscilações dos preços de seus produtos.

- A fiscalização não se deu conta desse fato, não atentando que parte do faturamento da Impugnante, relativo ao ano-calendário 2008, sofria influência direta das variações da taxa de câmbio do Dólar e que, justamente por essa razão, foram realizadas operações no mercado a termo, de opções e de *swap*, com finalidade de *hedge*, relacionadas à venda dessa moeda (fls. 503 a 526 e 534 a 553).

- Os contratos firmados com aquelas instituições financeiras enquadram-se no conceito de operações de cobertura (*hedge*), na medida em que objetivavam a redução dos riscos de perda, decorrentes das flutuações da moeda norte-americana.

- Para fins do disposto no art. 77, inciso V, da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, são consideradas operações de cobertura (*hedge*) as realizadas em recinto bursátil ou no mercado de balcão, que preencham os seguintes requisitos:

- destinem-se, exclusivamente, à proteção contra os riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas; e

- cujo objeto do contrato negociado (a) esteja relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica; e (b) destine-se à proteção de seus direitos ou obrigações.

- Atendidos esses requisitos, as perdas apuradas pela pessoa jurídica naquelas operações não estão sujeitas ao limite de dedutibilidade de que trata o § 4º do art. 76 da Lei nº 8.981/95, estando excluídas do regime de tributação dos rendimentos e ganhos líquidos apurados em operações de renda variável.

- O § 6º do art. 56 da Instrução Normativa RFB nº 1.022, de 05/04/2010, esclarece que não se sujeitam a qualquer limite de dedutibilidade as perdas apuradas em operações de cobertura (*hedge*), que preencham os requisitos acima mencionados.

- Documentos anexos demonstram que as operações financeiras realizadas pela Impugnante preenchiam os requisitos legais, uma vez que se destinavam a proteger o preço de venda de seus produtos, que tomava por base o Dólar norte-americano, contra os riscos inerentes às oscilações dessa moeda.

- Dessa forma, merece ser cancelado integralmente os itens dos autos de infração referentes às perdas apuradas em operações de *hedge*, por falta de amparo legal.

III.4 – Participação nos lucros de empregados (item 0006)

- A fiscalização glosou as verbas pagas pela Impugnante a seus empregados e a seu Diretor Presidente, a título de Participação nos Resultados e Bônus, respectivamente,

valendo-se, basicamente, dos mesmos argumentos que foram utilizados quando da lavratura dos autos de infração, de 04/12/2012, que deram origem ao processo nº 19515.722509/2012-87, mediante os quais se lançou a contribuição destinada à Seguridade Social e as contribuições devidas a terceiros, incidentes sobre aquelas verbas.

- A Impugnante optou por não questionar os lançamentos tributários quanto ao bônus de seu Diretor Presidente.
- A presente defesa atacará, apenas, a glosa da Participação nos Resultados de seus empregados.
- No entender do autuante, o pagamento da Participação nos Resultados não atenderia às disposições da Lei nº 10.101/2000, nem do art. 462 do RIR, razão pela qual os respectivos valores representariam mera liberalidade, sendo indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
- Nos autos do processo nº 19515.722509/2012-87, demonstrou-se à exaustão que o Acordo de Participação nos Resultados firmado, em 18/06/2007, entre a Impugnante e a Comissão de Negociação dos Funcionários, assistida pelo Sindicato dos Empregados no Comércio de São Paulo, respeita e atende os requisitos e critérios previstos na Lei nº 10.101/2000.
- A Impugnante junta cópia da impugnação apresentada nos autos daquele processo administrativo (doc. 6), requerendo que seja considerada como integrantes desta, pois demonstra claramente a improcedência das alegações fiscais, também no que diz respeito ao IRPJ e à CSLL.
- Da referida impugnação, cuja cópia se acha anexada a fls. 1116/1142, extraem-se as seguintes alegações:
 - O Acordo firmado entre a autuada e a Comissão de Negociação dos Funcionários estabelecia que a participação nos resultados seria devida se atingidas ou superadas as metas definidas na cláusula quarta do instrumento contratual, correspondentes a quatro “indicadores de resultado”.
 - Segundo o mencionado acordo, a participação nos resultados relativa ao ano-calendário 2007 tornar-se-ia devida se atingido o “gatilho” correspondente a R\$ 40.900.000,00, isto é, 75% de R\$ 54.600.000,00.
 - Neste caso, os valores passíveis de distribuição a cada um de seus empregados deveriam ser calculados em função dos “indicadores de resultado” efetivamente apurados pela impugnante naquele período, tomando-se por base os respectivos salários.
 - Resta evidenciado que o Plano de Participação nos Resultados foi instituído para incentivar a sua produtividade, constituindo um efetivo instrumento de integração entre o capital e o trabalho, nos termos da Constituição Federal de 1988, art. 7º, XI.
 - A fiscalização não questiona que as metas previstas na Cláusula Quarta do Programa de Participação nos Resultados foram alcançadas pela impugnante quando do encerramento do ano-calendário de 2007.
 - Com exceção do indicador de resultado “Giro do Contas a Receber D.S.O. (dias)”, as metas foram superadas pelos resultados efetivos do período, razão pela qual se efetuou o pagamento aos empregados a título de PLR na data prevista no Acordo (30/4/2008), conferindo-lhe o tratamento fiscal previsto na Lei nº 10.101/2000, art. 3º, caput.

- A auditoria fiscal não questiona a conformidade do acordo aos requisitos insertos nos art. 2º e 3º da Lei nº 10.101/2000.
- O Acordo prevê “regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas”, ao estabelecer índices de produtividade que deviam ser perseguidos pelos empregados para que fizessem “jus” ao recebimento da referida participação.
- Parecer elaborado pelo Dr. Luís Carlos Moro atesta a legitimidade do seu Programa de Participação nos Resultados em face do cumprimento das exigências legais.
- O Acordo de Participação nos Resultados de 18/06/2007 contou com a participação de representante indicado pelo Sindicato dos Empregados do Comércio em São Paulo, e o respectivo instrumento foi regularmente arquivado nessa instituição (Lei nº 10.101/2000, art. 2º, § 2º).
- Foi respeitada a periodicidade mínima de pagamento das participações nos lucros e resultados prevista na Lei nº 10.101/2000, art. 3º, § 2º, uma vez que tal participação é concedida anualmente pela impugnante, devendo ser paga uma única vez, em 30/04/2008, nos termos das Cláusulas Quarta e Décima Terceira daquele acordo.
- Do confronto entre as prescrições constantes na Lei nº 10.101/2000 com os termos do Acordo de Participação nos Resultados firmado em 18/06/2007, resta evidenciado que todos os requisitos legais foram respeitados, o que, por si só, revela a impertinência das acusações fiscais.
- A celebração do Acordo de Participação nos Resultados no curso do ano-calendário 2007, ao contrário do entendimento da fiscalização, não desvirtua o fim visado pela Lei nº 10.101/2000, qual seja, o incentivo à produção.
- As normas legais que regulam o direito conferido pela Constituição aos trabalhadores de participarem nos lucros e resultados da empresa, a exemplo da Lei nº 10.101/2000, não impõem que o correspondente acordo seja celebrado antes do início do ano-calendário em que os mesmos são apurados.
- Ao se interpretar a legislação que rege a matéria em debate, não se pode perder de vista que a mesma visa regular e resguardar direito dos trabalhadores constitucionalmente garantido, incentivando as empresas a distribuírem os seus lucros e resultados. Por conseguinte, a aplicação da Lei nº 10.101/2000 não pode ir ao extremo de tolher esse direito.
- No caso em questão, sequer é possível afirmar que houve o descumprimento dos requisitos legais, pois a Lei nº 10.101/2000 não proíbe expressa ou implicitamente que a celebração do acordo de participação nos lucros ou resultados seja concluída no curso do período em que estes foram apurados.
- Ao aludir a “programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente”, a Lei nº 10.101/2000, art. 2º, II, § 1º, apenas exige que o acordo seja firmado antes da apuração dos lucros e resultados, mas não necessariamente antes do início do período a que estes se referem.
- Em 18/06/2007, o “EBITDA” até então conhecido, relativo aos meses de janeiro a maio de 2007, correspondia a, aproximadamente, R\$ 5.700.000,00, ou seja, pouco mais de 10% do “gatilho” previsto no parágrafo 6º da Cláusula Quarta e, somente no mês de outubro daquele ano este “gatilho” foi atingido, ou seja, quatro meses após aquele instrumento ter sido firmado.

- A autuada desenvolve atividade econômica sazonal, cujos resultados, em virtude da temporada de plantio e das safras agrícolas, estão concentrados no segundo semestre.
- Na hipótese de considerar-se que não foram atendidos os requisitos da Lei nº 10.101/2000, o que se faz apenas para fins de argumentação, o montante distribuído pela Impugnante a seus empregados, a título de participação nos resultados, deveria ser considerado como gratificação, sendo integralmente dedutível, nos termos do art. 299, § 3º, do RIR.
- A partir de 01/01/1997, com a revogação do art. 22 da Lei nº 8.218, de 29/08/1991, pelo art. 88, inciso XIX, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, a legislação do Imposto de Renda passou a admitir a dedutibilidade dos pagamentos de gratificação a empregados da pessoa jurídica, independentemente de qualquer limite quantitativo.
- Tratando da legislação vigente até 31/12/1996, o Parecer Normativo CST nº 109/75 expressamente reconheceu que, não sendo observadas as condições caracterizadoras das participações nos lucros, os valores pagos devem ser considerados gratificações.
- A 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, ao proferir o acórdão nº 101-95.258, de 09/11/2005, reconheceu que os pagamentos efetuados a funcionários da pessoa jurídica devem ser considerados gratificações, na hipótese de o acordo de participação nos lucros e resultados ser inválido.
- Reproduz-se trecho do voto condutor do referido acórdão, que revela a improcedência das alegações fiscais de que a participação nos resultados pagas pela Impugnante a seus empregados seria indedutível, na medida em que “os critérios para distribuição de participação nos resultados não atendem à legislação” (fls. 893).
- Ainda que se considere inválido o acordo da Impugnante para caracterizar a dedutibilidade da despesa em questão, o respectivo valor pode ser por ela deduzido como gratificação.
- Não pode ser mantido o item 0006 do auto de infração do IRPJ, pois não encontra amparo na Lei nº 10.101/2000, nem se conforma à legislação do Imposto de Renda (RIR/99, art. 229, § 3º), devendo ser cancelado, por consequência, o lançamento reflexo da CSLL.

III.5 – A baixa de créditos do ICMS (item 0008)

- O autuante alega que não há previsão legal que autorize a exclusão do valor de R\$ 3.189.491,98, correspondente ao estorno de créditos do ICMS do Estado do Mato Grosso, do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real.
- A brevidade com que esse assunto foi tratado pela fiscalização sugere que a mesma não apreendeu corretamente o motivo pelo qual a Impugnante procedeu ao lançamento daquele valor a crédito de conta de ativo, *1132150200 - ICMS a Recuperar*, e a débito de conta de Patrimônio Líquido, *2516010100 - Lucros Acumulados*.
- Se os documentos de fls. 820 a 824 forem atentamente analisados, verificar-se-á que o valor de R\$ 3.189.491,98 se refere ao crédito do ICMS relativo a produtos comercializados pela Impugnante, que foram recebidos por transferências de outro Estado, cuja saída é isenta desse imposto (Decreto nº 3.803, de 26/08/2004, do Governo do Estado do Mato Grosso, Anexo VII, art. 60, inciso I).
- Nesses casos, a legislação estadual não admite a manutenção, tampouco o aproveitamento do crédito do ICMS, determinando expressamente o seu estorno (Lei nº 7.098, de 30/12/1998, do Estado do Mato Grosso, art. 26, inciso I).

- Ocorre que a Impugnante, num primeiro momento, não se deu conta de que, em tais situações, o crédito do ICMS em foco não é passível de recuperação, e que deveria ter sido contabilizado como custo de aquisição dos produtos recebidos em transferência (RIR/99, art. 289, § 3º).
- Em virtude desse escusável lapso, no momento em que aqueles produtos entraram em seu estabelecimento do Mato Grosso, a Impugnante segregou, em contas distintas de ativo, o custo de aquisição de tais produtos e o respectivo crédito de ICMS, o que implicou a “subavaliação” de seu estoque e, por conseguinte, o aumento das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos anos-calendário 2004 a 2007.
- No encerramento do ano-calendário 2008, após constatar que os créditos de ICMS, referentes àqueles produtos, haviam sido indevidamente excluídos do correspondente custo de aquisição, a Impugnante procedeu à retificação de seu erro, adotando o critério previsto no § 1º do art. 186 da Lei nº 6.404, de 15/12/1976.
- A Impugnante agiu nos estritos termos desse dispositivo legal, efetuando o lançamento do valor do crédito do ICMS reconhecido, de forma indevida, em sua contabilidade, diretamente na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, para não distorcer o lucro líquido do ano-calendário de 2008.
- Se é verdade que o procedimento contábil adotado (Ajustes de exercício anteriores) afetou negativamente o resultado tributável daquele ano-calendário, não é menos verdade que o resultado dos períodos anteriores, em que se verificou a baixa do estoque “subavaliado”, foi impactado positivamente.
- Neste contexto, pelos fundamentos já expostos no item II.1 desta defesa, a fiscalização deveria ter seguido os ditames do art. 6º, parágrafos 4º a 7º, do Decreto-lei nº 1.598/77 e verificado se a inobservância do regime de competência trouxe algum prejuízo ao erário, isto é, se houve redução indevida do lucro real e do lucro líquido, ou postergação no recolhimento do IRPJ e da CSLL.
- Não tendo sido esse o procedimento adotado pelo autuante, não podem ser mantidos os ajustes correspondentes.

IV. Pedido

- Requer-se que a defesa seja julgada procedente, determinando-se o cancelamento dos respectivos ajustes nas bases de cálculo negativas dos tributos.
- Protesta a impugnante por provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente pela juntada de documentos e pela realização das diligências que se façam necessárias.
- Atendendo ao disposto no inciso V do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, a impugnante informa que as matérias impugnadas não foram submetidas à apreciação judicial.

Petição posterior

Em 03/09/2013, foi apresentada a petição a fls. 1148/1150, na qual a autuada, após reiterar argumentos já apresentados na impugnação, expõe o seguinte:

- Após a autuada protocolar sua impugnação, a ISK forneceu-lhe a declaração que se anexa, na qual atesta que o pagamento por ela recebido decorre, de fato, do ajuste do preço de importação do Nicosulfuron, em conformidade com as práticas comerciais adotadas pelas partes.

- Justifica-se a juntada do referido documento após a apresentação da impugnação, na medida em que a sua tradução juramentada lhe foi entregue após o protocolo de sua defesa.
- A juntada posterior de documentos vem sendo admitida pelo CARF, em vista da necessidade da busca da verdade material no âmbito do processo administrativo fiscal.
- Requer-se, nos termos da alínea “b” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, a juntada da Declaração da empresa ISK, com sua respectiva tradução.

Os documentos apresentados por meio da referida petição encontram-se anexados a fls. 1151/1154.

A DRJ proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA.

As disposições do artigo 273 do Decreto nº 3.000, de 1999, relativas à inobservância do regime de competência, aplicam-se somente aos casos em que caiba o lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária ou multa; não se aplicam, pois, aos casos de lavratura de auto de infração, sem crédito tributário, para fins de redução de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL.

PAGAMENTO SEM CAUSA A BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR.

Não são dedutíveis, na determinação do lucro real, os pagamentos efetuados a terceiros quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

OPERAÇÕES DE HEDGE.

Somente se consideram de cobertura (*hedge*) as operações destinadas, exclusivamente, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas, quando o objeto do contrato negociado: a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica; b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica.

PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS E RESULTADOS.

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 Lei nº 10.101, de 2000, dentro do próprio exercício de sua constituição. Tal dedução não será legítima, contudo, quando o acordo celebrado entre a empresa e seus empregados levar em consideração programas de metas, resultados e prazos, não pactuados previamente.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Impugnação Improcedente

Outros Valores Controlados

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário onde, essencialmente, repete as alegações contidas em sua impugnação. Todavia, especificamente contra o que foi decidido na instância *a quo*, acrescentou os seguintes argumentos:

- (i) A tradução juramentada da declaração fornecida pela empresa japonesa foi juntada após a impugnação porque esta última teve que ser enviada por via postal ao Brasil e, depois, apresentada ao tradutor público; a declaração firmada no Japão sete dias antes da apresentação da impugnação não teria efeito legal no País; há que se observar o princípio da verdade material; por tais motivos, deve ser decretada a nulidade da decisão recorrida;
- (ii) O art. 249, I, do RIR/99, por si só, não justifica a glosa de valores que tenham sido deduzidos do lucro líquido (contábil), com exceção daqueles dispêndios elencados, expressamente, em seu parágrafo único, pressupondo a existência expressa, noutro dispositivo da legislação do imposto de renda, no sentido de que aqueles valores são indedutíveis; a ausência de fundamentação legal adequada dá azo à nulidade da autuação;
- (iii) Nas situações em que o valor das receitas que deveriam ter sido reconhecidas não excede o montante do prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa da CSLL apurado, as verificações fiscais devem prosseguir até o período-base em que a mesma foi reconhecida; é o que se depreende do item 8 do Parecer Normativo CST nº 2/96;
- (iv) Os documentos apresentados para comprovar a formação do preço acordado para a aquisição do Nicosulfuron foram desconsiderados sem que fosse apontado indício de falsidade ou inexatidão; não há elementos que conduzam à conclusão de que a causa do pagamento seria outra que não o ajuste do preço daquele insumo importado; não se pode afirmar que se está diante de mera liberalidade; o argumento de que o valor pago a título de complemento do preço seria indedutível por se tratar de custo de produção e, não, despesa operacional, é inovador; ainda assim, esclareça-se que, no momento em que foi pago, o estoque daquele insumo já havia sido totalmente consumido no processo produtivo;
- (v) Muito embora constasse os valores em reais (nem poderia ser diferente) na amostra das notas fiscais apresentada, o preço de venda de seus produtos era atualizado com base na variação em dólares até a data do pagamento; esse tipo de contratação é praxe no setor de defensivos agrícolas (junta notas explicativas da BASF S/A, publicada em jornal, para comprovar tal afirmativa); para reduzir os riscos de perda decorrente de flutuações dessa moeda (finalidade de *hedge*), foram realizadas operações no mercado a termo, de opções e de *swap*; o fato de os contratos de *hedge* terem sido firmados após a emissão de algumas notas fiscais não os descaracteriza, haja vista que o que se pretende resguardar é o risco de desvalorização no momento em que o preço é recebido; o fato de os contratos de *hedge* do mês de outubro de 2008 envolverem valores inferiores ao dos recebíveis não descaracteriza a finalidade da cobertura, pois a empresa pode optar

pelo grau de risco que deseja assumir sobre o montante recebível (a natureza especulativa somente poderia ser cogitada na hipótese inversa);

- (vi) Tal como fez na impugnação, junta agora o recurso voluntário que seria apresentado nos autos do processo nº 19515.722509/2012-87 (que trata da contribuição previdenciária incidente sobre as verbas pagas a título de participações no resultado) e pede que as razões deduzidas a favor da legitimidade do acordo firmado com seus empregados sejam consideradas integrantes do presente recuso;
- (vii) Quanto à baixa de créditos do ICMS, considerando a inobservância do regime de competência, a autoridade julgadora seguiu o mesmo entendimento segundo o qual não se aplicaria a necessidade de verificação da redução lucro real ou do lucro líquido, ou da postergação de pagamentos; sendo assim, reporta-se aos mesmos fundamentos utilizados contra a infração concernente aos juros recebidos de clientes.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

- Nulidade da decisão recorrida:

Preliminarmente, a empresa pede que se decrete a nulidade da decisão recorrida por esta não ter conhecido de uma tradução juramentada de declaração fornecida pela empresa japonesa. A referida documentação foi apresentada de forma intempestiva. Por isso, a instância *a quo* decidiu que havia precluído esse direito.

Ora, como já apontado pela instância *a quo*, há que se lembrar a regra veiculada no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 (que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal - PAF) acerca da preclusão do direito do contribuinte apresentar prova documental após a impugnação:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Nada obstante, boa parte da jurisprudência atual do CARF, em homenagem ao princípio da verdade material, vem temperando a possibilidade de apresentação de novos elementos de prova após a impugnação ou, mesmo, o recurso.

Particularmente, penso que esse “tempero” não pode extrapolar o sentido da própria norma. Explico. É que para a criação de uma regra, como a estabelecida pelo referido § 4º do artigo 16 do PAF, o legislador já sopesou os princípios e interesses coletivos normalmente relevantes para a maioria dos casos concretos que sobrevirão aos seus futuros aplicadores. Eventual superação da regra, sob a influência de princípios que pareçam acentuadamente ofendidos em determinados casos concretos, como pode ocorrer com a verdade material, só há de ser feita em especialíssimas situações, e, mesmo assim, pela autoridade judiciária (Cf. Ricardo Marozzi Gregorio, *Preços de Transferência – Arm’s Length e Praticabilidade* – São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 204).

Sem embargo, muitas vezes, os elementos juntados após a impugnação revestem-se de características que permitem enquadrá-los na própria regra veiculada no § 4º do artigo 16. Isso porque as três alíneas que enumeram situações excludentes do dispositivo legal preveem conceitos abertos ou indeterminados que podem e devem ser objeto de interpretação pelo aplicador da lei. É o que ocorre com os conceitos de “força maior”, “fato ou direito superveniente” e “fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos”.

Independentemente de ter ou não se configurado alguma dessas situações excludentes, cumpre observar que a decisão recorrida expressamente se manifestou no sentido de que elas não estavam demonstradas.

Noutro giro, as hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal são bem restritas e estão claramente delineadas no mesmo art. 59 do Decreto nº 70.235/72, *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.

A recorrente entende que, diante do não conhecimento da documentação juntada, por não se guiar pelo princípio da verdade material, a decisão recorrida teria incorrido na hipótese de preterição do seu direito de defesa.

Com todo o respeito, não vejo dessa forma.

A instância *a quo* fundamentou o motivo pelo qual não aceitou a referida documentação. Como dito, em seu entender, não estavam demonstradas as situações excludentes previstas naquele § 4º. A recorrente teve oportunidade de contraditar esse entendimento e demonstrar a ocorrência de alguma das situações excludentes. Se não a indicou expressamente, pelo menos explicou que a tradução juramentada só pôde ser providenciada com a chegada, pela via postal, da correspondente declaração original.

Nesta instância recursal, pode-se ou não concordar com o enquadramento dessa circunstância num motivo de força maior e, assim, conhecer daquela documentação. Sem embargo, isto não configura razão para a nulidade da decisão recorrida.

- Nulidade da autuação:

Ainda em sede preliminar, a empresa insiste na tese da ausência de fundamentação legal do item 004 do auto de infração.

Na sua visão, o art. 249, I, do RIR/99, por si só, não justifica a glosa das perdas com as operações financeiras que caracteriza como *hedge*. A fiscalização não poderia ter se utilizado de normas genéricas relacionadas à determinação do lucro real. Seria necessário indicar um dispositivo legal ou regulamentar que prescrevesse a adição do resultado apurado nesse tipo de operação. Isto porque a parte final daquele dispositivo exigiria essa indicação.

Vejamos, então, o seu conteúdo:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

De fato, os dispêndios adicionados são aqueles que o próprio decreto considera não dedutíveis. Nada obstante, isto não quer dizer que o decreto deveria expressamente indicar todas as espécies de rubricas passíveis de dedução do lucro líquido que são consideradas indedutíveis. É o que acontece, por exemplo, com as despesas necessárias, as quais possuem uma previsão genérica de dedutibilidade estampada no art. 299 daquele mesmo decreto, *verbis*:

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.

Logicamente, as despesas não necessárias são consideradas indedutíveis. Isto é cediço mesmo que o referido decreto, em nenhum momento, explicita essa regra.

Repare-se, neste sentido, que a autoridade fiscal foi inequívoca ao concluir pela não necessidade daquela espécie de despesa no parágrafo final do trecho que tratou da correspondente infração no Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 883 a 895). Confira-se:

Por todo exposto, é evidente que, se pretende garantir os preços de seus custos em moeda estrangeira, a fiscalizada deveria fazer operações de *hedge* em que figurasse nos contratos na posição “comprado”, e não vendendo moeda estrangeira. O que a fiscalizada fez foi apostar na reversão dos rumos da cotação do dólar em meio a uma grave crise financeira internacional, assumindo riscos não relacionados a suas atividades. Sendo assim, trata-se de liberalidade do administrador, portanto, **despesa não necessária à formação do resultado e não dedutível para fins de apuração do**

imposto de renda. Como parcela não dedutível, as despesas com operações de *hedge* sem lastro – no valor total de R\$ 12.016.190,22 – devem ser adicionadas ao lucro líquido na determinação do Lucro Real. (*grifei*)

Ademais, no âmbito da CSLL, a indedutibilidade das despesas não necessárias é também assegurada. É verdade que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não possuem idêntica formulação legislativa. Contudo, não se pode dizer que o art. 299 (art. 47 da Lei nº 4.506/64) não se aplica à CSLL por ter sido editado numa época que ainda não existia essa contribuição. Isto porque o comando que consolidou a questão da dedutibilidade em matéria de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o artigo 13 da Lei nº 9.249/95, foi categórico ao ressaltar aquele dispositivo legal. Por oportuno, reproduza-se o seu conteúdo:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: (*grifei*)

Neste mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já manifestou seu entendimento segundo o qual as regras do artigo 47 da Lei nº 4.506/64 aplicam-se também à CSLL. Confira-se:

CSSL. DESPESAS DESNECESSÁRIA. NÃO DEDUTIBILIDADE.

Se fosse para manter o art. 47 da Lei nº 4.506/64 aplicável apenas para o IRPJ, não necessitava o legislador fazer referência a ele no caput do art. 13 da Lei nº 9.249/95, mesmo porque, ao vedar a dedutibilidade de algumas despesas, não estaria a regra do art. 13 derogando a norma de caráter principiológico do art. 47. Fica, clara, a intenção do legislador de submeter a CSLL às disposições do art. 47 da Lei nº 4.506/64. (*Acórdão nº 9101-01.312, de 24/04/2012*)

Portanto, diferentemente do que pensa a recorrente, o conceito de despesa operacional necessária também se aplica à CSLL.

Exigir que a menção expressa a todos esses dispositivos (quiçá, acompanhada de toda a argumentação acima empreendida) constasse do corpo dos autos de infração é uma formalidade absolutamente desprovida de razoabilidade e não observada nos variados casos que chegam para julgamento nesta Casa.

O mais importante, novamente, é constatar que não houve nenhuma preterição ao direito de defesa. A recorrente tanto compreendeu as motivações fáticas e jurídicas que lhe eram imputadas que não se esquivou de produzir, em suas peças impugnatórias e recursal, toda sorte de argumentos que entendeu necessários para contraditar o feito fiscal.

Não se pode, também, acatar a preliminar de nulidade da autuação.

- Infração 001: Juros a receber de clientes. Inobservância do regime de competência:

A empresa se insurge contra o entendimento da autoridade julgadora no sentido de que, quando há mera redução do prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa da CSLL, não há que se cogitar da aplicação das regras do art. 273 do RIR/99 (art. 6º, §§ 5º a 7º, do Decreto-Lei nº 1.598/77), *verbis*:

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

Numa visão totalmente distorcida dessas regras e daquilo que foi efetivamente perpetrado pela fiscalização, a recorrente defende que não se poderia glosar a parcela das receitas financeiras computada no lucro do ano-calendário de 2012 (equivalente a R\$ 2.119.967,86) justamente porque a inexatidão quanto ao período de competência não resultou postergação do recolhimento dos tributos nem redução indevida do resultado tributável. Para ela, a fiscalização deveria verificar até o período base em que a receita foi reconhecida para apurar se houve pagamento a menor dos tributos envolvidos.

Em primeiro lugar, deve-se recordar que não se está aqui a tratar de lançamento de tributos. O que houve, como já relatado, foi a lavratura de autos de infração que meramente intimaram a contribuinte a promover ajustes em sua escrituração no sentido de reduzir os valores do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL apurados no ano-calendário de 2008.

Sendo assim, está correto o entendimento da instância *a quo*. As regras do art. 273 não se aplicam ao presente caso. A postecipação (contabilização posterior, no ano de 2012) da receita não poderia jamais resultar em postergação do pagamento dos tributos envolvidos para período de apuração posterior porque o prejuízo fiscal e a base negativa existiriam mesmo sem os ajustes determinados pelos autos de infração, ou seja, não haveria tributos a pagar em 2008. Igualmente, não se poderia falar em redução indevida dos resultados tributáveis em qualquer período de apuração porque não haveria resultado tributável em 2008, bem como porque só poderia haver aumento de resultado tributável ou redução de prejuízo fiscal e base negativa em 2012. Não incidindo o caso nos incisos do artigo, não há fundamento para o lançamento de tributos ou seus consectários.

Mas, de novo, não se está diante de lançamento. Trata-se, apenas, de redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL. O fato de não se poder lançar tributos não impede que se exija aquela redução.

E é compreensível essa exigência. Afinal, em períodos posteriores, o excesso do prejuízo fiscal ou da base negativa registrado no ano-calendário de 2008 poderia vir a ser aproveitado causando evidentes danos para o Fisco.

Não é porque o item 8 do Parecer Normativo CST nº 2/96 (suscitado pela recorrente) prevê que os procedimentos da fiscalização devem investigar se houve esse aproveitamento em períodos posteriores que a necessidade da redução deve ser afastada. A finalidade do parecer é clara: exigir a diferença dos tributos eventualmente não pagos naqueles períodos. Veja-se:

8. Nos casos em que, no período-base de competência no qual deveria ter sido reconhecida a receita, o rendimento ou o lucro ou para o qual houverem sido antecipados o custo e a despesa, as importâncias adicionadas não excedam o valor do prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa da contribuição social, apurado pela pessoa jurídica, os procedimentos mencionados devem prosseguir até o período-base de término do prazo de postergação, tendo em vista que a redução dos prejuízos e da base de cálculo negativa pode configurar pagamento a menor de imposto ou contribuição social em período-base subsequente, **cabendo a exigência da diferença de imposto ou contribuição não paga**, com os correspondentes acréscimos legais. (grifei)

Isto não quer dizer que não se possa (ou mesmo não se deva) glosar o excesso de prejuízo fiscal e de base negativa observados quando não se verifica o aproveitamento (aliás, sobre essa possibilidade, a recorrente nada fala). O objetivo, então, seria não deixar o excesso indevido estocado para aproveitamento em períodos futuros (até mesmo posteriores ao término da fiscalização).

Destarte, neste ponto, não se pode concordar com a recorrente.

- Infração 003: Dedutibilidade da despesa. Pagamento sem causa:

Neste tópico, a empresa reafirma suas justificativas acerca da causa da remessa do valor de USD 1,216,321.00 (e a consequente dedução da despesa equivalente a R\$ 2.888.290,09). Neste sentido, pondera que a fiscalização e a DRJ não apontaram nenhum indício de falsidade ou inexatidão quanto aos documentos apresentados para comprovar a formação do preço acordado para a aquisição do Nicosulfuron. Não haveria elementos que conduzam à conclusão de que a causa do pagamento seria outra que não o ajuste do preço daquele insumo importado.

Com efeito, depois de analisar detidamente os elementos constante dos autos, me convenci de que assiste razão à recorrente.

A autoridade julgadora *a quo* se baseou em diversos questionamentos levantados pela própria fiscalização para manter esta parte da autuação. Assim, elencou os seguintes pontos: não há reconhecimento de firma nem identificação dos signatários no *Termo de Ajuste para Pagamento de Importação* (fls. 225/228); não foram apresentados documentos que comprovem o acordo prévio, muito pelo contrário, a *invoice* (fl. 224) apresentada deixa claro que o acordo teria sido firmado em outubro de 2008; e o preço de mercado jamais restou comprovado e tampouco as condições que justificariam a alteração do preço que constou dos documentos de importação.

Ora, independentemente da ausência de maiores formalidades nas assinaturas daquele termo, o fundamental é perceber que, de fato, suas cláusulas referem-se ao ajuste nos

preços que haviam sido apontados nas faturas que ampararam seis operações de importação efetuadas naquele ano de 2008. Veja-se, neste sentido, o conteúdo de sua Cláusula Segunda:

Cláusula Segunda – CONDIÇÕES FINANCEIRAS

2.1. No exercício de 2007 as partes acertaram o Preço Estimado de US\$ 241.60 (duzentos e quarenta e um dólares e sessenta centavos) pelo quilograma de Produto Técnico para o ano de 2008, conforme comprova as faturas abaixo discriminadas:

Nº das faturas	Pedido	Valor da fatura (US\$)
1428	2024063	1,691,200.00
1456	2024064	1,691,200.00
1531	2024411	1,691,200.00
1552	2024412	1,691,200.00
1689	2024718	1,691,200.00
1690	2024497	253,680.00

2.2. O Produto Acabado atingiu um valor acima do acordado entre as partes, e determinou o Preço Estimado de US\$ 275.34 (duzentos e setenta e cinco dólares e trinta e quatro centavos), gerando uma diferença a ser paga pela ARYSTA à ISK de US\$1,216,327.00.

Esse mesmo quadro e a referência expressa ao fato de se tratar do ajustamento dos preços estabelecidos nas *invoices* que ampararam as importações do Nicosulfuron foram consignados como o motivo da remessa consubstanciada pela *invoice* nº 1866, de 06/10/2008, no valor de USD 1,216,321.00 (fls. 224).

E, agora, o mais importante, o contrato de câmbio que materializou a referida remessa (fls. 220/223) registra essas mesmas informações. Confira-se:

OUTRAS ESPECIFICACOES							
IOF DE ACORDO COM OS DECRETOS: 6.306/6.345 E 6391.							
DEBITO: 23/12/2008 AGENCIA: 3132-1 CONTA: 3398-7							
DESPESAS DO CONTRATO DE CAMBIO: ISENTA							
RECEB.: ISHIHARA SANGYO KAISHA LTD. - OSAKA, JAPAO (SEM VINCULO-0)							
P/CREDITO NO: THE SUMITOMO MITSUI BANKING CORP.							
OSAKA-CHUO BRANCH USD ACCOUNT: 8187328 REF.: FATURA 1866							
REF. CLIENTE: AJUSTE DE PRECO - FATURA: 1866 USD 1.216.327,00							

OUTRAS ESPECIFICACOES (CONTINUACAO)							
PEDIDO	INVOICE	PAGTO	VALOR	USD	OPERACAO	D.I	
2024063	1428	19/09/08	1.691.200,00	08/045283	08/0768741-8		
2024064	1456	22/09/08	1.691.200,00	08/108925	08/0826340-9		
2024411	1531	29/10/08	1.691.200,00	08/188838	08/1063944-5		
2024412	1552	28/11/08	1.691.200,00	08/057196	08/1078809-2		
2024497	1690	28/11/08	253.680,00	08/057196	08/0945461-2		
2024718	1689	23/12/08	1.691.000,00	08/062348	08/1178496-1		

O fato de haver inconsistência entre essa informação e a natureza da operação descrita no contrato de câmbio (identificada com o código “45601-85-0-95-90”, referente à descrição “SERV.DIV-OUT-LUCROS/PERDAS TRANS MERC C/EXTERIOR”), não é suficiente para descaracterizar a motivação da remessa claramente especificada na *invoice*. Tudo indica ter ocorrido mero equívoco na escolha do código. Tanto é que a remessa para fins de pagamento por serviços prestados ensejaria o pagamento na fonte dos tributos devidos pelo não residente. Não há, contudo, nenhuma evidência de que isto tenha acontecido.

Portanto, malgrado a forma estabelecida para a contratação do preço daquele insumo, o fato inequívoco é que a sua causa havia sido claramente comprovada já desde o procedimento de fiscalização. O que se poderia questionar era a sua dedutibilidade, mas, não, a sua causa.

Ainda assim, não me parecem convincentes os argumentos exteriorizados pela fiscalização.

É absolutamente equivocado o entendimento segundo o qual o contrato para ajuste do preço da coisa negociada não é compatível com a legislação brasileira porque não se identificou retificação das declarações de importação nem recolhimento complementar dos tributos a elas relacionadas. Como bem lembrado pela recorrente, o nosso Código Civil prevê também a modalidade de contratação em que o preço seja, ao menos, determinável. Ademais, se aquelas providências não foram, de fato, tomadas, caberia o correspondente lançamento e o seu devido tratamento no âmbito do direito aduaneiro. Nada teria que ver com o presente litígio.

Outro questionamento descabido é a ausência de comprovação do preço de mercado do Nicosulfuron. Essa exigência partiu da informação, contida no já mencionado termo de ajuste, segundo a qual o “Preço Real” (o preço estimado depois de ajustado) é aquele praticado pelo mercado, durante o ano vigente. Ora, como é sabido, partes independentes são livres para estipular o preço de suas transações. No direito tributário internacional, a imposição do preço de mercado (em bases *arm's length*) só é exigida quando a operação transfronteiriça é praticada entre partes relacionadas. Neste caso, não foi levantada qualquer suspeita de vinculação entre as empresas envolvidas para fins de se cogitar a aplicação das regras de controle dos preços de transferência.

A verdade é que havia um critério definido para estipulação daquele preço de mercado. Como identificado pela própria DRJ, o preço final do insumo que deveria ser pago à empresa japonesa dependia do preço do produto final vendido para as subsidiárias desta última. Isto estava previsto no item “B” da Cláusula Dez do Contrato de Formulação sob Encomenda (fls. 447/492), *verbis*:

B) Após a HDB receber ou obter o preço do Produto da(s) Distribuidora(s) da ISK, sujeito ao consentimento prévio e por escrito da(s) Distribuidora(s) da ISK, a liquidação do pagamento à ISK deverá ser feita. O preço a ser pago pela HDB à ISK será determinado subtraindo-se os custos efetivamente incorridos pela HDB na obtenção de materiais de embalagem e óleo de milho e os honorários descritos no item A da Cláusula 4ª do preço total recebido pela HDB da(s) Distribuidora(s) da ISK.

Mesmo que não se parta de uma identificação direta do preço de mercado do Nicosulfuron praticado entre empresas independentes, há uma referência indireta ao mercado quando se verifica a adoção de um critério dedutivo que parte do preço do produto final vendido para as subsidiárias da empresa japonesa (supostamente independentes da recorrente). *Mutatis mutandis*, algo parecido com o nosso Método PRL do controle dos preços de transferência.

Por fim, a decisão de piso ainda sustenta que a complementação do preço da matéria prima importada deveria ser contabilizada em conta de estoque (ao invés de ter sido apropriada como despesa). Preliminarmente, a recorrente logo se insurge contra o caráter inovador do argumento. Mas, ainda assim, esclarece que, no momento em que foi pago, o estoque daquele insumo já havia sido totalmente consumido no processo produtivo.

Como já pude me manifestar em diversas ocasiões, não concordo com qualquer cerceamento da atividade argumentativa do julgador baseado em limitações de caráter inovador. Uma coisa é a mudança do critério jurídico do lançamento vedada pelo art. 146 do CTN, outra coisa é a utilização de pautas argumentativas para reforçar a convicção do intérprete.

Nada obstante, faz sentido o esclarecimento recursal. Se a complementação do preço dependia da observância do preço da venda do produto final, nada mais lógico do que assumir que esta já havia ocorrido quando se efetivou aquela. Ademais, se fosse para questionar a dedutibilidade da despesa apropriada com base na apuração individualizada de cada insumo importado e sua utilização (ou não) na produção daquele ano-calendário, a fiscalização teria que ter promovido a necessária auditoria.

Quanto à tradução juramentada da declaração fornecida pela empresa japonesa (juntada após o prazo para a impugnação), independentemente de se conhecê-la ou não, considero-a dispensável para este julgamento. Isto porque apenas confirma as informações anteriormente presentes nos autos, as quais, por si só, já são suficientes para a instrução probatória que se pretende.

Assim, concordo com o cancelamento desta infração.

- Infração 004: Perdas nas operações de *hedge*:

Conforme relatado, a empresa realizou operações com derivativos sob a justificativa de proteger não só suas dívidas decorrentes de importações de insumos (realizadas em ienes), mas também seus recebíveis decorrentes de vendas no mercado interno (cujos preços seriam estabelecidos tomando-se por base o dólar). Deduziu, então, as perdas apuradas nessas operações ao amparo do que preveem os seguintes dispositivos da Lei nº 8.981/95:

CAPÍTULO VI

Da Tributação das Operações Financeiras

(...)

Art. 77. O regime de tributação previsto neste Capítulo não se aplica aos rendimentos ou ganhos líquidos: (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

(...)

V - em operações de cobertura (*hedge*) realizadas em bolsa de valores, de mercadoria e de futuros ou no mercado de balcão.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso V, consideram-se de cobertura (*hedge*) as operações destinadas, exclusivamente, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas, quando o objeto do contrato negociado:

- a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica;
- b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica.

Em outras palavras, como nas operações de cobertura (*hedge*) não se aplicam os limites de dedutibilidade característicos das perdas apuradas em operações realizadas nos mercados de renda variável, entendendo recair nessa situação todas aquelas operações realizadas com derivativos, deduziu a totalidade das perdas nelas observadas.

A fiscalização só concordou com esse entendimento no tocante às operações envolvendo as dívidas decorrentes de importações. Glosou, contudo, as perdas nas operações envolvendo os recebíveis (no valor de R\$ 12.016.190,22) porque considerou que estes não caracterizavam a possibilidade de *hedge* em que a empresa figurasse na posição “comprado” de

moeda estrangeira. Como já anunciado, concluiu que se tratava de despesa não necessária à formação do resultado.

Pois bem.

Para além daquilo que motivou a decisão recorrida, isto é, a ausência de perfeita correlação entre os recebíveis e os valores supostamente protegidos nas operações efetuadas, contra a qual a interessada alega que poderia resguardar o risco da desvalorização a partir de qualquer momento e no montante que entendesse necessário, cumpre notar que os requisitos do § 1º acima reproduzido não poderiam ser cumpridos na forma pretendida até por absoluto impedimento legal.

Com efeito, na época, o art. 1º, I, da Lei nº 10.192/01 assim dispunha:

Art. 1º As estipulações de pagamento de obrigações pecuniárias exequíveis no território nacional deverão ser feitas em Real, pelo seu valor nominal.

Parágrafo único. São vedadas, sob pena de nulidade, quaisquer estipulações de:

I - pagamento expressas em, ou vinculadas a ouro ou moeda estrangeira, ressalvado o disposto nos arts. 2º e 3º do Decreto-Lei nº 857, de 11 de setembro de 1969, e na parte final do art. 6º da Lei nº 8.880, de 27 de maio de 1994;

Em nenhuma das ressalvas previstas nesse dispositivo se inclui a compra e venda de bens ou serviços realizadas no mercado interno. O novo Código Civil (instituído pela Lei nº 10.406/02, editada logo após) normatizou a referida vedação:

Art. 318. São nulas as convenções de pagamento em ouro ou em moeda estrangeira, bem como para compensar a diferença entre o valor desta e o da moeda nacional, excetuados os casos previstos na legislação especial.

Não obstante o STJ tenha mitigado a rigidez dessa regra em alguns julgados, o fez apenas para admitir a celebração de contratos em moeda estrangeira. Deixou claro, contudo, que o pagamento deve ser efetivado pela conversão em moeda nacional com base na cotação da data da contratação e, a partir daí, a correspondente dívida só pode ser atualizada com base em índice oficial de correção monetária.

Veja-se, neste sentido, as seguintes ementas:

REsp nº 804.791 / MG, de 03/09/2009

DIREITO CIVIL E COMERCIAL. CONTRATAÇÃO EM MOEDA ESTRANGEIRA. PAGAMENTO MEDIANTE CONVERSÃO EM MOEDA NACIONAL. INDEXAÇÃO DE DÍVIDAS PELA VARIAÇÃO CAMBIAL DE MOEDA ESTRANGEIRA. CONTRATO CIVIL DE MÚTUO. ALEGAÇÃO DE AGIOTAGEM. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA DE REGULARIDADE JURÍDICA DAS RESPECTIVAS OBRIGAÇÕES.

- O art. 1º do Dec. 23.501/33 proíbe a estipulação de pagamentos em moeda estrangeira, regra essa mantida pelo art. 1º do DL 857/69 e pelo art. 1º da Lei 10.192/01 e, mais recentemente, pelos arts. 315 e 318 do CC/02. A vedação aparece, ainda, em leis especiais, como no art. 17 da Lei 8.245/91, relativa à locação. A exceção a essa regra geral vem prevista no art. 2º do DL 857/69, que enumera hipóteses em que se admite o pagamento em moeda estrangeira.

- A despeito disso, pacificou-se no STJ o entendimento de que são legítimos os contratos celebrados em moeda estrangeira, desde que o pagamento se efetive pela conversão em moeda nacional.

- O entendimento supra, porém, não se confunde com a possibilidade de indexação de dívidas pela variação cambial de moeda estrangeira, vedada desde a entrada em vigor do Plano Real (Lei 8.880/94), excepcionadas as hipóteses previstas no art. 2º do DL 857/69.- Quando não enquadradas nas exceções legais, as dívidas fixadas em moeda estrangeira não permitem indexação. Sendo assim, havendo previsão de pagamento futuro, tais dívidas deverão, no ato de quitação, ser convertidas para moeda nacional com base na cotação da data da contratação e, a partir daí, atualizadas com base em índice de correção monetária admitido pela legislação pátria.

REsp nº 1.323.219 / RJ, de 26/09/2013

DIREITO CIVIL. CONTRATO DE EMPRÉSTIMO CELEBRADO EM MOEDA ESTRANGEIRA E INDEXADO AO DÓLAR. ALEGADA INEXISTÊNCIA DO PACTO. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL VIOLADO. PAGAMENTO MEDIANTE CONVERSÃO EM MOEDA NACIONAL. CÁLCULO COM BASE NA COTAÇÃO DA DATA DA CONTRATAÇÃO.

1. O recurso especial não pode ser conhecido quando a indicação expressa do dispositivo legal violado está ausente.

2. O art. 1º da Lei 10.192/01 proíbe a estipulação de pagamentos em moeda estrangeira para obrigações exequíveis no Brasil, regra essa encampada pelo art. 318 do CC/02 e excepcionada nas hipóteses previstas no art. que são legítimos os contratos celebrados em moeda estrangeira, desde que o pagamento se efetive pela conversão em moeda nacional.

3. A indexação de dívidas à variação cambial de moeda estrangeira é prática vedada desde a entrada em vigor do Plano Real, excepcionadas as hipóteses previstas no art. 2º do DL 857/69 e os contratos de arrendamento mercantil celebrados entre pessoas residentes e domiciliadas no País, com base em captação de recursos provenientes do exterior (art. 6º da Lei 8.880/94).

5. Quando não enquadradas nas exceções legais, as dívidas fixadas em moeda estrangeira deverão, no ato de quitação, ser convertidas para a moeda nacional, com base na cotação da data da contratação, e, a partir daí, atualizadas com base em índice oficial de correção monetária.

AgInt no AREsp 1.286.770 / RJ, de 24/09/2019

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE COBRANÇA DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS DE ÊXITO. CONTRATO CELEBRADO EM MOEDA ESTRANGEIRA. ALEGAÇÃO DE DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO AFASTADA. CONVERSÃO DA MOEDA ESTRANGEIRA COM BASE NA COTAÇÃO DA DATA DA CONTRATAÇÃO. DÍVIDA LÍQUIDA E CERTA. JUROS DE MORA INCIDENTES A PARTIR DO VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO. AGRAVO INTERNO A QUE SE NEGAPROVIMENTO.

1. Não há que se falar em ofensa aos arts. 489, § 1º, e 1.022, II, do CPC/2015, uma vez que o acórdão recorrido adotou fundamentação suficiente, decidindo integralmente a controvérsia. É indevido conjecturar-se a existência de omissão, obscuridade ou contradição no julgado apenas porque decidido em desconformidade com os interesses da parte.

2. As dívidas fixadas em moeda estrangeira deverão, no ato de quitação, ser convertidas para a moeda nacional, com base na cotação da data da contratação, e, a partir daí, atualizadas com base em índice oficial de correção monetária. Precedentes.

3. Nos casos em que a dívida é líquida e com vencimento certo, os juros de mora e a correção monetária devem incidir desde o vencimento da obrigação, mesmo nos casos de responsabilidade contratual.

Portanto, não há autorização legal para se fazer uma contratação nos moldes propostos.

A interessada parece até parcialmente consciente disso quando reconhece que constou o valor em reais nas notas fiscais que ampararam os recebíveis, afirmando em seguida que “nem poderia ser diferente”. O problema é que depois tenta justificar a necessidade do *hedge* informando que “o preço de venda dos produtos da Recorrente era atualizado com base na variação da moeda norte-americana até a data do pagamento”.

Ora, a mitigação permitida pela jurisprudência do STJ é clara. Insista-se, o preço deve ser convertido em reais com base na cotação da data da contratação. Não se pode fazer a conversão na data do pagamento. A atualização possível é aquela baseada nos índices oficiais de correção monetária.

Então, se a recorrente pretendia garantir o risco dos seus recebíveis, deveria ter efetuado operações financeiras que os protegessem contra as oscilações das taxas associadas aos índices inflacionários. Estas, sim, poderiam se enquadrar nas situações previstas no § 1º, do art. 77, da Lei nº 8.981/95.

E de nada adianta alegar que outras empresas do setor de defensivos agrícolas também fazem operações com derivativos para se proteger das oscilações dos preços nos mercados de commodities. Há que se verificar se o contexto fático é idêntico ao da recorrente. Se for, eventuais perdas igualmente não serão dedutíveis.

Destarte, é de se manter esta infração.

- Infração 006: Participação nos lucros dos empregados:

A fiscalização glosou as despesas concernentes aos pagamentos efetuados aos empregados e ao diretor presidente da empresa, em abril de 2008, a título de participação nos resultados do ano-calendário de 2007. Contudo, a própria recorrente não contestou a parcela destinada ao seu administrador. Fixou-se, então, o litígio na parte que corresponde aos pagamentos efetuados aos empregados.

Conforme relatado, a recorrente pede que as razões deduzidas no recurso voluntário apresentado nos autos do processo nº 19515.722509/2012-87 (que trata da contribuição previdenciária incidente sobre as verbas pagas a título de participações no resultado) sejam integradas ao recurso do presente processo. Neste sentido, o inteiro teor daquele outro recurso é anexado (fls. 1349 a 1372). Na essência, o que se deseja é atestar a legitimidade do acordo firmado com seus empregados no que toca aos requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.102/00.

Muito embora a fiscalização tenha levantado alguns questionamentos acerca dos critérios de cálculo da participação, a DRJ parece ter superado esse aspecto ao meramente fundamentar sua decisão sobre a ilegitimidade do acordo no fato de este só ter sido firmado já no decorrer do período a que se referia (em 18/06/2007). Ademais, como destaca a recorrente, no outro processo, a 8ª Turma da mesma DRJ/Belo Horizonte reconheceu expressamente a clareza e objetividade das regras estabelecidas. A não observância dos requisitos da Lei nº 10.102/00 estaria na estipulação extemporânea das metas. Veja-se, sobre isso, o seguinte trecho do Acórdão nº 02-55.360, proferido naquele processo:

Da análise dos documentos acostados aos autos, notadamente do Acordo de Participação nos Resultados (fls. 53/59), “Indicadores da Empresa – metas 2007” (fls. 201), “Programa de Bônus – Metas Compromissadas 2007” (fls. 71/79) e planilha de fls. 202/203, verifica-se que, a princípio, os pagamentos feitos pela autuada a seus empregados a título de participação nos resultados teriam se baseado em programa de metas que continha regras claras e objetivas quanto ao pagamento dessa verba, cujos indicadores de resultado foram submetidos a acompanhamento e controle no decorrer do exercício de 2007, tal como exige a legislação em vigor. Todavia, em que pese, a princípio, a parcial observância da Lei nº 10.101/2000, verifica-se que as metas estipuladas não foram pactuadas previamente. (grifei)

Assim, não restam dúvidas de que o fundamento sobre a ilegitimidade do acordo que foi devolvido para a análise deste colegiado é a possibilidade de ele ser ou não firmado no decorrer do período a que se refere.

Com efeito, além da exigência de regras claras e objetivas, bem como alguns outros requisitos, a lei prevê que possa haver programas de metas, resultados e prazos que sejam “pactuados previamente”. Confira-se, sobre o assunto, os seguintes destaques no art. 2º da Lei nº 10.102/00, com a redação vigente na época dos fatos:

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

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

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

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

(grifei)

Logo a seguir, o art. 3º disciplina diversas questões envolvendo as participações estabelecidas nos termos daquela própria lei. No que importa para o presente caso, revela-se o § 1º que dispõe sobre a sua dedutibilidade, *verbis*:

Art. 3º (...)

§ 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. (grifei)

Como se vê, a regra que dispõe sobre as participações dos trabalhadores nos lucros ou resultados possibilita que estas sejam deduzidas como despesa operacional desde que sejam estabelecidas nos termos daquela mesma lei. Conquanto a dedução só pudesse ser efetuada no próprio exercício da constituição da participação, ou seja, no ano-calendário de 2007, a fiscalização não enveredou por esse caminho (o que, como em outros tópicos do recurso, poderia ensejar questionamentos sobre os efeitos da não observância do regime de competência).

Ainda assim, a lei exige que, havendo programas de metas, resultados e prazos, estes sejam pactuados previamente. A recorrente insiste que o acordo não precisava ser firmado antes de iniciado o ano-calendário, mas, tão somente, que fosse firmado antes do seu fim. Tece considerações e aponta entendimentos jurisprudenciais neste sentido.

De fato, a matéria é controversa. Tanto assim que a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) foi várias vezes chamada a dirimir divergências interpretativas sobre o tema no âmbito das turmas da 2ª Seção. Apesar de a interessada ter incluído um precedente daquela 2ª Turma que aparentemente lhe socorre (o Acórdão nº 9202-002.484, de 29/01/2013), os mais recentes julgados vão na direção oposta.

Por concordar com seus fundamentos, peço vênha para reproduzir o trecho relevante do voto condutor do Acórdão nº 9202-005.370, de 26/04/2017 (que inaugurou a série que encontrei acerca daqueles mais recentes):

A Constituição Federal assim estabelece:

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

(...)

*XI **participação nos lucros, ou resultados**, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, **conforme definido em lei**;"* (grifei)

Destarte, não há dúvida de que a Carta Magna delegou à lei a atribuição de definir as regras acerca da participação nos lucros ou resultados, o que foi feito por meio da Lei nº 10.101, de 2001, que assim determina:

(...)

Do conjunto de regras acima estabelecidas, deduz-se que o cumprimento do §1º, do art. 2º, ou seja, o estabelecimento de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição, e principalmente a fixação prévia de metas e resultados, requer que o pacto ocorra antes do início do exercício a que se refere o acordo, do contrário os empregados sequer saberão o quanto terão de se esforçar, e qual seria a compensação por esse esforço.

A expressão "pactuados previamente" comporta diversas interpretações, inclusive aquela adotada pela Contribuinte e aplicada no acórdão recorrido. Entretanto, no entender desta Conselheira, não há como validar um pacto ou acordo, senão por meio da assinatura das partes, portanto não há que se falar em acordo válido, quando ele sequer

foi assinado. Ademais, a interpretação no sentido de que a assinatura do acordo tem de ser anterior ao exercício ao qual ele se refere, guarda lógica com todas os demais dispositivos da Lei nº 10.101, de 2001, já que permite ao empregado saber exatamente qual o nível de esforço suficiente a atingir as metas prefixadas.

No presente caso, o próprio voto condutor do acórdão, ao especificar os fundamentos da autuação, assim registra:

"As regras destes Acordos não são claras e objetivas quando, por exemplo são elaboradas em 30/11/2007, pra o período de 01/01/2007, ou elaboradas em 21/12/2006 para o período de 01/01/2006 a 31/12/2006, ou elaboradas em 20/10/2008 para o período de 01/01/2008 a 31/12/2008."

Destarte, a despeito das alegações oferecidas em sede de Contrarrazões, no sentido de que os empregados já conheceriam as metas, entende esta Conselheira que os pagamentos referentes às PLR não foram objeto de negociação prévia, assim entendida como a negociação que resulta em acordos efetivamente assinados previamente, sendo que no presente caso os acordos somente foram assinados ao final do período-base (fls. 772 a 779).

Destarte, obviamente que no momento em que os pagamentos de PLR foram efetuados, já haviam ocorrido as variáveis que determinaram o lucro e os resultados obtidos pela empresa, sem qualquer possibilidade de aferição acerca do alcance de eventuais metas pelos empregados. E não se pode perder de vista que se trata de exclusão de base de cálculo de tributo, portanto a interpretação tem de ser restritiva, a teor do art. 111 do CTN.

Quanto aos julgados colacionados pela Contribuinte em sede de Contrarrazões, trata-se de jurisprudência que vem sendo revista no CARF, mormente no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o que diz respeito inclusive a esta Conselheira.

Como dito, no mesmo sentido, foram os acórdãos que receberam as seguintes ementas:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

Integra o salário - de - contribuição a parcela recebida a título de Participação nos Lucros ou Resultados, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica. Constitui requisito legal que as regras do acordo sejam estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, já que devem constituir - se em incentivo à produtividade. As regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional. (Acórdão nº 9202-006.674, de 17/04/2018)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PLR. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o conceito jurídico de Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social. A ausência da estipulação entre as partes trabalhadora e patronal, de metas e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso, a incidência de contribuição previdenciária sobre a verba. (Acórdão nº 9202-007.289, de 23/10/2018)

PLR – PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO DISCUTIDO E FIRMADO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário-de-contribuição. (Acórdão nº 9202-007.662, de 26/03/2019)

PLR. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de regras e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria, disso decorrendo a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba. (Acórdão nº 9202-007.943, de 17/06/2019)

A despeito de a Medida Provisória nº 905/19, convertida na Lei nº 14.020/20, ter incluído o § 7º, no art. 2º, da Lei nº 10.101/00, considerando que são previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado com antecedência de, no mínimo, noventa dias da data do pagamento da parcela única, cumpre registrar que inexistente norma determinando a sua aplicação retroativa para períodos anteriores a sua vigência.

Filho-me, portanto, ao entendimento majoritário da 2ª Turma da CSRF.

Nada obstante, em caráter subsidiário, a recorrente invoca a tese segundo a qual as verbas pagas aos seus trabalhadores poderiam ser integralmente deduzidas como gratificações. Para isto, se apega ao que consta no § 3º, do art. 299, do RIR/99, *verbis*:

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

(...)

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

Ora, se os recursos financeiros foram concedidos aos empregados a título de participações nos lucros ou resultados, não se pode meramente descaracterizá-los e considerá-los gratificações ou outra forma qualquer de remuneração. Não podem ser considerados participações de empregados nos termos da Lei nº 10.102/00 porque não atendem as condições do acordo trabalhista. Assim, não podem ser tratados como despesa operacional dedutível na forma do seu art. 3º, § 1º (acima reproduzido).

A meu ver o tratamento contábil seria mesmo o de participações. Estas possuem disciplina própria no direito societário. Veja-se, neste sentido, o seguinte excerto da Lei nº 6.404/76 (Lei das S.A.):

Lucro

Dedução de Prejuízos e Imposto sobre a Renda

Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.

Parágrafo único. O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

Participações

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.

Lucro Líquido

Art. 191. Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190.

Portanto, como participações, essas verbas só seriam dedutíveis se observassem os ditames do art. 462 do RIR/99, *verbis*:

CAPÍTULO IX

LUCRO DISTRIBUÍDO E LUCRO CAPITALIZADO

Seção I

Participações

Subseção I

Participações Dedutíveis

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).

A hipótese do inciso III expressamente faz referência ao art. 359 daquele mesmo regulamento, que apenas repete o conteúdo do art. 3º, § 1º, da Medida Provisória nº 1.769-55/99. Este, por sua vez, é mera conversão (com o mesmo conteúdo) do já transcrito e analisado art. 3º, § 1º, da Lei nº 10.101/00.

Inexistindo evidências de que as verbas objeto do presente caso poderiam se enquadrar nos incisos I e II do art. 462, mormente quando se constata que foram deduzidas em ano-calendário distinto daquele em que os lucros a que se referem foram apurados, só resta concluir pela sua indedutibilidade.

- Infração 008: A baixa de créditos do ICMS:

A empresa excluiu da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL o valor de R\$ 3.189.491,98 referentes ao estorno de créditos do ICMS que haviam sido equivocadamente contabilizados nos anos de 2004 a 2007. Tal se deu pelo fato de esses créditos corresponderem a transferências de produtos do Estado do Mato Grosso, cujas saídas seriam isentas desse imposto. No ano-calendário de 2008, quando percebeu que os créditos não eram passíveis de recuperação e que os referidos valores deveriam ter sido contabilizados como custo de aquisição daqueles produtos, promoveu o seu estorno e a subsequente exclusão. Teria havido uma indevida subavaliação de seu estoque.

O problema é que essa exclusão foi feita no ano-calendário de 2008, ao invés de ser proporcionalizada nos respectivos períodos em que se deu a baixa dos respectivos estoques. Não havendo previsão legal para que se efetuasse tal ajuste fora dos períodos em que os correspondentes custos haviam sido reconhecidos, a fiscalização glosou a referida exclusão.

Como a DRJ utilizou os mesmos argumentos da Infração 001 para não acatar os reclamos de que seria necessário verificar se a inobservância do regime de competência trouxe algum prejuízo para o Erário, a recorrente se reportou também aos fundamentos de sua defesa erigidos naquele tópico.

Sem embargo, a solução que demos ao caso deve aqui ser diferente.

Há que se recordar que os autos de infração do presente processo meramente intimaram a contribuinte a promover ajustes em sua escrituração no sentido de reduzir os valores do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL apurados no ano-calendário de 2008.

Ao invés da postecipação de receita tratada na Infração 001, o que se tem agora é uma postecipação do custo (para o próprio ano de 2008). Nesta situação, novamente, não há fundamento para o lançamento de tributos ou seus consectários porque a inobservância do regime de competência não poderia jamais resultar em postergação do pagamento (uma vez que o prejuízo fiscal e a base negativa existiriam mesmo sem os ajustes determinados pelos autos de infração, ou seja, não haveria tributos a pagar em 2008). Da mesma forma, não se poderia falar em redução indevida dos resultados tributáveis em qualquer período de apuração porque só poderia haver aumento de resultado tributável ou redução de prejuízo fiscal e base negativa nos anos de 2004 a 2007, bem como porque não haveria resultado tributável em 2008. Não incidindo o caso nos incisos do artigo 273 do RIR/99 (transcrito no tópico da Infração 001), não há fundamento para o lançamento de tributos ou seus consectários.

Todavia, diferentemente do que ocorreu na Infração 001, não há evidências aqui de excesso de prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário de 2008. Isto porque a prospecção que se deve fazer agora é para trás. Os custos não contabilizados nos anos de 2004 a 2007 fizeram com que a contribuinte indevidamente aumentasse seus resultados tributáveis ou reduzisse seus prejuízos fiscais e bases negativas. Assim, o correspondente aumento do prejuízo e base negativa no ano de 2008 meramente corrigiu algo que já havia sido antecipado. Não há dano para o Fisco porque o futuro aproveitamento desses prejuízos e bases negativas, no limite, corresponderão a tributos já antecipados.

Essa circunstância de a postecipação de custos (ou despesas), bem como ocorreria com a antecipação de receitas, não gerar dano para o Fisco foi expressamente reconhecida no Parecer Normativo CST nº 57/79. Veja-se:

6. Nem toda exatidão contábil, porém, autoriza a constituição de crédito tributário. É o que prescreve o § 5º. O lançamento só se justifica quando da inexatidão decorra prejuízo para o erário, seja através de postergação de pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido (§ 5º, a), seja por diminuição do imposto mediante indevida redução do lucro real em qualquer período-base (§ 5º, b). Vê-se assim que a inexatidão com efeitos tributários (§ 5º), tem amplitude menor que a da inexatidão contábil, na qual evidentemente se insere:

6.1. Ante isso, e tomando por referência o período-base competente, há que se constatar que o registro antecipado de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro ou a contabilização posterior de custo ou dedução não ocasionam, via de regra, prejuízo para o Fisco, quando então tais eventos não autorizam efetivação de lançamento. Configuram meras inexatidões contábeis, sem efeitos tributários. (*grifei*)

6.2. Esses mesmos fatos, porém, adquirem relevância fiscal, quando o contribuinte visa, através deles criar, lucro necessário ao aproveitamento de prejuízo cujo direito à compensação caducaria, se obedecido o regime de competência. Nesta hipótese, o registro inexato demanda correção e justifica lançamento. É o caso, por exemplo, do contribuinte que, no período-base de 1978, sofreria prejuízo se observasse fielmente o regime de competência, mas que, com vistas à obtenção de um lucro que absorvesse o prejuízo fiscal remanescente do período-base de 1975, nele registrou receitas que competem ao período de 1979. Ora, sabendo-se que neste último período aquele prejuízo não mais seria compensável, a inobservância do regime de competência tornou-se prejudicial ao Fisco, adquirindo relevância fiscal, na forma do § 5º, alínea b.

Perceba-se que, na época, ainda vigia o sistema em que havia um prazo para o aproveitamento dos prejuízos fiscais. Daí a relevância fiscal tratada no item 6.2 quando se imaginava uma situação em que o contribuinte poderia se aproveitar de saldos já caducados. Porém, como se sabe, o sistema mudou para prever o aproveitamento sujeito à trava dos 30% sem qualquer limitação temporal. Não há, portanto, hipótese de dano para o Fisco quando o prejuízo fiscal ou a base negativa da CSLL é gerado com o custo (ou despesa) postecipada.

Destarte, neste ponto, há que se concordar com a recorrente.

Conclusão:

Pelo exposto, oriento o meu voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a Infração 003 (despesa considerada não dedutível com fundamento no pagamento sem causa) e a Infração 008 (exclusão considerada indevida atinente à baixa de créditos do ICMS).

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio

Voto Vencedor

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Redator designado

Muito embora o nobre Relator Ricardo Marozzi Gregorio tenha alicerçado sua linha de entendimento em argumentos um tanto robustos e técnicos – essa é, aliás, uma prática habitual que os vossos pares têm verificado em todos os seus votos –, entendo por pedir a devida permissão ao nobre Relator para, respeitosamente, discordar do encaminhamento que foi dado à Infração 0006, a qual diz com a dedutibilidade dos valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR enquanto despesas operacionais na apuração do lucro real.

E conforme restou bem apontado pelo nobre Relator, a autoridade fiscal entendeu por glosar as despesas referentes aos pagamentos realizados pela empresa aos seus respectivos empregados e ao seu diretor presidente, no valor total de R\$ 2.364,362,00, os quais haviam sido efetuados em abril de 2008 a título de Participações nos Lucros e Resultados apurados no ano-calendário de 2007, sendo que, no caso, apenas a glosa relativa à participação dos empregados é que acabou sendo contestada pela ora recorrente, de sorte que o objeto do litígio restou fixado apenas em relação aos pagamentos realizados aos empregados.

A rigor, observe-se que a motivação do lançamento exposta pela autoridade autuante nessa parte foi basicamente no sentido de que *a não observância das condições impostas pela lei relativas ao pagamento das participações dos empregados implicaria em considerá-las como não dedutíveis*. Confira-se, pois, o que restou consignado na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. do Auto de Infração:

“0006 AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS E NOS LUCROS – EMPREGADOR E ADMINISTRADOR

Conforme descrito no Termo de Verificação e Constatação, o sujeito passivo efetuou pagamento de Participações nos Resultados e nos Lucros (PLR) apurados no ano de 2007 a seus empregados e administradores, sendo que parte desse valor foi excluído na apuração do resultado fiscal. As participações dos administradores são indedutíveis na apuração do resultado fiscal e as participações dos empregados devem estar em consonância com a legislação de regência para serem consideradas dedutíveis. A não observância das CONDIÇÕES impostas pela Lei para o pagamento das participações dos empregados implica em considerá-las não dedutíveis.

[...]” (grifei).

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte – MG acabou seguindo o entendimento exarado pela autoridade fiscal de que as condições impostas pela legislação que rege o pagamento das Participações nos Lucros e Resultados não foram devidamente observadas, haja vista que o *acordo* que visava estabelecer o *Sistema de Participação dos Resultados para todos os funcionários da ARYSTA LIFESCIENCE DO BRASIL, nos termos da Lei nº 10.101 de 19/12/00* foi celebrado apenas em 18/06/2007 e que, portanto, não havia ocorrido o ajuste prévio nos termos do que estabelece a legislação de regência. Aliás, essa linha argumentativa resta um tanto evidente a partir da leitura dos trechos abaixo transcritos, os quais entendi por extrair das fls. 1.185/1.186 do acórdão recorrido. Veja-se:

“Pois bem, no termo de verificação fiscal, concluiu-se que não foram observadas as condições impostas pela legislação para o pagamento das participações dos empregados:

À vista dos documentos apresentados a esta fiscalização, é notório que a fiscalizada pretende se valer dos benefícios da Lei nº 10.101/2000, pois foram apresentados acordos em que participaram comissão eleita pelos funcionários e representante do sindicato (fls. 336/368).

Destaca-se, a seguir, a forma como foram pactuadas as condições para o pagamento do benefício aos empregados. Em relação ao ano de 2007, foi apresentado instrumento que estabeleceu as regras para o pagamento de três tipos de benefício (cláusulas quarta e quinta do contrato - fls. 336/337). Esse instrumento, muito embora trate de objetivos e metas de 2007, foi lavrado em junho/2007, ou seja, as metas teriam sido fixadas depois de transcorrido quase a metade do período a que se referiam, portanto, NÃO FORAM PREVIAMENTE PACTUADAS.

Com efeito, o acordo em questão, que visou estabelecer “o Sistema de Participação dos Resultados para todos os funcionários da ARYSTA LIFESCIENCE DO BRASIL, nos termos da Lei nº 10.101 de 19/12/00” (cláusula primeira), muito embora tivesse vigência “para o ano de 2007” (cláusula décima quarta), somente veio a ser celebrado em 18/06/2007, de sorte que, no caso, pode-se inferir que realmente não ocorreu o ajuste prévio exigido pela referida lei no que diz respeito aos programas de metas, resultados e prazos.

[...]

Ocorre que, ao se considerar a natureza do pagamento de PLR e a sua finalidade, a de estimular o empregado a melhorar seu desempenho, quando seu maior esforço gerará maiores lucros que, por conseguinte, serão com ele repartidos, não há como acatar tais argumentos.

Afinal, não há como falar em verdadeira integração entre capital e trabalho e incentivo à produtividade se o acordo para o pagamento da verba for firmado quando já iniciado o período de apuração da PLR, ou seja, quando parte dos resultados já foram alcançados.

[...]

O contribuinte deve, obrigatoriamente, atentar-se para os termos da legislação que trata da matéria que, no caso, conforme visto, por uma questão lógica, exige o pacto prévio das disposições envolvendo o pagamento de valores a título de PLR com o intuito de garantir a efetiva integração entre o capital e trabalho e o aumento da produtividade.” (grifei).

E, aí, levando em conta os argumentos e fundamentos sustentados pelas autoridades autuante e judicante no sentido de que o acordo que estabelece o programa de metas e resultados da PLR deve ser pactuado previamente, e, também, com amparo nos acórdãos nº 9202-005.370, 9202-006.674, 9202-007.289, 9202-007.662 e 9202-007.943, os quais foram proferidos pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, o nobre Relator acabou entendendo por não considerar os pagamentos efetuados pela ora recorrente aos seus empregados a título de PLR como despesas operacionais dedutíveis na apuração do lucro real de acordo com o que dispunham os artigos 369 e 462 do Decreto nº 3.000/99, porquanto, no seu entendimento, a Lei exige que o programa de metas e resultados deve ser pactuado previamente.

Note-se que o ponto principal pelo qual eu entendi por, respeitosamente, levantar a divergência relativa à Infração 0006 diz, basicamente, com a validade do Plano de Participações nos Lucros e Resultados pagos aos empregados da empresa recorrente no ano-calendário de 2007. Em síntese, a pergunta que pode ser levantada aqui é a seguinte: o Plano de Participações nos Lucros e Resultados relativo aos pagamentos dos empregados da empresa cumpriu os requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000 e, por conseguinte, os respectivos pagamentos podem ser considerados despesas operacionais na apuração do lucro real?

Pois bem. É bem verdade que o legislador constituinte de 1988 se notabilizou por tentar reduzir a enorme desigualdade econômica e o passivo social no Brasil e, aí, visando garantir alguns direitos aos trabalhadores urbanos e rurais, acabou elencando em seu artigo 7º, inciso XI da Constituição de 1988 a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa (PLR), a qual, aliás, é expressamente desvinculada da remuneração, tal como restou definido na legislação de regência. Confira-se:

“Constituição Federal de 1988

CAPÍTULO II – DOS DIREITOS SOCIAIS

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

[...]

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.”

A finalidade da PLR é promover maior integração entre o capital e o trabalho mediante livre negociação entre empregador e empregados, devidamente assistidos pelo sindicato representativo da respectiva categoria profissional, daí por que o instituto não pode ser utilizado como simples substituição da remuneração contraprestativa do trabalho. De acordo com Eduardo Maneira e Daniel Serra Lima¹, a doutrina não diverge no sentido de que a participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa tem por escopo incrementar a renda dos trabalhadores e aumentar a integração destes com os empregadores através da distribuição de uma porcentagem dos lucros que contribuíram para a empresa apurar.

Dito isto, registre-se, de logo, que a Lei específica disciplinadora do instituto da PLR foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro a partir do advento da Medida Provisória nº 794/1994 que, aliás, e após ter sido reeditada tantas vezes, restou convertida na Lei nº 10.101/2000 a qual, a rigor, encontra-se em vigor até os dias de hoje, podendo-se observar, pois,

¹ MANEIRA, Eduardo; LIMA, Daniel Serra. Participação nos Lucros e Resultados: Requisitos para a não Incidência da Contribuição Previdenciária na Visão do Carf. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 224, mai/2014, p. 51/65.

que, à época dos fatos aqui discutidos², os requisitos relativos ao procedimento para a celebração da PLR encontravam-se disciplinados, pois, tão-somente nos artigos 2º, incisos I e II e § 1º e 3º, *caput* e § 2º da referida Lei. Veja-se:

“Lei nº 10.101/2000

Participação nos lucros e prêmios

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;

II - convenção ou acordo coletivo.

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

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

[...]

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.

[...]

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.”

Em apertada síntese, pode-se dizer que os requisitos que a legislação exigira para a distribuição da PLR desvinculada do salário eram apenas os seguintes: (i) o programa deveria ser objeto de negociação entre trabalhadores e empregadores, com a interveniência do sindicato; (ii) as regras do programa bem como eventuais metas a serem alcançadas para a distribuição da PLR deveriam ser claras e objetivas, facultando aos trabalhadores a aferição do desempenho; (iii) a PLR não deveria substituir parcela do salário dos funcionários; e, por fim, (iv) a distribuição da PLR não poderia ser realizada mais de duas vezes ao ano.

² Observe-se que, de acordo com o artigo 144 da Lei nº 5.172/66, “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Verifica-se, pois, que as normas estabelecidas pela Lei nº 10.101/2000 sempre tiveram por escopo a segurança dos trabalhadores, de modo que os empregadores estão obrigados a negociarem as regras dos Planos com a intervenção do sindicato e os empregados, por sua vez, estarão dotados de meios eficazes para verificar se as respectivas regras foram ou não cumpridas. Tais garantias visam, portanto, permitir que os trabalhadores possam exigir o pagamento da PLR tal como foi acertado³.

É nesse sentido que Elias Sampaio Freire⁴ tem se manifestado:

“A leitura dos dispositivos legais encimados denota uma acentuada preocupação em se garantir que o pagamento da PLR seja, antes de mais nada, discutido entre as partes diretamente envolvidas. A lei prestigia a participação dos empregados, seja indiretamente por intermédio dos respectivos sindicatos, seja diretamente por intermédio de comissão escolhida por eles.

[...]

A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivas obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. A objetividade e a clareza exigidas pelo § 1º do art. 2º da Lei 10.101/00, nada mais representam do que uma forma de se garantir que não haja dúvidas que impeçam ou dificultem a qualquer das partes envolvidas o direito a observar o quanto fora acordado. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: há uma integração entre o capital e o trabalho, pela recompensa com a participação nos lucros ou resultados por parte do trabalhador e a empresa ganha em aumento de produtividade.”

De fato, o que a Lei nº 10.101/2000 busca é estipular parâmetros para que a participação nos lucros não se banalize e se descaracterize na prática e, ao final, não assuma aparência e essência de salário.

Muito bem. Fixadas essas premissas à luz dos requisitos previstos nos artigos 2º, incisos I e II e § 1º e 3º, *caput* e § 2º da Lei nº 10.101/2002, resta-nos, agora, retornar a nossa atenção para a análise das circunstâncias fático-jurídicas que revestem o caso concreto para que, a partir da análise da motivação do lançamento aqui discutido e dos demais elementos fáticos, possamos responder, posteriormente, e com certa acuidade e precisão, a pergunta que lançamos anteriormente no sentido de saber se o Plano de PLR concedido pela ora recorrente aos seus empregado foi realizado com observância aos requisitos que, à época dos fatos aqui discutidos, constavam da referida legislação de regência.

³ MANEIRA, Eduardo; LIMA, Daniel Serra. Participação nos Lucros e Resultados: Requisitos para a não Incidência da Contribuição Previdenciária na Visão do Carf. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 224, mai/2014, p. 51/65.

⁴ FREIRE, Elias Sampaio. “A repercussão da adoção de programas de participação nos lucros ou resultados sobre a incidência de contribuições previdenciárias”. In: FREIRE, Elias Sampaio; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). Contribuições previdenciárias à luz da jurisprudência do Carf. São Paulo: MP, 2012, p. 19.

No caso concreto, registre-se que o *acordo* que visava estabelecer o *Sistema de Participação dos Resultados para todos os funcionários da ARYSTA LIFESCIENCE DO BRASIL*, nos termos da Lei nº 10.101 de 19/12/00 foi celebrado apenas em 18/06/2007, daí por que, segundo a autoridade fiscal, como não houve ajuste prévio, o pagamento das participações aos empregados ocorreu em desacordo com os requisitos previstos na legislação de regência, de modo que tais pagamentos não poderiam ser considerados como despesas operacionais para fins de dedução na apuração do lucro real.

Ocorre que, à época dos fatos aqui discutidos, a Lei nº 10.101/2000 não havia estabelecido qualquer data-limite para a formalização da negociação entre a empresa e seus empregados. O que a Lei previa àquela época era apenas que o instrumento em que as partes celebrariam a negociação – ou através de comissão paritária escolhida entre as partes ou por meio de convenção ou acordo coletivo – deveria constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas e, ainda, mecanismos de aferição das informações pertinentes relativas tanto ao cumprimento do acordo, periodicidade da distribuição, como, também, ao período de vigência e prazos para revisão do respectivo acordo.

Aliás, perceba-se, ainda, que a redação do § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 é um tanto cristalina ao estabelecer que as partes *poderão* considerar, *entre outros*, os critérios previstos nos incisos I e II os quais, a rigor, correspondem, respectivamente, aos índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa (inc. I) e os programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente (inc. II). As expressões *podendo* e *entre outros* ali constantes encampam uma faculdade - e, portanto, não se trata de uma obrigação – a ser levada em consideração quando do momento da negociação realizada entre a empresa e seus empregados, a qual restará constituída a partir de uma comissão paritária ou por meio de convenção ou acordo coletivo.

No meu modo de ver, trata-se de uma recomendação ou orientação legal, porquanto as locuções *podendo* e *entre outros* dão margem para que as partes – empresa e empregados – elejam outros critérios que não apenas aqueles ali previstos os quais, claro, devem – e aqui é que se encontra presente a obrigação legal que, aliás, é mandatória – estar em consonância tão-somente no que diz com os critérios relativos às regras claras e objetivas e às regras adjetivas.

O fato de o legislador não ter estabelecido qualquer data-limite para a formalização da negociação entre a empresa e seus empregados é bastante razoável e, sobretudo, um tanto compreensível, porque, na prática, tais negociações levam meses para serem concluídas, sem contar que, no mais das vezes – isso é o que ocorre costumeiramente –, os empregados têm conhecimento das diretrizes gerais dos planos, já que, direta ou indiretamente, participam das negociações por meio de comissões paritárias ou através dos seus respectivos sindicatos. Além do mais, note-se que a data da assinatura da respectiva negociação corresponde apenas ao momento de formalização e da conveniência das partes envolvidas.

Se a própria Lei nº 10.101/2000 não estabeleceu uma data-limite para a formalização da negociação enquanto critério ou requisito indispensável para fins de validação do Plano de PLR, decerto que o intérprete – e muito mais a autoridade autuante do que a autoridade judicante – não poderia fazê-lo porque, como bem cedoço, a atividade administrativa de lançamento é vinculada à Lei de acordo com o que dispõe o artigo 142, *parágrafo único* do Código Tributário Nacional⁵, de modo que, se a data-limite não é critério ou requisito previsto na norma como indispensável, não há qualquer razão jurídica para que a autoridade fiscal a eleja como tal.

Observe-se que a motivação do lançamento exposta pela autoridade nessa parte extrapolou o comando previsto no artigo 142, *parágrafo único* do Código Tributário Nacional, pois, tendo em vista que a Lei não elegeu a data-limite para formalização da negociação entre a empresa e seus empregos como critério indispensável para validade do Plano de PLR, a autoridade fiscal não poderia dizê-lo o contrário. Ao sustentar a data-limite para formalização da negociação como critério indispensável, tem-se que a autoridade fiscal acabou caminhando em contrário ao que ao dispunham os artigos 2º, incisos I e II e § 1º e 3º, *caput* e § 2º da Lei nº 10.101/2002.

De toda sorte, quer-se dizer com tudo isso que não compete ao aplicador da Lei criar critério ou requisito que não esteja previsto na norma ou, no mínimo, considerá-lo como indispensável quando a própria Lei não o fez, sobretudo para reduzir a eficácia de regra constitucional. Aliás, como afirmei linhas atrás – é um tanto salutar fixar essa linha de entendimento mais uma vez –, a Lei previa, originariamente, apenas que a participação seria objeto de negociação, e não que a formalização deveria ocorrer previamente ao período de aquisição.

Não se trata, pois, de declarar a inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo ou, ainda, de deixar de observar a Lei sob fundamento de inconstitucionalidade até porque tal investida é vedada aos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal⁶, mas, sim de eleger a interpretação mais adequada ao texto constitucional.

Aliás, registre-se, por oportuno, que essa linha de entendimento está em total consonância com o entendimento que predominava no âmbito da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais sempre foi pela desnecessidade de realização de acordo prévio ao ano base, já que a exigência de outros pressupostos não inscritos objetivamente na legislação de regência é

⁵ Cf. Lei nº 5.172/66. Art. 142. (*omissis*). Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

⁶ De acordo com o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, “no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”. E nos termos da Súmula CARF nº 2, “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

de cunho subjetivo do aplicador da Lei que, acaso entenda por fazê-lo, acabará extrapolando as normas específicas que dispõem sobre o instituto da PLR em total afronta à própria essência do benefício. Confira-se:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/07/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE.

A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

A exigência de outros pressupostos, não inscrito objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.

Recurso especial negado.

(Processo nº 14485.000410/2007-44. Acórdão nº 9202-003.370. Conselheiro Relator Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Sessão de 17/09/2014. Acórdão publicado em 19/11/2014).” (grifei).

Esse entendimento também ecoa e tem predominado no âmbito das Turmas Ordinárias da 2ª Seção de Julgamento do CARF, conforme se verifica dos precedentes citados a seguir:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

[...]

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. ACORDO PRÉVIO.

O fato isolado de os acordos terem sido formalizados no transcorrer do período aquisitivo não é suficiente para descaracterizar os planos, mormente porque (i) sendo o produto das negociações entre a empresa e seus empregados, por comissão paritária ou por sindicatos, os planos são objeto de tratativas diversas, as quais também criam previsibilidade quanto às regras pertinentes ao cumprimento do acordado; (ii) ao imunizar os pagamentos a título de PLR, a Constituição visou a incentivar a sua concessão pelas empresas, propiciando a participação do trabalhador num crédito (lucros ou resultados) a que ele naturalmente não teria direito; e criando as condições materiais necessárias ao alcance da isonomia entre o dono do capital e o empregado; (iii) a lei ordinária não prevê, de forma extrema de dúvidas, que o plano deve ser formalizado antes do período aquisitivo; (iv) a criação de exigências exacerbadas

apenas tem o condão de desestimular a concessão dos planos, o que contraria as finalidades constitucionais.

[...]

(Processo nº 16327.720016/2019-16. Acórdão nº 2402-010.665. Conselheiro Relator Gregório Rechmann Junior. Sessão de 01/12/2021. Acórdão publicado em 31/12/2021).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2005

[...]

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). PACTUAÇÃO NO EXERCÍCIO ANTERIOR. DESNECESSIDADE.

A Lei nº 10.101/00 não estipula prazo para a assinatura dos acordos de PLR, tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas.

[...]

(Processo nº 19515.000279/2009-04. Acórdão nº 2402-010.343. Conselheira Relatora Ana Claudia Borges Oliveira. Sessão de 13/08/2021. Acórdão publicado em 13/12/2021).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2007 a 30/06/2008

[...]

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS.

Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, sendo assinado em meados no exercício, ainda em tempo razoável para o fim do exercício, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação.

[...]

(Processo nº 13888.003559/2010-85. Acórdão nº 2401-009.843. Conselheiro Relator Rayd Santana Ferreira. Sessão de 03/09/2021. Acórdão publicado em 22/09/2021).”

A título de informação, confira-se, ainda, que, recentemente, a Lei nº 14.020/20 acabou alterando o artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 ao incluir, entre outros, o § 7º, incisos I e II, os quais, visando dirimir a presente celeuma jurídica, estabeleceu, com fins notoriamente interpretativos, o que deve ser considerado como “previamente estabelecidas” no contexto das regras fixadas no instrumento. É ver-se:

“Lei nº 10.101/2000

Participação nos lucros e prêmios

Art. 2º (omissis).

§ 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.

[...]

§ 7º Consideram-se **previamente estabelecidas** as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020).” (grifei).

A expressão *previamente estabelecidas* não quer significar que as regras fixadas no instrumento sejam formalizadas previamente ao período aquisitivo, mas, sim, que sejam previamente aos marcos temporais tais quais mencionados, isto é, anteriormente ao pagamento da antecipação e com antecedência de, mínimo, 90 dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final.

Portanto, conclua-se que, à época dos fatos aqui discutidos, a própria Lei nº 10.101/2000 não estabelecera uma data-limite para a formalização da negociação enquanto critério ou requisito indispensável para fins de validação do Plano de PLR, de modo que o intérprete não poderia fazê-lo, haja vista que a exigência de outros pressupostos não inscritos objetivamente na legislação de regência é de cunho subjetivo do aplicador da Lei que, acaso entenda por fazê-lo, acabará extrapolando as normas específicas que dispõem sobre o instituto da PLR em total afronta à própria essência do benefício.

E, aí, tendo em vista que a motivação do lançamento referente a Infração 0006 – Ajustes do Lucro Líquido do Exercício – Participação nos Resultados e nos Lucros está calcada na premissa de que o Plano de PLR não foi realizado com observância das condições impostas pela Lei nº 10.101/2000 apenas porque, no entendimento da autoridade fiscal, não houve ajuste prévio o qual, no seu entendimento, é exigido pela Lei no que diz respeito aos programas de metas, resultados e prazos, tem-se que o lançamento, nessa parte, deve ser cancelado.

Quer dizer, o plano de PLR consubstanciado no *Sistema de Participação dos Resultados para todos os funcionários da ARYSTA LIFESCIENCE DO BRASIL*, nos termos da

Lei nº 10.101 de 19/12/00 deve ser considerado válido à luz dos critérios e requisitos previstos nos artigos 2º, incisos I e II e § 1º e 3º, *caput* e § 2º da Lei nº 10.101/2000 e, portanto, os valores pagos a título de Participações nos Lucros e Resultados apurados no ano-calendário de 2007, referentes à participação dos empregados, devem ser considerados como despesas operacionais na apuração do lucro real, nos termos do que dispunham os artigos 359 e 462 do Decreto nº 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), o qual se encontrava vigente à época dos fatos aqui discutidos.

Conclusão

Por todo o exposto, entendo por dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a Infração 0006 – Ajustes do Lucro Líquido do Exercício – Participação nos Resultados e nos Lucros no que diz respeito aos pagamentos efetuados aos empregados, já que a recorrente contestou apenas essa parte da glosa.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega