



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.721219/2016-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.994 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de junho de 2024
Recorrente AKZO NOBEL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

DESPESAS OPERACIONAIS. DESPESAS DE TERCEIROS. DESPESAS INDEDUTÍVEIS.

A dedutibilidade das despesas operacionais está condicionada àquelas que se caracterizam como necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Pelo princípio da entidade, em regra, somente as despesas incorridas pela própria pessoa jurídica podem ser consideradas dedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e da CSLL.

As despesas com financiamento de veículos não registrados no ativo imobilizado da entidade, de propriedade de terceiros, não podem ser deduzidas na apuração do lucro real.

DIRIGENTE OU ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONCEITO.

Dirigente ou administrador, nos termos da legislação tributária, é a pessoa que pratica atos privativos de gerência ou administração de negócio de empresa, e o faz por delegação ou designação de assembleia, de diretoria ou de sócios.

GRATIFICAÇÕES OU PARTICIPAÇÕES NO RESULTADO PAGAS A DIRETORES. INDEDUTIBILIDADE.

Não são dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

DESPESAS. BONIFICAÇÕES. CLIENTES. LEGITIMIDADE.

De se restabelecer aquelas despesas glosadas que restaram comprovadas a sua dedutibilidade fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração reflexo da CSLL, uma vez que os lançamentos

estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo em relação à matéria específica de cada tributo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É cabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício não paga no vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso para restabelecer as despesas glosadas relativas a bonificações a clientes nas importâncias de R\$9.874.020,56 e de R\$1.115.514,65. Vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Andressa Paula Senna Lísias que lhe davam provimento em maior extensão, para também afastar a exigência relativa à CSLL resultante das glosas das despesas ainda remanescentes do lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lísias, Gustavo de Oliveira Machado e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de Recurso Voluntário dirigido a este Colegiado, em virtude do Acórdão de nº 02-78.172 proferido pela 7ª Turma da DRJ/BHE, em sessão de 27 de fevereiro de 2018, ter julgado procedente em parte a Impugnação apresentada pela Recorrente.

Da autuação.

Trata o presente processo de lançamento de ofício de IRPJ e CSLL do ano de 2011, em face de apuração das seguintes infrações:

**CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS**

Despesas não necessárias apuradas conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	191.014,15	75,00
31/12/2011	1.115.514,63	75,00
31/12/2011	9.874.020,56	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99

**ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
INFRAÇÃO: CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL**

Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	103.200,00	75,00
31/12/2011	726.494,46	75,00
31/12/2011	497.544,69	75,00
31/12/2011	914.052,83	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 249, inciso I, do RIR/99

Arts. 303 e 304 do RIR/99

O lançamento de CSLL contém os mesmos fatos geradores e matéria tributável.

Tabela 1: Demonstrativo do Crédito Tributário

Tributo/Cod Rec	Imposto/Contribuição R\$	Multa de ofício R\$	Juros de mora R\$	Total R\$	Fls.
IRPJ - 2917	3.355.460,32	2.516.595,24	1.683.769,98	7.555.825,54	153
CSLL - 2973	1.207.965,71	905.974,28	606.157,19	2.720.097,18	162
				10.275.922,72	

Fonte: AI (fls. 153/1167)

Por bem descrever a situação dos autos, aproveito o relatório da decisão recorrida:

Do Termo de Verificação Fiscal, fls. 292/307, extraem-se, em síntese, os seguintes pontos:

[...]

A. Da ação Fiscal.*Informa que a ação fiscal se iniciou em 11/12/2013 e que as intimações foram respondidas pelo contribuinte de forma tempestiva, além do fato de a*

fiscalização ter atendido os pedidos de prorrogação de prazo e reuniões requisitadas pelo sujeito passivo.

Foram analisadas as despesas registradas em DIPJ e cotejadas com as informações contábeis contidas no SPED, extraídas por meio do ReceitanetBX.

O exame da Linha 34 da Ficha 5A – Outras Despesas Operacionais (R\$230.626.490,77) da DIPJ ocorreu em razão da desproporção de seu valor em relação ao total das despesas operacionais (R\$630.127.004,04) do ano-base 2011.

Verificou-se, por amostragem, notas fiscais, balancetes, contratos, Lalur (Doc. 04, fls. 241/242), fluxo de produção, acordos e descritivo de contas.

B. Das infrações à legislação tributária.

O trabalho se baseou nas regras contidas no Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/99 e no Parecer Normativo CST nº 32, de 1981.

O sujeito passivo considerou como dedutíveis, indevidamente, as seguintes despesas: (a) efetuadas por mera liberalidade; (b) sem amparo em documentos hábeis; (c) expressamente vetadas como dedutíveis na legislação vigente.

A conciliação da composição das contas de Custos e Despesas Operacionais com a apropriação em cada linha das Fichas 4A e 5A da DIPJ (Doc. 05, fls.243/271) revelou a impropriedade de dedução de algumas destas despesas da base de cálculo para a determinação do Lucro Real.

B.1 Despesas de terceiros ou não necessárias.

Discorre sobre o conceito de despesas necessárias.

B.1.1 Bonificação a clientes.

Na Linha 34 da Ficha 5A-Outras Despesas Operacionais o contribuinte informou diversas despesas de Bonificação a Clientes, contas: (i) 51801014 – Reposição/Bonificações Ações de Marketing (R\$9.874.020,56); (ii) 51801015 – Reposição/Bonificações Condição Comercial (R\$1.115.514,65).

Para justificar as despesas, o contribuinte apresentou os seguintes documentos: (i) “Descrição do Sistema de Bonificação de Vendas”, Doc. 01, fls. 169; (ii)

“Pedidos de bonificação/ressarcimento por parte dos clientes com análises da Akzo”, Doc. 02, fls. 170/229, e as notas fiscais emitidas para os CNPJ destes terceiros decorrentes de despesas efetuadas por estes clientes em instalações, reformas, móveis, eletrodomésticos, festas, anúncios, propagandas etc.

Segundo a fiscalização, os clientes já contabilizam essas notas fiscais como suas despesas e a Akzo as reembolsa a seu critério e discricionariedade.

A autoridade lançadora frisou que nenhum dos processos de bonificação relaciona a identificação deste sujeito passivo nas notas fiscais que suportavam tais compras de produtos ou serviços, sendo que, para a Akzo, esses valores contam do histórico da escrita fiscal apenas a título de reembolso em forma de crédito em dinheiro ou produtos.

A autoridade tributária pontuou que somente são consideradas como dedutíveis as despesas do próprio contribuinte, devidamente comprovadas por documentos hábeis e idôneos, e não de terceiros.

Entendeu que os reembolsos podem ser considerados como despesas se ele for suportado por documento hábil, onde seja possível identificar, de alguma forma, que o efetivo tomador do serviço lance os valores recebidos da Akzo como receita.

Argumentou que a comprovação de despesas por meio de notas de crédito ou bonificação com produtos não tem previsão legal, sendo que o controle dos fiscos em relação a receitas e despesas é realizado em razão da identificação do consumidor no documento fiscal.

B.1.2 Financiamento de Veículos.

Na Linha 34 da Ficha 5A-Outras Despesas Operacionais o contribuinte também declarou os valores provenientes da conta contábil 51202015 (R\$191.014,15), cuja finalidade se resumia ao “registro de subsídio para compra de veículo oferecido a funcionário”.

O documento denominado “PRHQA.157 – Política de Automóveis”, Doc.03, fls. 230/240, definiu a política de financiamento de automóveis aos funcionários.

Segundo a fiscalização, o exame da conta 51202015 e de seus documentos de suporte levou à comprovação de que os veículos são adquiridos com recursos da empresa, em que pese pertencerem, de fato e de direito, aos funcionários da sociedade empresária, sendo que o desembolso por parte da Akzo, mútuo concedido aos seus colaboradores, é parcelado e reembolsado por meio de desconto em conta corrente.

O mútuo é garantido com reserva de domínio dos automóveis em favor da pessoa jurídica.

A autoridade lançadora entendeu que os valores gastos não são despesas, pois os automóveis não foram incorporados ao ativo da empresa e, ademais, os valores amortizados pelos colaboradores não foram contabilizados como receita da pessoa jurídica, tratando-se, na verdade, de empréstimo.

B.2 Despesas indedutíveis/não adicionadas.

B.2.1 Provisão para bônus.

Apresentou o conceito de lucro real (art. 247 do RIR/99) e informou que a legislação tributária não considera como dedutível a provisão para bônus.

Assinalou que o saldo líquido de provisão para bônus, de acordo com o balancete final de 2011, é a importância de R\$2.234.414,99, sendo que só foi adicionado ao lucro líquido para apuração do lucro real o montante de R\$1.507.920,53, conforme demonstram o Lalur e a DIPJ, razão pela qual o valor residual a ser lançado de ofício é R\$726.494,46 (=R\$2.234.414,99 – R\$1.507.920,53).

B.2.2 Gratificações e participações no resultado a dirigentes e administradores.

Transcreveu os arts. 303 e 463 do RIR/99 para demonstrar que não são dedutíveis as gratificações e participações atribuídas aos dirigentes e administradores.

51201024 – Stock Options/Performance Share: R\$103.200,00

A primeira despesa atribuída aos dirigentes e administradores corresponde ao plano de opções de compra de ações da AKZO – Stock Options/Performance Share, conta 51201024, no valor de R\$103.200,00, declarada na Linha 02 da Ficha 5A da DIPJ 2012.

Segundo o Fisco, em 2011 só ocorreram lançamentos nesta conta com a contrapartida na conta de Provisão para Bônus.

O contribuinte defendeu a dedutibilidade da despesa com base no Doc. 07, fls. 281/287, enquanto a autoridade lançadora assinalou que o bônus por meio de Stock Options não valoriza as ações de uma empresa, muito menos em sociedade limitada, além de não se tratar de despesa usual ou manutenção da produção.

Detalhou os requisitos a serem observados, no Brasil, para a implementação do plano de Stock Options.

Demonstrou, por meio de exemplo, que o plano estava direcionado a dirigentes da empresa, transformando a despesa em indedutível, com base no art. 303 do RIR/99.

51201023 – Bônus: R\$1.411.597,52

Cuida-se de uma despesa declarada na Linha 02 da Ficha 5A da DIPJ 2012, não adicionada para cálculo do Lucro Real, referente a um programa de bônus oferecido pela AKZO aos cargos superiores ao nível salarial 35, consoante Doc. 08, fls. 288/290.

A empresa sustentou a dedutibilidade da despesa com fundamento no Doc.07.

A fiscalização informou que requisitou (a) as planilhas de cálculo de Bônus e PLR, (b) lista de dirigentes/administradores, Doc. 09, fls. 291, (c) folhas de pagamento, (d) contratos de trabalho, (e) programas de Bônus e PLR, o que originou o quadro de fls. 304/305, concluindo, ao fim, que se tratava de gratificação e participação a dirigentes, despesa indedutível, nos termos dos arts. 303 e 463 do RIR/99.

C. Da CSLL.

Afirmou que as despesas listadas em tópicos anteriores também não são dedutíveis para fins de apuração da CSLL.

D. Considerações finais.

Intimou o contribuinte a retificar o Lalur e as DCTF para espelharem as alterações dos valores ora lançados.

Ofereceu orientações sobre a regularização do débito em discussão.

O documento de fls. 450 assinalou que o contribuinte teve ciência dos Autos de Infração em 02/12/2016.

O contribuinte, por meio de procurador, fls. 355/377 (Doc. 01), apresentou impugnação em 27/12/2016, fls. 312/354, contestando o lançamento.

I. Dos fatos.

Recapitula os fatos e defende a tempestividade da defesa.

II.1.1. Da dedutibilidade das “Bonificações a Clientes”, nos termos do artigo 299 do RIR/99

Defende que a dedutibilidade das bonificações a clientes das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL é assegurada à impugnante, nos termos do art. 299 do RIR/99, por se tratarem de despesas operacionais, ou seja, necessárias, usuais e normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Discorre sobre os conceitos de necessidade, usualidade e normalidade e entende que eles foram compartilhados pela Receita Federal do Brasil, ao publicar o Parecer Normativo CST n.º 32, de 1981, e pelo CARF1, no Acórdão CSRF n.º 01-0.834.

Pontua que as despesas serão operacionais e dedutíveis quando forem justificáveis do ponto de vista gerencial.

Sustenta que os clientes da impugnante realizam, como parte de acordos comerciais, ações de marketing que envolvem a ambientação de espaços publicitários nas lojas e diversas formas de publicidade em diferentes tipos de mídia visando a divulgação das marcas da impugnante e, em troca, são bonificados quando da aquisição de produtos.

Para amparar o descrito no parágrafo anterior, cita o exemplo da empresa Real Comércio Ltda., que adquiriu da impugnante, nos meses de outubro e novembro de 2011, mais de 80 mil litros de tinta, proporcionando à Akzo receita de mais de 3,8 milhões de reais, sendo que os gastos com publicidade contratados por aquela seriam objeto de bônus por parte desta quando da aquisição de tintas.

A contratação de serviços publicitários por parte da Real Comércio Ltda. implicou em R\$60.050,00 e a impugnante, quando da venda de tintas àquele cliente, em dezembro de 2011, concedeu um desconto de R\$59.948,44.

O exemplo, além de outros contidos nos autos, demonstra a necessidade dos gastos e evidencia a relação entre prestador de serviços, a contratante e a impugnante, concedendo bonificações em valores correspondentes aos serviços prestados.

Sustenta que o Fisco contrariou a prova dos autos, considerando tais gastos como mera liberalidade e que não teria sido demonstrada a vinculação entre adquirente e vendedor.

Informa que o Doc. 03, fls. 416/441, traz outros exemplos de divulgação da marca pertencente à impugnante. Destaca a relação do contribuinte com a Elda Materiais de Construção.

Alega que essa forma de atuação é praxe do mercado e se a impugnante deixar de ofertá-la verá seus produtos com menos destaque nos revendedores e, por corolário, diminuição das vendas.

Pondera que o fato de os clientes contratarem esses serviços e serem reembolsados pela impugnante em nada altera a essencialidade da despesa, pois, se não houvesse a participação dos clientes, seriam providenciadas diretamente pela impugnante.

Defende que a alegação de que se estaria diante de despesas de terceiros é infundada, pois o que é divulgado é a marca e os produtos da própria impugnante.

Aduz que a efetividade dos serviços e a respectiva bonificação foi demonstrada durante a fiscalização, fato confirmado por trecho contido no Termo de Verificação Fiscal.

Entende que é desarrazoada a glosa das despesas sob a alegação de que a impugnante teria como obrigação demonstrar que os clientes registraram essa bonificação como receita, pois não dispõe de meios para verificar como se deu a contabilização pelos seus clientes. A fiscalização, se entendesse necessário, deveria diligenciar cada um dos clientes da impugnante.

II.1.1.1. “Ad Argumentandum” – Da caracterização da “Bonificação a Clientes” como Desconto Incondicional.

Alternativamente, acaso se entenda que tais despesas sejam indedutíveis, a atuação deve ser cancelada em virtude do argumento autônomo de que a própria fiscalização considerou tais descontos como incondicionais, pois desconsiderou a referência entre as ações de marketing e os bônus concedidos como forma de descontos nos produtos adquiridos pelos distribuidores da impugnante.

Com o raciocínio desenvolvido pela fiscalização, é inequívoco que os descontos concedidos pela impugnante não constituem receita desta última, por não integrarem seu patrimônio, ainda que tais valores tenham temporariamente ingressado em seu caixa, antes da efetivação da “bonificação aos clientes”.

Cita doutrina e o CPC nº 30 que tratam do conceito de receita.

Alega que se os descontos incondicionais não constituem receitas da impugnante, naturalmente não há que se falar em sua inclusão nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.981/95.

Pontua que a necessidade de exclusão dos descontos incondicionais da receita bruta já foi reconhecida pelo CARF (Acórdãos nºs 1803-001.481 e 1402-003.63) e pela Receita Federal do Brasil (Solução de Consulta nº 34).

Por fim, entende que as exigências de IRPJ e CSLL constituídas sobre os descontos incondicionais concedidos pela impugnante aos seus clientes devem ser canceladas.

II.1.3. Da dedutibilidade das despesas com financiamento de veículos.

Sustenta que as despesas em questão transitam em folha de pagamento, sendo, portanto, parte da remuneração dos empregados.

Argui que as despesas deduzidas com financiamento de veículos são próprias da impugnante e, por integrarem a remuneração dos empregados, são operacionais e dedutíveis.

II.2.1. Equívoco da Fiscalização com relação ao lançamento de provisão indedutível, que não teria sido adicionada pela Impugnante.

A fiscalização não se atentou para o fato de que as contas de resultado de bônus e PLR foram integralmente consideradas indedutíveis nas fichas 4A e 5A da DIPJ 2012, vide Doc. 04, fls. 442/444.

O exame das planilhas anexas e dos razões das contas de Bônus e PLR contidas no resultado, vide arq_ nao_pag, fls. 445, demonstra, de forma detalhada, a composição dos valores das linhas 16, da Ficha 4A e 27, da Ficha 5A, bem como seu oferecimento à tributação.

A comparação entre as movimentações das provisões de bônus com as contas de resultado consideradas indedutíveis demonstra uma adição a maior no valor de R\$1.236.145,37, conforme cálculo nos quadros de fls. 340.

Entende que é inexistente o valor residual lançado pela fiscalização.

Requer, em caso de manutenção das despesas indedutíveis, que a importância de R\$1.236.145,37 seja considerada na apuração da base de cálculo.

II.2.2.1 Stock Options/Performance Share.

Critica o fato de a autoridade lançadora ter adotado uma linha de argumentação, em que o bônus pago com base na valorização de ações seria mera liberalidade da empresa e não se configuraria como despesa usual ou necessária, e, logo após, sustentar que a indedutibilidade estaria amparada no art. 303 do RIR/99, que veda a dedução de gratificações pagas a administradores da pessoa jurídica.

Defende que o bônus com base na valorização das ações enquadra-se no conceito de despesa operacional, pois se trata de pagamento de remuneração de quem praticou a atividade, ou seja, salário de seus diretores empregados, ainda que a título de retribuição por produtividade.

Cita doutrina, posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça (Resp n.º 613.648/RJ) e CARF (Acórdãos n.ºs 107-04.473, 108-08469, 105-14815) para corroborar seu entendimento.

Defende que o termo diretor não é sinônimo de administrador, como evidenciam o art. 12 da Lei n.º 8.212, de 1991, e art. 10, §2º, do Decreto n.º 2.173, de 1.997. Faz menção, também, ao Parecer MPAS/CJ n.º 1.704, de 1.999.

Sustenta, pois, que existem as figuras dos diretores empregados e não empregados/administradores e que a fiscalização utilizou como exemplo no lançamento o caso de um diretor empregado (Roberto Monteiro de Barros, trabalhador com vínculo na CLT).

Aduz que não houve questionamento por parte da fiscalização em relação à natureza jurídica entre os diretores e a impugnante.

Pontua que todos os diretores, cujos valores do bônus com base na variação do valor das ações foram glosados, são empregados, conforme folha de salários apresentados à fiscalização.

Argui, assim, que não se aplica à situação a regra contida no art. 303 do RIR/99.

II.2.2.2 Bônus.

Repisa a discussão contida no item anterior sobre as figuras de diretor empregado e administrador.

Esclarece que as pessoas listadas pela fiscalização como administradores são diretores empregados da impugnante e, desse modo, não se enquadrariam no disposto nos arts. 303 e 463 do RIR/99.

III.3. “Ad Argumentandum” – Da inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, das despesas com o pagamento de bônus, gratificação e despesas consideradas não comprovadas pela fiscalização.

No que se refere à base de cálculo da CSLL, os valores correspondentes às despesas com o pagamento de gratificação e bônus não podem ser adicionados por falta de previsão legal nesse sentido.

Entende que o art. 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/88 não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente ao bônus e gratificação.

Argumenta, em relação à gratificação, que a própria RFB já decidiu pela ausência de norma que determine a sua indedutibilidade.

Cita acórdãos do CARF no sentido defendido (Acórdãos nºs 107-07610 e 101-96.056).

II.4. Da ilegalidade da incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício.

Opõe-se a que os juros calculados com base na taxa Selic incidam sobre a multa de ofício lançada, por ausência de previsão legal.

Alega que o art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, que prevê a incidência da Selic, remete ao art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos.

[...]

DA DECISÃO RECORRIDA: VOTO

Conheço da impugnação apresentada pelo contribuinte por ser tempestiva e atender aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972.

Despesas operacionais. Dedutibilidade. Despesas de terceiros.

Considerações gerais.

As despesas efetuadas pelas pessoas jurídicas podem ser dedutíveis ou indedutíveis na apuração do lucro real.

Os dispêndios da empresa, como despesas dedutíveis na determinação do Lucro Real, são aquelas que se encaixam nas condições fixadas no art. 299 do RIR/99:

“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.”

Como regra geral, as despesas operacionais são consideradas dedutíveis, quando usuais ou normais ao tipo de operação realizada pela empresa.

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

O Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, publicado no DOU em 19/08/1981, ao examinar o art. 191 do RIR/1980, cópia idêntica do art. 299 do RIR/1999, fixou o conceito de gasto necessário e de despesa normal, in verbis:

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

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

Assim, quando não há regra expressa na legislação tributária a respeito da autorização ou proibição, tal como, por exemplo, a disposição oriunda do art 13, inciso VII, da Lei nº 9.249, de 1995, a questão da dedutibilidade de determinado dispêndio deve observar o requisito primordial da sua necessidade

para a atividade desempenhada pelo contribuinte ou para a manutenção da fonte produtora.

“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:

(...)

VII - das despesas com brindes.

(...)”

Do termo **necessário** se pode depreender o sentido de essencialidade, interpretação esta já contida no Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, bem como extrair tal conclusão da doutrina especializada. Nesse sentido, tem-se a posição de De Plácido e Silva²:

“**NECESSÁRIO.** Derivado do latim, *necessarius* (inevitável), em qualquer sentido que seja aplicado quer exprimir sempre o que é forçoso, é imperioso, o que é indispensável, o que é essencial.”

NECESSIDADE. (...)

Necessidade. Na acepção jurídica, necessidade é a indispensabilidade, é a imprescindibilidade ou a substância, que não se pode dispensar, ou omitir, porque é necessária e obrigatória, para que as coisas se apresentem como devem ser apresentadas e se façam como devem ser feitas.”

Além de se atentar para os elementos caracterizadores da despesa operacional, a dedutibilidade ou não de uma despesa está condicionada a que seja comprovada por documentação fiscal idônea, onde, por exemplo, são especificados o serviço que foi realizado ou a mercadoria que foi fornecida, com a indicação das respectivas datas.

A teor da legislação mencionada, não há espaço, regra geral, para que se considerem como dedutíveis as despesas de terceiros e assim foi estabelecido para que não se ferisse, de morte, o postulado contábil da entidade.

No ordenamento jurídico em vigor, vide o caput do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, há preceito expresso determinando que os resultados do empreendimento devem ser apurados com a observância da legislação comercial e dos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

“Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. (grifei)

(...)”

O art. 4º da Resolução nº 750, de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade, vigente no ano-base 2011, reconheceu a relevância do princípio contábil da entidade.

“Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

(...)”

Com base no princípio da entidade, o patrimônio de uma pessoa jurídica é distinto do de outra sociedade empresária, consagrando o princípio da autonomia patrimonial da sociedade.

Desse modo, as despesas atreladas a uma empresa devem ser a ela imputadas.

Financiamento de veículos.

O autuado alega que as despesas com financiamento de veículos são dela própria e, por integrarem a remuneração dos empregados, são operacionais e dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No caso concreto, segundo a autoridade lançadora, o histórico utilizado pela empresa para descrever a finalidade da conta contábil 51202015 se referia ao “registro de subsídio para compra de veículo oferecido a funcionário”, fls. 296.

O documento denominado “PRHQA.157 – Política de Automóveis”, fls.230/240, demonstra que a pessoa jurídica financiou a aquisição de veículos de seus funcionários, com o reembolso do mútuo a ser efetuado por meio de descontos em folha de pagamento, vide documento “Anexo II – Instrumento Particular de Venda e Compra de Automóvel com Reserva de Domínio e Instituição de Mútuo”, fls. 238/239.

Consoante razões adiante expostas, entendo que os gastos com o financiamento dos veículos não podem ser considerados como despesa operacional do contribuinte.

A um, porque como bem frisado pelo Fisco, os veículos não foram escriturados contabilmente no ativo imobilizado da pessoa jurídica e nem estavam registrados em seu nome.

Segundo o disposto no art. 179, inciso IV, da Lei nº 6.404, de 1976, serão classificados no ativo imobilizado “os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens (redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)”.

Como o contribuinte não reconheceu contabilmente os veículos no seu ativo imobilizado, acabou por admitir, a contrario sensu, que eles não eram bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da sociedade empresária.

Para os veículos escriturados no ativo permanente da empresa, as despesas, por presunção legal relativa, seriam necessárias, já que a Lei n.º 6.404, de 1976, classificou em tal grupo os bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da pessoa jurídica.

A dois, porque o financiamento de veículos a seus funcionários não pode ser considerada como despesa necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, pois não são usuais e normais ao tipo de operação realizada pela sociedade empresária, sobretudo porque seu objeto social está direcionado a atividades relacionadas com a indústria, comércio e revenda de substâncias químicas ou produtos da química, vide objeto social do contrato, fls. 22.

A três, porque a despesa com financiamento de veículos de terceiros não se confunde com a despesa decorrente do uso de veículo de propriedade de outros, situação esta em que os gastos são dedutíveis, segundo o Parecer Normativo CST n.º 108, de 1972, publicado no DOU em 25/04/1972, quando satisfeitos, cumulativamente, os requisitos de (i) uso efetivo dos veículos; (ii) desembolso do preço; (iii) adequação do preço.

Cabe registrar que, em se tratando de despesas com o uso de veículos de terceiros, o ônus da prova se inverte, cabendo à empresa a produção de prova da utilização efetiva dos veículos a serviço da pessoa jurídica.

Diante do exposto, deve ser mantida a infração apurada pela fiscalização.

Bonificação a clientes.

O impugnante argumentou que a bonificação estava vinculada à venda de seus produtos a clientes revendedores, bem como defendeu a necessidade das despesas face à concorrência no mercado em que inserida, evocando a legislação tributária, em especial a norma contida no art. 299 do RIR/99.

Segundo a autoridade lançadora, trata-se de gasto contabilizado como despesa operacional pelo autuado, a título de Bonificação a Clientes (51801014-Reposição/Bonificações Ações de Marketing – R\$9.874.020,56; 51801015-Reposição/Bonificações Condição Comercial – R\$1.115.514,65), constituindo-se, em síntese, como despesas efetuadas por clientes da impugnante com instalações, reformas, móveis, eletrodomésticos, festas, anúncios, propagandas e vários outros serviços.

Como é sabido de todos, a dedutibilidade das despesas operacionais está condicionada aos seguintes requisitos: (i) a sua comprovação, por meio de documentação hábil e idônea; (ii) que a despesa seja necessária para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, além de serem usuais ou normais.

Quanto ao primeiro elemento, o exame dos documentos que foram apresentados no curso do procedimento de fiscalização, fls. 169/229, bem como daqueles que acompanharam a defesa do autuado, fls. 416/441, não são hábeis e idôneos para o pleito do sujeito passivo, já que revela, de pronto, que os gastos se tratam de terceiros, pois o CNPJ e a razão social presente nas notas fiscais é diferente da qualificação social do contribuinte.

Vejamos, a título ilustrativo, tal situação no quadro a seguir reproduzido:

Prestador de serviços	Tomador de serviços	Descrição dos serviços	Valor R\$	Fls.
Rádio Itatiaia Ltda. 17.270.950/0001-39	Real Comércio Ltda. 19.972.249/0001-97	Patrocínio, jornadas esportivas c/ chamadas, textos, foguetes e comerciais de 30 segundos, no mês de novembro/2011	46.000,00	174
ABC Rádio e Televisão Ltda. 19.552.413/0001-07	Real Comércio Ltda. 19.972.249/0001-97	Comerciais irradiados conforme autorização	520,00	175
Confraria do gelo Ltda. 06.128.803/0001-02	Real Comércio Ltda. 19.972.249/0014-01	Skol 600ml c/24 Brahma chopp 600 ml c/24	5.080,80	187
Restaurante Parma Ltda. 05.273.142/0001-46	Real Comércio Ltda. 19.972.249/0014-01	Fornecimento refeições	2.500,00	188
Pontofrio.com Com Elet 09.358.108/0002-01	Real Comércio Ltda. 19.972.249/0001-97	Bikearo26	771,87	194
Metal Light Ind e Com 07.809.935/0001-62	TM Cogo & Cia Ltda 76.461.086/0001-11	Montagem de equipamento	680,00	214
Tavares & Borges Projetos 09.185.722/0001-32	G H Comércio Tintas 08.214.784/0003-24	02 mesas de escritório p/coral 01 balcão padrão coral	3.000,00	225
Duguay Signs 05.941.754/0001-60	Vip Material Construção 13.021.964/0001-68	01 outdoor em lona digital 01 plotagem em trio elétrico	8.021,00	418

Assim, a ausência da qualificação social do contribuinte nas notas fiscais presentes às fls. 169/229 e 416/441 e a opção por ele adotada em reembolsar seus clientes revela um ato de liberalidade, uma vez que tais despesas não eram do próprio sujeito passivo.

As provas de fls. 169/229 e 416/441 também não permitem inferir que os gastos nelas discriminados se tratem de despesas necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade do sujeito passivo deste lançamento.

Veja que várias notas fiscais emitidas em favor da pessoa jurídica Real Comércio Ltda. apenas indicam que foram realizados, em seu benefício, diversos serviços de propaganda e publicidade, sem qualquer vinculação com o contribuinte. A prova de fls. 179 dá ênfase no nome de fantasia da Real Comércio Ltda.: "Varejão das Tintas".

Nos documentos de fls. 417/420, apesar de haver a presença da marca de um dos produtos comercializados pelo contribuinte (Coral), entendo que a atenção do consumidor final estará voltada para a loja de material de construção civil localizada em Itabaiana/SE: "Vip Material de Construção". Nesta loja, o consumidor poderá adquirir produtos "Coral", de seu concorrente, ou, inclusive, materiais distintos, sem qualquer vínculo com resinas químicas.

Em outras notas fiscais, percebe-se a aquisição de bebidas gaseificadas e alcoólicas (fls. 184, 187, 193); alimentos e refeições (fls. 185/186, 188, 189/190); eletrodomésticos e demais equipamentos (fls. 192, 194/197) que, conjugados com o relatório de fotos de fls. 198/208, demonstram que houve uma festa com pintores em Sete Lagoas, Minas Gerais. Em que pese as mencionadas fotos retratarem um evento de congraçamento, com diversos adesivos das tintas Coral, os gastos não podem ser tidos como despesas do sujeito passivo do lançamento tributário, pois foram suportadas pela Real Comércio Ltda.. Aqui, a fidelização da marca é aquela relacionada para com a empresa "Varejão das Tintas".

Se considerarmos o argumento do contribuinte de que tais despesas, de terceiros, são a causa sem a qual o seu resultado econômico-financeiro não se

teria produzido, estaríamos diante de uma situação a abranger, em suma, tudo o que contribui para a sua atividade, abarcando eventos gerais, o que nem de longe foi imaginado pelo legislador pátrio.

Nesse sentido, deve haver uma interpretação restrita das despesas que serão admitidas como necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e, a teor do contido no art. 299 do RIR/99, é possível concluir que deve haver conexão direta do gasto com a atividade empresarial do contribuinte, o que não se observou no presente caso.

A atribuição de valor estratégico a certos dispêndios pelos gestores da empresa, de forma a enfrentar a concorrência no mercado em que opera, não é suficiente para revesti-los da condição de dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois o fato de um gasto se mostrar como justificável e positivo sob a ótica empresarial não se confunde com o conceito de necessidade, o qual possui um significado para além de uma vantagem organizacional.

Quanto ao argumento do Fisco de que os reembolsos poderiam ser considerados como despesas se fosse possível identificar que o tomador do serviço lançou os valores recebidos do contribuinte como receita, vide trecho a seguir elencado, proveniente de fls. 296, entendo que interpretou, inadvertidamente, a legislação tributária, pois não há nenhuma regra nesse sentido.

“Os reembolsos feitos em razão das prestações de serviços/gastos dos clientes somente podem ser considerados como despesas se ele for suportado por documento hábil, ou seja, no qual seja possível identificar, de alguma forma, que efetivo tomador do serviço lance os valores recebidos da AKZO como receita.”

A utilização desse argumento não tem o condão de desnaturar a glosa em discussão, pois, como bem demonstrado neste voto, as despesas são de terceiros e não são necessárias à atividade e à manutenção da fonte produtora do sujeito passivo deste lançamento.

Não merece prosperar a alegação do contribuinte de que a fiscalização, ao afastar a dedutibilidade das despesas, as caracterizou como descontos incondicionais, não se constituindo em receita da autuada, por não integrarem o seu patrimônio, o que levaria ao cancelamento das autuações fiscais.

Nos termos da Instrução Normativa SRF nº 51, de 03/11/1978, item 4.2, os descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

No caso em análise, o contribuinte não juntou prova nos autos de que as bonificações concedidas aos seus clientes foram destacadas nas notas fiscais de vendas como descontos incondicionais.

Creio que o autuado não seria capaz de demonstrar a assertiva contida no parágrafo anterior, sob pena de admitir a exclusão da mesma parcela em suas demonstrações contábeis e fiscais em duas oportunidades: (a) uma, a título de desconto incondicional, como parcela redutora do preço de vendas; (b) outra, como despesas operacionais, registrando-as nas contas (i) 51801014- Reposição/Bonificações Ações de Marketing – R\$9.874.020,56; (ii) 51801015-

Reposição/Bonificações Condição Comercial – R\$1.115.514,65, objeto de glosa pela fiscalização.

Assim, o fato de as despesas terem sido glosadas por pertencerem a terceiros e não serem necessárias à atividade e à manutenção da fonte produtora do sujeito passivo deste lançamento não a transforma em descontos incondicionais.

Ante tais considerações, não há reparo a ser efetuado quanto à infração destacada pela autoridade tributária.

Provisão para bônus.

O sujeito passivo sustenta, em síntese, que a adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do montante de R\$726.494,46, a título de Provisão para Bônus, é indevida, pois, no seu entendimento, verificou que efetuou uma adição a maior na importância de R\$1.236.145,37.

Para chegar ao montante de R\$1.236.145,37, o autuado se valeu dos saldos contidos nas contas denominadas “Provisão para Bônus” e “Provisão para Participação nos Resultados/Lucros”, contas patrimoniais[3] (21602018 e 21602004) e de resultado [4] (41901008, 51901008, 41902008, 51902008, 41901009, 51901009), tal como demonstrado às fls. 340 da defesa.

Nos quadros de fls. 340, o contribuinte somou o movimento das contas patrimoniais, totalizando R\$4.023.929,96 (=R\$2.516.009,45 + R\$1.507.920,51), e ao confrontá-lo com o saldo das contas de resultado, no valor de R\$5.260.075,35 (= [R\$1.283.656,93 – R\$282.090,86] + [R\$3.970.921,41 – R\$2.738.072,49] + R\$1.242.273,70 + R\$1.783.386,66), encontrou a importância de R\$1.236.145,37.

[3] Contas patrimoniais: utilizadas para controle e apuração do patrimônio.

[4] Contas de resultado: utilizadas para a apuração do resultado do exercício.

O esforço em combater a infração apurada pelo Fisco não merece prosperar, pois o interessado, na ânsia de refutar a adição indesejada, se valeu de outras contas contábeis que não foram utilizadas pela autoridade lançadora na constituição da falta.

No Termo de Verificação Fiscal, fls. 301, o valor residual lançado de ofício (R\$726.494,46) foi apurado apenas com base nas contas contábeis de “Provisão para Bônus”, sem qualquer interferência das contas contábeis de “Provisão para Participação nos Resultados/Lucros” como quer fazer crer o contribuinte.

O raciocínio do sujeito passivo demonstrado às fls. 340 apenas para as contas contábeis de “Provisão para Bônus” ratifica o resíduo encontrado pela fiscalização, pois o valor de R\$1.507.920,51, confrontado com o montante de R\$2.234.414,99 (= [R\$1.283.656,93 – R\$282.090,86] + [R\$3.970.921,41 – R\$2.738.072,49]), resulta na importância de R\$726.494,46.

As provisões que, segundo o conceito de Neves e Viceconti [5], referem-se a despesas com perdas de ativos ou com a constituição de obrigações que, embora já tenham seu fato gerador contábil ocorrido, não podem ser medidas

com exatidão e têm, portanto, caráter estimativo, no caso de serem consideradas como indedutíveis pela legislação tributária, deverão ser adicionadas ao lucro líquido do período de apuração para fins de determinação do Lucro Real, sendo a Parte A do Lalur destinada aos lançamentos de ajuste do lucro líquido do período, enquanto a Parte B será reservada ao controle dos valores adicionados que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos futuros.

As despesas com provisões, por ocasião do lançamento, devem ser adicionadas e anotadas na Parte B do Lalur e somente serão deduzidas no lucro do período para a determinação do lucro real quando o fato gerador da provisão efetivamente ocorrer.

[5- Neves, Silvério das. Viceconti, Paulo Eduardo V. Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras. São Paulo. Editora Frase. 13ª ed. rev. atual. 2004.]

Assim, deve ser mantida a adição apontada pela autoridade lançadora.

Gratificações e participações nos resultados. Stock Options. Bônus.

Adição à base de cálculo do IRPJ.

O contribuinte sustenta, em síntese, que os diretores que perceberam incentivos com base na variação do valor das ações, stock options, (R\$103.200,00), ou com fundamento na concessão de bônus, remuneração adicional e variável, (R\$1.411.597,52), são empregados da impugnante e que o pagamento das gratificações caracterizaria parcela da remuneração deles e, portanto, despesa necessária e dedutível, nos termos do art. 299 do RIR/99.

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº4.506, 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.”

Por outro lado, extrai-se do próprio RIR/99, na dicção contida nos arts.249, 303 e 463, que não serão dedutíveis as gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

“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;

(...)

Art. 303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, §3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

Art. 463. Serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

(...)"

Os três últimos dispositivos acima transcritos constituem regra específica acerca da dedutibilidade dos dispêndios em debate e, logo, não há porque discutir como incidiria sobre eles a regra geral prevista no art. 299 do RIR/99.

Os arts. 303 e 463 do RIR/99 não trazem qualquer determinação no sentido de que estaria autorizada a dedutibilidade se o contribuinte demonstrasse a necessidade, a usualidade e a normalidade dos pagamentos aos administradores a título de gratificações e de participações no lucro ou resultado. Acaso fosse esta a intenção do legislador, a regra oriunda dos arts. 303 e 463 nem sequer existiria.

A legislação tributária federal vale-se de preceitos que evitam a redução da base de cálculo tributável quando a despesa envolve partes relacionadas, como sócios, acionistas, administradores e parentes. Além dos arts. 303 e 463, podem ser citadas como normas legais criadas com o mesmo objetivo aquelas que tratam da distribuição disfarçada de lucros e dos preços de transferência.

Em contraposição aos arts. 303 e 463 do RIR/99, encontra-se o disposto no §3º do art. 299 do RIR/99, já reproduzido, e a previsão contida no §1º do art. 3º da Lei nº10.101, de 2000, in verbis:

"Art.3º. A participação de que trata o art. 2º [6] não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

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

(...)"

[6] 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:[...]

Com base nas normas contidas no §3º do art. 299 do RIR/99 e no §1º da Lei nº 10.101, de 2000, conclui-se que a gratificação e a participação nos lucros pagas a empregados é considerada como despesa dedutível.

Assim, são legislações distintas que tratam de modo desigual os fatos ocorridos, não se verificando qualquer interferência de uma na outra.

E nem há de se propor que no exame dos fatos sejam levados em consideração os preceitos contidos no art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212, de 1991, no art. 10, §2º, do Decreto nº 2.173, de 1997, já revogado por regulamento superveniente, e Parecer MPAS/CJ nº 1.707, de 1999, pois se tratam de regras relacionadas com a contribuição previdenciária, sem qualquer comunicação com a exigência de IRPJ ou CSLL.

“Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado; (grifei)

(...)”

Definido o marco legal quanto ao tema, torna-se importante, no caso concreto, o exame do vínculo dos diretores que perceberam as gratificações para com a sociedade empresária. Se eles são dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, aplicam-se os arts. 303 e 463 do RIR/99; por sua vez, se caracterizados como empregados, devem incidir as normas provenientes do §3º do art. 299 do RIR/99 e do §1º da Lei nº 10.101, de 2000.

A autoridade lançadora informou no Termo de Verificação Fiscal as seguintes passagens sobre os dirigentes da empresa: fls.303

O exemplo de indivíduo elegível a Stock Options, apresentado pela empresa e mostrado abaixo, é de um Diretor Superintendente desligado da Akzo em fevereiro de 2011. Esse exemplo aponta que as pessoas incluídas neste programa são dirigentes da empresa, o que transforma esta despesa em indedutível, com base literal no art.303 acima transcrito: (grifei)

1.02.03011 DIRETORIA		6011233 ROBERTO MONTEIRO DE BARROS		Admissão: 24/07/2000		
Sexo: M	Tipo de Salário: M (220,00 Hrs)	Salário: 28.347,00	Função: DIR.SUPERINT/AMER/SUL-POWDER			
Dep.IRRF: 2	Dep.Sal.Fam: 0	Vínculo: Trabalhador CLT				
0010 Salário Base	220,00	0,00	28.347,00+ 5500 IR Retido	0,00	27.261,96	6.804,26-
3052 LICENCIAM MANUTENCA	0,00	0,00	498,18+ 5560 INSS	0,00	3.689,66	405,86-
3088 SEGURO DE VIDA EM G	0,00	0,00	58,65+ 5590 Prev. Privada Básic	0,00	0,00	1.146,23-
3102 Benef Seg Vida em G	0,00	0,00	211,50+ 5610 Refeições	0,00	0,00	10,00-
2821 Adiant Quinzenal	0,00	0,00	14.172,50- 3609 Base Licenciamento	0,00	0,00	261,18
3551 DESC. CESTA BASICA	0,00	0,00	10,00- 5501 Base IR	0,00	0,00	27.261,96
3563 DESC.DIVERSOS	0,00	0,00	100,00- 5561 Base INSS	0,00	0,00	3.689,66
3574 DESCONTO DE BENEFIC	0,00	0,00	361,18- 8000 Salario Contribuica	0,00	0,00	29.056,78
3626 Desc. Benef. Seg. V	0,00	0,00	153,41- 9920 FGTS	0,00	29.056,78	2.324,54
3646 Assist Médica BRADE	0,00	0,00	240,00- 9921 Base FGTS	0,00	0,00	29.056,78
5320 Seguros	0,00	0,00	42,92- 3840 Total Seguro de Vid	0,00	0,00	195,93-
Tot.Pagamentos: 29.115,43		Tot.Descontos: 23.446,96		Líquido: 5.668,47		

[...]

Fls. 304

Através de vários Termos de Intimação, requisitei também a entrega das planilhas de cálculo de Bônus e PLR, Listagem de Dirigentes/Administradores da Empresa (DOC.09), folhas de pagamento, contratos de trabalho e programas de Bônus e PLR vigentes e pagos no ano de 2011. Destas planilhas de cálculo e folhas foram extraídos DIRIGENTES e ADMINISTRADORES com detalhamento de data cargo, nome e valores os quais transcrevemos: (grifei)

Nome	Cargo	Código Folha	mar/11	abr/11	Total
ADENILSON ALVES DE ARAUJO	02.05.55232.10 - RH	40	83.316,31	-	83.316,31
ALMIR MENDES GOZZI	002014401 - SBU CAR REF SOUTH AMERICA	40	-	148.067,00	148.067,00
ANDRE GUSTAVO GRANDINETTI NIERO	00061903 - DIRET.DE VENDAS & NEG.CORPORATIVOS	40	40.595,69	-	40.595,69
ANGELICA ZAIDEL FIRAGI	602879-Diretor Op. Am.Latina	40	-	32.123,91	32.123,91
ARTHUR FERRER PINTO MARTINS	00043005 - COMPRAS CENTRAL	40	64.163,00	-	64.163,00
CARLOS ALBERTO PIAZZA TIMO IARIA	002014301 - DIRETOR COMUNICAÇÃO	40	-	24.418,02	24.418,02
CHRISTIAAN REINHARDT VAN RAJ	00024001 - PLANEJAMENTO FINANCEIRO E NEGOCIOS	40	35.661,70	-	35.661,70
CLAUDINEY BELLEZA	00023001 - INFORMATICA	40	56.489,00	-	56.489,00
EDSEL KANDI TANAKA	002022308 - PESQ DESENV APC GLOBAL	40	-	33.794,00	33.794,00
ELAINE CRISTINA EIRAS POCO	00050004 - DIRETORIA DE TECNOLOGIA MERCOSUL	40	84.402,00	-	84.402,00
JAKOB HENDRIK KUIPER	00010001 - PRESIDENCIA DECORATIVA	40	214.242,00	-	214.242,00
JOSE CEDEVAL BOZZE	02.05.55110.01 - Diretoria	40	170.923,00	-	170.923,00
LUIZ ANTONIO RIERA DE SIQUEIRA	002014390 - DIR. VENDAS BRASIL	40	-	30.239,44	30.239,44
LUIZ GUSTAVO SILVA DE CARVALHO	BONUS ANUAL EXECUTIVO	3018	59.454,00	-	59.454,00
MARIA PAULA SIMAO BRANCATELLI	002029409 - DIRETORIA DE RECURSOS HUMANOS	40	-	63.056,69	63.056,69
NICULAE BUDU	00040005 - DIRETORIA DE OPERACOES	40	75.814,00	-	75.814,00

Folha 13 de 16

Em que pese os exemplos utilizados pela fiscalização sugiram que os diretores tenham sido registrados como empregados, seja porque na ilustração de fls. 303 o vínculo contido na captura da tela o remeta para a Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, seja porque a elaboração do quadro de fls. 304/305 tenha sido precedido da pesquisa da listagem de dirigentes/administradores e folhas de pagamento, não se pode obter daí a conclusão de que os pagamentos em exame implicariam o reconhecimento de que eles têm natureza remuneratória e que, por corolário, ensejaria, necessariamente, o disposto no §3º do art. 299 do RIR/99 e no §1º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000.

À luz do contrato social, fls. 19/32, verifica-se: (a) o objeto social da pessoa jurídica – cláusula 4ª; (b) quais são os sócios da sociedade - cláusula 5ª; (c) que será administrada por uma diretoria, eleita pelos sócios - cláusula 9ª; (d) qual é a competência da diretoria - cláusula 10; (e) que a sociedade será representada pelos administradores – cláusula 13.

Como se depreende do contrato social, aos diretores compete a representação da sociedade, a gestão dos negócios sociais e a prática de atos de administração, sendo que seus diretores submetem-se ao cumprimento das deliberações tomadas nas reuniões das sócias (cláusula 10, letra “a”).

Decorre também do contrato social que os cargos de diretoria, em geral, foram previamente denominados (Diretor Presidente; Diretor Vice Presidente; Diretor Financeiro; Diretor Jurídico), excepcionando-se o cargo de Diretor sem designação específica, com atribuições que lhe forem conferidas pelo Diretor Presidente (inciso V do parágrafo primeiro da cláusula 10).

O instrumento denominado “Política de Concessão de Bônus”, fls. 290, corrobora o fato de que os diretores praticavam atos de administração, sobretudo quando lhes atribuiu a responsabilidade por conduzir e dar a palavra final sobre tal programa. Para comprovar tal assertiva, veja os excertos a seguir reproduzidos:

“4. Procedimentos

a. Definição de metas no início do ano

- No início do ano ocorre a definição de Metas pela Diretoria. (grifei)*

(...)

d. Apuração de atingimento

- A área de Remuneração & Administração de RH solicitará no início de Janeiro de cada ano a apuração das metas alcançadas e comprovação com evidências junto a Diretoria ou Superintendência conforme o caso. (grifei)*
- Os Diretores após a análise e apuração dos resultados alcançados deverão apresentá-los ao Diretor Superintendente, para análise individual e aprovação dos índices de concessão, encaminhando-os a seguir para a área de Remuneração & Administração de RH até o dia 30 de janeiro para providência de pagamento. (grifei)*

(...)”

O conceito de Diretores extraído do item 9.3 do Parecer Normativo n.º 48, de 28/01/1972, Coordenação do Sistema de Tributação – CST, publicado no DOU em 21/03/1972, esclarece que os diretores dirigem ou administram um negócio ou uma soma deserviços dentro do negócio. Assim, os diretores não podem ser confundidos com gerentes comuns, que apesar de serem superiores hierarquicamente aos demais funcionários, não fazem parte da alta administração ou alta gerência da pessoa jurídica.

“9.3 Diretores - "denominação dada a toda pessoa que dirige ou administra um negócio ou uma soma determinada de serviços". Exercem a direção mais elevada de uma instituição ou associação civil, de uma companhia ou sociedade comercial, podendo ou não ser acionista ou associados. Os diretores são, em princípio, escolhidos por eleição de assembleias, nos períodos assinalados nos estatutos ou nos contratos sociais.”

O Parecer Normativo n.º 109, de 22/09/1975, CST, publicado no DOU em 03/10/1975, ressaltou, em seu item 5, que o empregado que exerce função de gerência da empresa, ditando a política ou normas da referida pessoa jurídica, diferentemente do gerente que executa tal política e normas, estaria conceituado como administrador.

Reportando-se novamente ao documento de fls. 288/290, verifica-se que são elegíveis à concessão do bônus, com distinção na participação da remuneração adicional e variável, os diretores, gerentes e demais posições (cláusula 2), o que me permite concluir que diretores e gerentes na sociedade empresária possuem funções distintas, mormente porque, nos tempos atuais, com concorrência global, não se admite sobreposição de atribuições.

Assim, entendo que as gratificações foram pagas a dirigentes e/ou administradores da sociedade, razão pela qual deve permanecer, sem alteração, a exigência de IRPJ calculada sobre tais infrações.

Adição à base de cálculo da CSLL.

A título eventual, o contribuinte alega que os incentivos com base na variação do valor das ações, stock options, (R\$103.200,00), ou com fundamento na concessão de bônus, remuneração adicional e variável, (R\$1.411.597,52), não podem ser adicionados à base de cálculo da CSLL por falta de previsão legal.

A Lei n.º 8.981, de 1995, determinou, em seu art. 57, que a apuração e o pagamento da CSLL devem respeitar as mesmas normas de regência do IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor.

“Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro(Lei n.º 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995)”

A definição da base de cálculo da CSLL foi realizada por meio do art. 2º da Lei n.º 7.689, de 1988:

“Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:(Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;(Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período base;(Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;(Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;(Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita;(Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014)(Vigência)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.(Incluído pela Lei n.º 8.034, de 1990)

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.”

Já o art. 28 da Lei n.º 9.430, de 1996, estabelece consonância entre as regras de apuração e pagamento da CSLL e do IRPJ no claro intuito de harmonizar seus recolhimentos. E é precipuamente a isto que se referem os dispositivos mencionados no art. 28 da referida Lei. Saliente-se que, apesar de se referir à base de cálculo da CSLL, o art. 28 da Lei n.º 9.430, de 1996, não trata de sua composição propriamente dita.

“Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.”

A Receita Federal do Brasil, por meio a Instrução Normativa SRF n.º 390, de 2004, regulamentou a administração e a apuração da CSLL, destacando-se o seguinte preceito:

“Art. 3º Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.”

O art. 37 da IN SRF n.º 390, de 2004, regulamentava que a apuração da base de cálculo da CSLL partiria do lucro líquido do período de apuração, conforme segue:

“Art. 14. A base de cálculo da CSLL, determinada segundo a legislação vigente na data de ocorrência do respectivo fato gerador, é o resultado ajustado, presumido ou o arbitrado, de que tratam os arts. 37 e 85, correspondente ao período de apuração.

Art. 37. Considera-se resultado ajustado o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições prescritas e pelas exclusões ou compensações autorizadas pela legislação da CSLL.

Parágrafo único. A determinação do resultado ajustado será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.”

A IN SRF n.º 390 foi revogada pela IN RFB n.º 1.700, de 2017, porém o seu art. 3º manteve a mesma regulamentação anterior.

“Art. 3º Ressalvadas as normas específicas, aplicam-se à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ e, no que couber, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.”

Por sua vez, a IN RFB n.º 1.700 dispôs sobre a base de cálculo da CSLL:

“Art. 28. A base de cálculo da CSLL, determinada segundo a legislação vigente na data da ocorrência do respectivo fato gerador, é o resultado ajustado, resultado presumido ou resultado arbitrado, correspondente ao período de apuração.

Art. 61. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IRPJ.

§ 1º Resultado ajustado é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para a CSLL, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação da CSLL.

§ 2º A determinação do lucro real e do resultado ajustado será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.

Art. 62. Na determinação do lucro real e do resultado ajustado serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

I - os custos, as despesas, os encargos, as perdas, as provisões, as participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação do IRPJ ou da CSLL, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real ou do resultado ajustado; e

II - os resultados, os rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, devam ser computados na determinação do lucro real ou do resultado ajustado.

Parágrafo único. O Anexo I apresenta uma lista não exaustiva das adições ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real e do resultado ajustado.

Art. 63. Na determinação do lucro real e do resultado ajustado poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração:

I - os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação do IRPJ ou da CSLL e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração; e

II - os resultados, os rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, não sejam computados no lucro real ou no resultado ajustado.

Parágrafo único. O Anexo II apresenta uma lista não exaustiva das exclusões do lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real e do resultado ajustado.”

A principal novidade trazida pela IN RFB n.º 1700, de 2017, foi a introdução dos anexos I e II, nos quais são elencados, em rol não exaustivo, os ajustes (adições e exclusões) às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Da análise destes anexos pode-se extrair que, de fato, a apuração do IRPJ e da CSLL guarda grande semelhança, pois a maior parte das adições e exclusões se aplicam à ambas bases de cálculo.

Contudo, apesar de menor, há um número significativo de itens de ajuste que se aplicam à base de cálculo do IRPJ, mas não são levados para a apuração da base de cálculo da CSLL. Dentre estes itens, encontram-se as gratificações pagas a administradores.

Transcreve-se, a seguir, parte do referido anexo que cuida da mencionada rubrica.

ANEXO I - TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO

Nº	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ?	Aplica-se à CSLL?	Dispositivo na IN
85	Participações nos Resultados e Gratificações	Os valores das gratificações atribuídas a administradores e dirigentes e das participações nos lucros de administradores e de partes beneficiárias, conforme previsto no § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506, de 1964, e parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei nº 1.508, de 1977.	Sim	Não	-

A IN RFB nº 1.700, atualmente em vigor, apenas regulamentou a apuração e o pagamento do IRPJ e da CSLL, sem criar ou inovar no campo tributário em relação às matérias reservadas à lei e, por esse motivo, a referida instrução normativa apenas interpreta as matérias tipicamente legais.

O entendimento de que uma instrução normativa também possui o condão de interpretar a lei fora manifestado pela RFB na Solução de Consulta Interna nº 19 – Cosit, de 05/12/2011, nos seguintes termos:

“11. Quanto à natureza jurídica das instruções normativas, são atos que têm por função complementar e normatizar a legislação tributária, enquadrando-se no art. 100, inciso I do CTN. Têm, também, esses atos, natureza interpretativa, explicitando o sentido e alcance dos atos legais. Nessa acepção, embora se enquadre na categoria de atos normativos, não possuem natureza de ato constitutivo, uma vez que não se revestem do poder de criar, modificar ou extinguir relações jurídico-tributárias, em razão, precisamente, de seu caráter meramente interpretativo.”

Repise-se que a definição da base de cálculo é matéria reservada a lei e, para estes casos, uma instrução normativa apenas interpreta a lei.

Cumpra novamente salientar que não houve alteração legal quanto à determinação da base de cálculo da CSLL, do que se depreende o caráter interpretativo da referida IN RFB nº 1700, de 2017.

Assim, em face do caráter interpretativo do referido dispositivo deve se aplicar tal entendimento aos atos que estejam pendentes de decisão administrativa.

A retroatividade, embora vedada no que diz respeito à instituição e à majoração de tributos, não passa ao largo do Direito Tributário, em especial quanto às diretrizes contidas no art. 106 do Código Tributário Nacional.

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Desse modo, deve-se excluir como adição da base de cálculo da CSLL as importâncias de R\$103.200,00 (stock options) e R\$1.411.597,52 (bônus).

Juros Selic sobre a Multa de Ofício.

As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora, nos termos adiante listados.

A multa, apesar de não ter natureza de tributo, faz parte do crédito tributário, conforme se depreende da leitura dos seguintes dispositivos do CTN:

“Art. 3º – Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (...)

(...)

Art. 113 – A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

(...)

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.” (grifou-se)

Assim, enquanto o art. 3º exclui a multa da definição de tributo, os dispositivos seguintes (arts. 113, §1º, e 139 do CTN) trazem-na para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança da multa lançada de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Portanto, aplica-se às multas de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança dos tributos. É a conclusão a que chega Celso Ribeiro Bastos (Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, Saraiva, 2001, pp. 192 a 194):

“O §1º do art. 113 recebe duras críticas da doutrina, devido à redação de sua parte final, onde diz que a obrigação principal pode ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária. É que o próprio art. 3º do Código Tributário Nacional determina que o tributo não pode consistir no pagamento de prestação pecuniária sancionatória de ato ilícito. Há o estabelecimento, pelo

menos aparente, de verdadeira contradição, por excluir aquele artigo, de maneira cabal, o pagamento das multas como prestação tributária. Com efeito, a afirmação de que a obrigação principal pode versar sobre penalidade pecuniária quadra mal com o anteriormente exposto.

O §3º do art. 113 visa estabelecer uma sanção destinada a punir aquele que descumpra a obrigação acessória. Escolhe a modalidade de uma penalidade de natureza pecuniária. Até esse ponto os tributaristas marcham concordes. Com efeito, nada mais apropriado do que impor uma sanção pecuniária àquele que descumpra com os deveres acessórios. Mas os mesmos críticos que há pouco encrespavam contra a possibilidade de que a obrigação principal pudesse ter por objeto tanto o pagamento de tributo quanto o de penalidade pecuniária, investem agora contra o fato de a obrigação acessória poder converter-se em principal, quando não cumprida. Parece, com efeito, do estrito ponto de vista lógico, proceder a crítica destes autores. Não há que falar-se em conversão da obrigação acessória em principal, mas sim em sanção. Contudo, a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar este pécadilho de ordem lógica. É que resulta claro que o que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável a tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança. O direito tem estas liberdades, que não precisam ser objeto de escândalo.” (grifou-se)

Por sua vez, o art. 161, do mesmo diploma legal, dispõe que ao crédito tributário, não pago no vencimento, devem ser acrescidos os juros moratórios.

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.” (grifou-se)

Assim, conclui-se que o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício.

A incidência de juros sobre as multas de ofício foi introduzida pelo legislador ordinário através da Lei nº 9.430, de 1996, cujo art. 61 dispõe:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.” (grifou-se)

Verifica-se que a lei utiliza a expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições”. Ora, as multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação, como é o caso, são débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Não se trata de mera imprecisão terminológica do legislador, mas sim de ampliação do campo de incidência dos juros de mora para abranger também as multas de ofício, o que é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico tributário. Tanto é assim que a mesma Lei n.º 9.430, de 1996, em seu art. 43, expressamente prevê essa hipótese no caso de multas lançadas isoladamente:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Dessa forma, conforme demonstrado, mostra-se perfeita a conclusão a que chegou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG n.º 28, de 02 de abril de 1998:

“3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;

b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95.”

Também nesse sentido, traz-se à colação decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Processo n.º 10480.723970/2010-65, Acórdão n.º 3402-004.899, Sessão de 01/02/2018).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Por consequência, sobre o crédito tributário assim constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Processo n.º 13888.720195/2014-25, Acórdão n.º 9303-006.008, Sessão de 29/11/2017).

Assim, tem previsão legal a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, haja vista esta compor o crédito tributário exigido nos presentes Autos de Infração.

Jurisprudências registradas ao longo da impugnação.

Quanto a entendimentos jurisprudenciais invocados na defesa, destaque-se que não foram trazidas à colação posições que vinculariam as decisões prolatadas por este Colegiado.

As súmulas do CARF que possuem efeito vinculante em relação à administração tributária federal são aquelas que assim foram determinadas por ato do Ministro de Estado da Fazenda, sendo que a vinculação dar-se-á a partir da publicação do mencionado ato no Diário Oficial da União.

“Portaria MF n.º 343, de 2015

Art. 75. Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

§ 1ª proposta de que trata o caput será encaminhada por intermédio do Presidente do CARF.

§ 2ª vinculação da administração tributária federal na forma prevista no caput dar-se-á a partir da publicação do ato do Ministro de Estado da Fazenda no Diário Oficial da União.”

Por oportuno, não foram apresentadas decisões do STF e do STJ -Recursos Extraordinários com repercussão geral reconhecida e Recursos Especiais repetitivos -às quais a RFB está vinculada por força do disposto no art. 19, §§ 4º, 5º e 7º da Lei n.º10.522/02, com redação dada pela Lei n.º 12.844/13, e do art. 3º, §3º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1/2014.

“Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1, de 2014

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei n.º10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA n.º2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ n.º396, de 11 de março de 2013.

(...)

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

(...)”

O contribuinte também não invocou nenhuma decisão que tenha sido produzida em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade, ambiente em que produzirá eficácia contra todos e efeito vinculante relativamente à administração pública direta e indireta, nos termos do §2º do art. 102 da Constituição da República, e, muito menos, mencionou

alguma súmula vinculante do STF, segundo dispõe o art. 103-A da Constituição.

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

(...)

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Vide Lei nº 11.417, de 2006).

(...)”

Tributação reflexa.

O que foi decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual, salvo quando houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Recálculo da CSLL devida.

O cancelamento da adição à base de cálculo da CSLL das importâncias de R\$103.200,00 (Stock Options) e 1.411.597,52 (Bônus), totalizando R\$1.514.797,52, a título de Gratificação e Participações no Resultado a Dirigentes e Administradores, repercute no cálculo da CSLL devida e, por corolário, nos consectários legais (multa de ofício e juros de mora), gerando a tabela 4 a seguir listada:

Tabela 4: Recálculo CSLL

Valor tributável R\$		Alíquota	Contribuição apurada R\$		Multa apurada R\$		Juros R\$
Lançamento	13.421.841,32	9%	Lançamento	1.207.965,72	Lançamento	905.974,29	606.157,19
Julgamento	11.907.043,80		Julgamento	1.071.633,94	Julgamento	803.725,46	calcular

Conclusão.

Voto por julgar a impugnação procedente em parte e manter parcialmente o crédito tributário, com alteração da exigência apenas quanto à CSLL devida e seus consectários legais, nos termos da tabela 4 contida no tópico denominado “Recálculo da CSLL devida”.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 12 de março de 2018 da decisão recorrida, a Interessada apresentou seu Recurso Voluntário em 09 de abril de 2024, cujas alegações estão nos seguintes itens, os quais, com exceção do item II.4, são idênticos, na sua essência, aos mesmos itens trazidos na Impugnação e ora apresentados no relatório da decisão recorrida.

- II – DO DIREITO

II.1. Despesas de Terceiros ou não necessárias

II.1.1. Da Dedutibilidade das “Bonificações a Clientes”, nos termos do artigo 299 do RIR/99;

II.1.1.1. “Ad Argumentandum” - Da Caracterização da “Bonificação a Clientes” como Desconto Incondicional;

II.1.3. Da dedutibilidade das despesas com financiamento de veículos;

II.2. Despesas Indedutíveis/Não adicionadas

II.2.1. Equívoco da Fiscalização com relação ao lançamento de provisão indedutível, que não teria sido adicionada pela Recorrente;

II.2.2. Gratificações e Participações nos resultados;

II.2.2.1. Stock Options/Performance Share;

II.2.2.2. Bônus;

II.3. - Da Ilegalidade da Incidência dos Juros SELIC sobre a Multa de Ofício;

II.4. – “Ad Argumentandum” – Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, das Despesas Glosadas pela Fiscalização;

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário, dele se conhece.

Da análise

No item **II.1.1. Da Dedutibilidade das “Bonificações a Clientes”**, nos termos do artigo 299 do RIR/99 (da Impugnação/Recurso), a Recorrente expõe em várias passagens o caráter subjetivo da decisão recorrida no enfrentamento de certas questões, que foi reconhecido a vinculação entre a recorrente e seus clientes na apuração de bonificações, mas que, acabou por ratificar a glosa promovida pela autoridade fiscal, além de que a DRJ teria inovado na fundamentação do lançamento.

Nas palavras da Recorrente:

A Turma Julgadora, ao analisar os valores atinentes às “Bonificações a Clientes”, acatou e confirmou a fundamentação apresentada pela Recorrente, que diz respeito ao reconhecimento de que se tratavam de despesas com marketing da Recorrente pagas pela mecânica da bonificação.

Isso porque, às fls. 15 e 16 do Acórdão recorrido, a Turma Julgadora acatou referida vinculação das despesas de marketing com as bonificações concedidas aos clientes, bem como utilizou-se de argumentação subjetivista para afastar um critério objetivo observado da análise das provas acostadas aos autos, o de que de fato os valores concedidos correspondiam a despesas de marketing inferidas para promoção de famosa marca pertencente à Recorrente (“Coral”).

Veja-se que a retórica permeada de subjetivismo da DRJ fica clara no seguinte trecho da decisão, in verbis:

“Nos documentos de fls. 417/420, apesar de haver a presença da marca de um dos produtos comercializados pelo contribuinte (Coral), entendo que a atenção do consumidor final estará voltada para a loja de material de construção civil localizada em Itabaiana/SE: “Vip Material de Construção”. Nesta loja, o consumidor poderá adquirir produtos “Coral”, de seu concorrente, ou inclusive, materiais distintos, sem qualquer vínculo com resinas químicas.” (fl. 16 do Acórdão recorrido)”

Ora, a Turma Julgadora, quando da análise da documentação probatória das despesas incorridas pela Recorrente, reconheceu expressamente que havia a “presença da marca de um dos produtos comercializados pelo contribuinte (Coral)”, ou seja, admite expressamente a vinculação entre os bônus concedidos e os dispêndios realizados pelos clientes para, especificamente, promover a marca da Recorrente em suas lojas.

No entanto, para rechaçar a óbvia relação das despesas de marketing com a atividade empresarial da Recorrente, a Turma Julgadora lança de argumentos que partem, propriamente, do íntimo do julgador, que aplica um critério subjetivo de aferição da “atenção do consumidor final”, para então concluir que o foco do consumidor final, em decorrência das ações objetivamente realizadas (em comum acordo entre a Recorrente e seu parceiro comercial) não estaria atrelado, necessariamente, à marca promovida pelo parceiro comercial e que pertence à Recorrente (“Coral”).

Na sequência, a decisão recorrida mais uma vez se vale de argumentos meramente subjetivos e que refletem, efetivamente, a opinião pessoal dos julgadores, como se pode observar no seguinte trecho da decisão:

“Em outras notas fiscais, percebe-se a aquisição de bebidas gaseificadas e alcoólicas (fls. 184, 187, 193), alimentos e refeições (fls. 185/186, 188, 189/190); eletrodomésticos e demais equipamentos (fls. 192, 194/197) que, conjugados com o relatório de fotos de fls. 198/208, demonstram que houve uma festa com pintores em Sete Lagoas, Minas Gerais. Em que pese as mencionadas fotos retratarem um evento de congraçamento, **com diversos adesivos das tintas Coral**, os gastos não podem ser tidos como despesas do sujeito passivo do lançamento tributário, pois foram suportadas pela Real Comércio Ltda. Aqui, **a fidelização da marca é aquela relacionada para com a empresa “Varejão das Tintas”**.

(...)

Nesse sentido, deve haver uma interpretação restrita das despesas que serão admitidas como necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e, a teor do contido no art. 299 do RIR/99, é possível concluir que deve haver conexão direta do gasto com a atividade empresarial do contribuinte, o que não se observou no presente caso.”(fl. 16 do acórdão recorrido – g.n.)”

Mais uma vez, portanto, a Turma Julgadora utiliza-se de argumentos meramente subjetivos e que não devem fazer parte da rotina de análise/mensuração de membros da Administração Pública.

Isso porque, a DRJ estabeleceu qual teria sido o foco da ação de marketing promovida, ao estabelecer uma escala de importância e quantificação da marca que seria “mais” fidelizada com a referida ação, haja vista que “aos olhos” da DRJ, apesar da existência de “diversos adesivos das tintas Coral” o foco de fidelização do evento estaria atrelado exclusivamente à empresa que recebeu a bonificação (promovendo a loja “Varejão das Tintas”).

[...]

Além disso, ao atrair conceitos subjetivos para aferir a dedutibilidade das despesas ora tratadas, a Turma Julgadora pode cometer equívocos conceituais, bem como esvaziar a discussão para um âmbito que não lhe incumbe, qual seja a análise das vantagens comerciais e objetivos a serem atingidos a partir da sinergia de marketing e comercial estabelecida entre a Recorrente e seus clientes mais relevantes.

Com relação ao subjetivismo ora relatado, a Recorrente traz também fotos do local do evento, do qual se baseou a posição da decisão recorrida:



(Obs. Quando da análise da referida imagem, a DRJ exarou o entendimento subjetivo de que a fidelização buscada era prioritariamente a da loja, e não a da marca da Recorrente)

Realmente, temos aqui uma certa dose de subjetivismo. Este Relator entende de maneira diversa à DRJ, na realidade a empresa promotora do evento (cliente da Recorrente) é quem *pega* carona na badalada marca da tinta exclusiva da Recorrente, mas em análise desta natureza haverá, sim, um caráter subjetivo que não raro, suscitam opiniões divergentes. Mas a posição da DRJ não se fez somente com base nesta análise pessoal da autoridade julgadora.

Em outro ponto, que me parece contundente, destacou a Recorrente o seguinte:

[...]

Em seu Termo de verificação Fiscal, a Agente Fiscal pontuou que as despesas seriam dedutíveis caso reconhecidas na receita dos terceiros analisados. Nesse ponto, a Recorrente já havia ponderado, em sede impugnatória, que os lançamentos contábeis de terceiros, alheios à escrituração da Recorrente, jamais poderiam ser por ela aferidos.

De se ver o que realmente constou no Termo de Verificação Fiscal:

Os reembolsos feitos em razão das prestações de serviços/gastos dos clientes somente podem ser considerados como despesas se ele for suportado por documento hábil, ou seja, no qual seja possível identificar, de alguma forma, que efetivo tomador do serviço lance os valores recebidos da AKZO como receita

A comprovação de despesas por meio de notas de crédito ou bonificação com produtos não tem previsão legal e contraria a sistemática das normas tributárias na medida em que, o controle dos fiscos em relação a receitas e despesas das pessoas é feito em razão da identificação do consumidor no documento fiscal – ao qual estão obrigadas todos os comerciantes e prestadores de serviços pessoas jurídicas de modo geral.

Ademais, as despesas devem ser provadas por documentos fiscais que contenham elementos que permitam vincular o adquirente e o vendedor, no caso em questão a AKZO NOBEL é estranha a tal negociação, sendo incluída a posterior e por sua liberalidade. Essas despesas não são da fiscalizada, e sim, dos comerciantes, e, que por liberalidade, são reembolsados pela Akzo.

Desta posição fiscal, lido de outra forma, podemos concluir que o **documento hábil** que permitiria a **dedutibilidade da despesa dos gastos de clientes** (aí incluídas as bonificações) seria aquele que comprovasse a contabilização da **receita pertinente aos valores recebidos da AKZO**, a Recorrente.

E no parágrafo seguinte, traz demais condições para sua conclusão final, mas daí fica a questão: a Recorrente não tem como aferir se seus clientes contabilizaram as bonificações como receita, neste caso a Fiscalização era quem dispunha de meios para tal investigação e daí, caso as bonificações e/ou gastos reembolsáveis estivessem comprovadamente contabilizados no resultado daquelas empresas, se permitiria uma análise mais adequada ao caso ora visto, uma vez que tais empresas poderiam, dependendo da ação fiscal, até apresentar documentação que, certamente, auxiliaria no trabalho fiscal ora apresentado, mas a conclusão fiscal foi no sentido de que a dedutibilidade dos gastos em debate seria aceita se o “... efetivo tomador do serviço lance os valores recebidos da AKZO como receita.”

A decisão recorrida, apesar de não concordar com tal posição da Fiscalização, acredita que se mantém a glosa por força de outras situações então elencadas no TVF.

Apesar da documentação parecer insuficiente à Fiscalização e à autoridade julgadora, é notório que há uma correspondência legítima entre a Recorrente e seus clientes no

caso ora posto, a DRJ reconhece isto, mas, como já ressaltai, a fiscalização poderia desenvolver melhor o desfecho de sua avaliação e não atribuir ao contribuinte um ônus que não é dele.

Ante o exposto, entendo que houve um típico cerceamento de direito de defesa, pois o argumento fiscal era **relevante** ao caso, como já explicado neste voto, restando prejudicadas, portanto, as demais considerações acerca de outras motivações fiscais.

Nas palavras da Recorrente.

Além disso, a própria Fiscalização tinha à disposição os meios legais para intimar cada contribuinte e verificar o reconhecimento da referida conta contábil de receita atinente às bonificações concedidas pela Recorrente.

Se a Fiscalização cometeu equívocos durante o processo fiscalizatório para apuração dos terceiros analisados, não caberia imputar à Recorrente tal responsabilidade, haja vista que da parte dela houve a devida comprovação das bonificações concedidas aos seus clientes, bem como a vinculação destas bonificações com as despesas incorridas pela Recorrente não foi questionada pela Turma Julgadora (conforme anteriormente exposto).

10

[...]

A Recorrente não possui instrumentos para verificar como a bonificação foi contabilizada pelos seus clientes. E mesmo que tivesse, não é de sua competência fiscalizar os seus clientes. Foram fornecidos todos os elementos para que a própria fiscalização, se entendesse necessário, diligenciasse em cada um dos clientes e apurasse de maneira autônoma tal questão.

Repita-se, todas as provas acerca da efetividade das despesas, bem como das respectivas bonificações foram apresentadas durante a fiscalização, de modo que qualquer outra exigência que extrapole tais limites não pode ser feita, muito menos por meio da inovação promovida pela DRJ ao afastar o elemento de reconhecimento da receita estruturado na autuação fiscal.

Quanto ao **item II.1.1.1. “Ad Argumentandum” - Da Caracterização da “Bonificação a Clientes”** como Desconto Incondicional, desnecessário comentar em face do decidido no item anterior.

Conclusão

Neste item, portanto, o voto é para dar provimento ao recurso para restabelecer as despesas glosadas da ordem de R\$ 9.784.020,56 e de R\$ 1.115.514,63.

Quanto ao **item II.1.3. Da dedutibilidade das despesas com financiamento de veículos**, a Recorrente repete as alegações da impugnação, as quais já foram devidamente apreciadas pela decisão recorrida, que adoto como razão de decidir.

Eis o voto da DRJ:

Financiamento de veículos.

O autuado alega que as despesas com financiamento de veículos são dela própria e, por integrarem a remuneração dos empregados, são operacionais e dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No caso concreto, segundo a autoridade lançadora, o histórico utilizado pela empresa para descrever a finalidade da conta contábil 51202015 se referia ao “registro de subsídio para compra de veículo oferecido a funcionário”, fls. 296.

O documento denominado “PRHQA.157 – Política de Automóveis”, fls.230/240, demonstra que a pessoa jurídica financiou a aquisição de veículos de seus funcionários, com o reembolso do mútuo a ser efetuado por meio de descontos em folha de pagamento, vide documento “Anexo II – Instrumento Particular de Venda e Compra de Automóvel com Reserva de Domínio e Instituição de Mútuo”, fls. 238/239.

Consoante razões adiante expostas, entendo que os gastos com o financiamento dos veículos não podem ser considerados como despesa operacional do contribuinte.

A um, porque como bem frisado pelo Fisco, os veículos não foram escriturados contabilmente no ativo imobilizado da pessoa jurídica e nem estavam registrados em seu nome.

Segundo o disposto no art. 179, inciso IV, da Lei nº 6.404, de 1976, serão classificados no ativo imobilizado “os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens (redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)”.

Como o contribuinte não reconheceu contabilmente os veículos no seu ativo imobilizado, acabou por admitir, a contrario sensu, que eles não eram bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da sociedade empresária.

Para os veículos escriturados no ativo permanente da empresa, as despesas, por presunção legal relativa, seriam necessárias, já que a Lei nº 6.404, de 1976, classificou em tal grupo os bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da pessoa jurídica.

A dois, porque o financiamento de veículos a seus funcionários não pode ser considerada como despesa necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, pois não são usuais e normais ao tipo de operação realizada pela sociedade empresária, sobretudo porque seu objeto social está direcionado a atividades relacionadas com a indústria, comércio e revenda de substâncias químicas ou produtos da química, vide objeto social do contrato, fls. 22.

A três, porque a despesa com financiamento de veículos de terceiros não se confunde com a despesa decorrente do uso de veículo de propriedade de outros, situação esta em que os gastos são dedutíveis, segundo o Parecer Normativo CST nº 108, de 1972, publicado no DOU em 25/04/1972, quando satisfeitos, cumulativamente, os requisitos de (i) uso efetivo dos veículos; (ii) desembolso do preço; (iii) adequação do preço.

Cabe registrar que, em se tratando de despesas com o uso de veículos de terceiros, o ônus da prova se inverte, cabendo à empresa a produção de prova da utilização efetiva dos veículos a serviço da pessoa jurídica.

Diante do exposto, deve ser mantida a infração apurada pela fiscalização.

Neste item, de se negar provimento ao recurso voluntário.

Quanto ao **item III.2.1. Equívoco da Fiscalização com relação ao lançamento de provisão indedutível, que não teria sido adicionada pela Impugnante**, os argumentos são os mesmos da impugnação: que as contas de bônus e PLR foram consideradas Indedutíveis nas fichas 4 A e 5 A da DIPJ 2022 e, portanto, tributadas. A seguir, as fichas mencionadas:

CNPJ 60.561.719/0001-23		DIPJ 2012 Ano-calendário 2011		Pag. 3 de 422	
Ficha 04A - Custo dos Bens e Serviços Vendidos - PJ em Geral					
Discriminação	Total	Parcelas Não Dedutíveis			
CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS					
01.Estoques no Início do Período de Apuração	188.050.533,17				
02.Compras de Insumos à Vista no Mercado Interno	0,00	0,00			
03.Compras de Insumos à Vista no Mercado Externo	0,00	0,00			
04.Compras de Insumos a Prazo no Mercado Interno	947.102.384,50	0,00			
05.Compras de Insumo a Prazo no Mercado Externo	0,00	0,00			
06.Remuneração a Dirigentes de Indústria	0,00	0,00			
07.Custo do Pessoal Aplicado na Produção	68.900.914,77	87.234,09			
08.Encargos Sociais	20.869.807,86	0,00			
09.Alimentação do Trabalhador	3.963.562,04	0,00			
10.Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção	11.411.013,37	0,00			
11.Arrendamento Mercantil Operacional	253.908,95	0,00			
12.Encargos Deprec.Imobilizados Objeto Arrend.Merc.Financeiro	0,00	0,00			
13.Encargos Deprec.Amort.Imobil.e Intang.Objeto Teste Recuperab.	-15.386,09	0,00			
14.Encargos de Depreciação e Exaustão	14.407.084,08	0,00			
15.Encargos de Amortização	140.781,09	0,00			
16.Constituição de Provisões	11.825.832,47	6.333.307,08			

CNPJ 60.561.719/0001-23		DIPJ 2012 Ano-calendário 2011		Pag. 5 de 422	
Ficha 05A - Despesas Operacionais - PJ em Geral					
Discriminação	Total	Parcelas Não Dedutíveis			
ATIVIDADES EM GERAL					
01.Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração	851.194,44	193.008,48			
02.Ordenados, Salários, Gratif. e Outras Remun. a Empreg.	110.660.820,58	708.613,55			
03.Prestação de Serviços por PJ sem Vínc. Empregatício	2.301.421,06	0,00			
04.Prestação de Serviço por Pessoa Jurídica	62.597.425,44	0,00			
05.Encargos Sociais (inclusive FGTS)	40.008.733,54	0,00			
06.Doações e Patroc. Caráter Cult. e Art. (Lei n° 8.113/1991)	1.186.551,60	1.186.551,60			
07.Doações Inst. Ens. e Pesquisa (Lei n° 9.249/1995, art.13,§2°)	0,00	0,00			
08.Doações a Entidades Cíveis	26.320,00	0,00			
09.Outras Contribuições e Doações	840.920,66	840.920,66			
10.Alimentação do Trabalhador	4.497.326,62	0,00			
11.PIS/Pasep	166.026,39	0,00			
12.Cofins	763.047,79	0,00			
13.CDMP	0,00	0,00			
14.Demais Impostos, Taxas e Contrib., exceto IR e CSLL	9.653.035,93	1.198.775,83			
15.Arrendamento Mercantil Operacional	2.413.119,89	0,00			
16.Aluguéis	14.378.483,61	0,00			
17.Despesas com Veículos e de Conserv. Bens e Instalações	9.333.291,91	0,00			
18.Propaganda e Publicidade	63.829.178,18	3.968.251,57			
19.Multas	1.165.519,58	441.992,10			
20.Encargos Deprec.Imobilizados Objeto Arrend.Merc.Financeiro	0,00	0,00			
21.Encargos Deprec.Amort.Imobil.e Intang.Objeto Teste Recuperab.	-10.901,65	0,00			
22.Encargos de Depreciação	7.340.263,38	0,00			
23.Encargos de Amortização	507.295,55	0,00			
24.Perdas em Operações de Crédito	8.790.796,44	8.082.199,95			
25.Provisões para Férias e 13º Salário de Empregados	10.599.780,87	0,00			
26.Provisão para Perda de Estoques (Lei n° 10.753/2003 art. 8°)	0,00	0,00			
27.Demais Provisões	23.865.887,11	21.730.804,75			

Na composição a que alude a Recorrente , tem-se:

CONTA CONTÁBIL	DIPJ	DESCRICAÇÃO	VALOR	VALOR SEM CPC	VALOR RTT	VALOR INDEUTIVEL
----------------	------	-------------	-------	---------------	-----------	------------------

[...]

41201008	F04A/16	FÉRIAS	5.719.893,01	5.719.893,01	-	-
41901001	F04A/16	PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS	-	-	-	-
41901002	F04A/16	PROVISÃO PARA PERDAS DE ESTOQUES	1.526.035,18	1.526.035,18	-	1.526.035,18
41901003	F04A/16	PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS	-	-	-	-
41901004	F04A/16	PROVISÃO PERDAS COM BENS DESTINADOS A VENDA	-	-	-	-
41901005	F04A/16	PROVISÃO PARA OBSOLESCÊNCIAS	517.748,45	517.748,45	-	517.748,45
41901006	F04A/16	PROVISÕES DIVERSAS	1.450.000,00	1.450.000,00	-	1.450.000,00
41901007	F04A/16	PROVISÃO PARA DISSÍDIO SALARIAL	313.592,82	313.592,82	-	313.592,82
41901008	F04A/16	PROVISÃO PARA BÔNUS	1.283.656,93	1.283.656,93	-	1.283.656,93
41901009	F04A/16	PROVISÃO PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS	1.242.273,70	1.242.273,70	-	1.242.273,70
41901010	F04A/16	AJUSTE DEVEDOR DE ESTOQUES - CPC 16	11.546,12	-	11.546,12	-
41901011	F04A/16	PROVISÃO PARA BENEFÍCIO DE PLANO MÉDICO	158.646,28	-	158.646,28	-
41901012	F04A/16	PROVISÃO PARA BENEFÍCIO DE PLANO MÉDICO - JUROS	-	-	-	-
41902010	F04A/16	AJUSTE CREDOR DE ESTOQUES - CPC 16	(397.560,02)	-	(397.560,02)	-
	F04A/16 Total		11.825.832,47	12.053.200,09	(227.367,62)	6.333.307,08

[...]

51901002	F05A/27	PROVISÃO PARA PERDAS DE ESTOQUES	(658.460,35)	(658.460,35)	-	(658.460,35)
51901003	F05A/27	PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS	15.760.199,11	15.760.199,11	-	15.760.199,11
51901004	F05A/27	PROVISÃO PERDAS COM BENS DESTINADOS A VENDA	-	-	-	-
51901005	F05A/27	PROVISÃO PARA OBSOLESCÊNCIAS	495.405,07	495.405,07	-	495.405,07
51901006	F05A/27	PROVISÕES DIVERSAS	10.875,12	10.875,12	-	10.875,12
51901007	F05A/27	PROVISÃO PARA DISSÍDIO SALARIAL	368.477,73	368.477,73	-	368.477,73
51901008	F05A/27	PROVISÃO PARA BÔNUS	3.970.921,41	3.970.921,41	-	3.970.921,41
51901009	F05A/27	PROVISÃO PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS	1.783.386,66	1.783.386,66	-	1.783.386,66
51901010	F05A/27	NIA DESPESAS	-	-	-	-
51901011	F05A/27	PROVISÃO ATURIAL - PLANO MEDICO	797.886,46	-	797.886,46	-
51901012	F05A/27	PROVISÃO PARA BENEFÍCIO DE PLANO MÉDICO - JUROS	1.337.195,90	-	1.337.195,90	-
	F05A/27 Total		23.865.887,11	21.730.804,75	2.135.082,36	21.730.804,75

Como se vê, a provisão para Bônus na DIPJ – Ficha 04/16, de **R\$ 1.283.656,93** e de **R\$ 3.970.921,41** na Ficha 05/17, foram os valores considerados no TVF, não havendo nenhum outro desta natureza nas discriminações das Fichas 04/16 e 05/17, como sustentou a Recorrente.

Eis o levante do TVF:

A AKZO NOBEL contabilizou, em seu balancete final de 2011, as seguintes contas de provisão para Bônus:

Código	Conta	Valores
41901008	PROVISÃO PARA BÔNUS	1.283.656,93
41902008	(-) REVERSAO PROVISAO PARA BONUS	-282.090,86
51901008	PROVISÃO PARA BÔNUS	3.970.921,41
51902008	(-) REVERSAO PROVISÃO PARA BÔNUS	-2.738.072,49
	SALDO LIQUIDO PROV.BONUS	2.234.414,99

No LALUR apresentado e na DIPJ 2012, só comprovamos a adição do valor de R\$ 1.507.920,53 referente a provisão de bônus. Assim, como toda e qualquer provisão não autorizada pelo RIR, o valor da Provisão para Bônus adicionada a menor deve ser regularizado de ofício; como demonstrado:

Saldo a ser adicionado ao Lucro Real	2.234.414,99
Valor Adicionado pela empresa	-1.507.920,53
Valor residual lançado de ofício	726.494,46

Correta, portanto, a DRJ, quando rebate as alegações:

O esforço em combater a infração apurada pelo Fisco não merece prosperar, pois o interessado, na ânsia de refutar a adição indesejada, se valeu de outras contas contábeis que não foram utilizadas pela autoridade lançadora na constituição da falta.

No Termo de Verificação Fiscal, fls. 301, o valor residual lançado de ofício (R\$726.494,46) foi apurado apenas com base nas contas contábeis de “Provisão para Bônus”, sem qualquer interferência das contas contábeis de “Provisão para Participação nos Resultados/Lucros” como quer fazer crer o contribuinte.

Conclusão

No ponto, negar provimento ao recurso voluntário.

Por fim, quanto aos item **II.2.2. Gratificações e Participações nos resultados, item.2.2.1. Stock Options/Performance Share e item II.2.2.2. Bônus**, novamente, as alegações trazidas no recurso repetem aquelas da impugnação, já devidamente apreciadas pela DRJ, cuja conclusão adoto como razão de decidir:

Eis o voto da DRJ:

Gratificações e participações nos resultados. Stock Options. Bônus.

Adição à base de cálculo do IRPJ.

O contribuinte sustenta, em síntese, que os diretores que perceberam incentivos com base na variação do valor das ações, stock options, (R\$103.200,00), ou com fundamento na concessão de bônus, remuneração adicional e variável, (R\$1.411.597,52), são empregados da impugnante e que o pagamento das gratificações caracterizaria parcela da remuneração deles e, portanto, despesa necessária e dedutível, nos termos do art. 299 do RIR/99.

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº4.506, 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.”

Por outro lado, extrai-se do próprio RIR/99, na dicção contida nos arts.249, 303 e 463, que não serão dedutíveis as gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

“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;

(...)

Art. 303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 45, §3º, e Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

Art. 463. Serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

(...)"

Os três últimos dispositivos acima transcritos constituem regra específica acerca da dedutibilidade dos dispêndios em debate e, logo, não há porque discutir como incidiria sobre eles a regra geral prevista no art. 299 do RIR/99.

Os arts. 303 e 463 do RIR/99 não trazem qualquer determinação no sentido de que estaria autorizada a dedutibilidade se o contribuinte demonstrasse a necessidade, a usualidade e a normalidade dos pagamentos aos administradores a título de gratificações e de participações no lucro ou resultado. Acaso fosse esta a intenção do legislador, a regra oriunda dos arts. 303 e 463 nem sequer existiria.

A legislação tributária federal vale-se de preceitos que evitam a redução da base de cálculo tributável quando a despesa envolve partes relacionadas, como sócios, acionistas, administradores e parentes. Além dos arts. 303 e 463, podem ser citadas como normas legais criadas com o mesmo objetivo aquelas que tratam da distribuição disfarçada de lucros e dos preços de transferência.

Em contraposição aos arts. 303 e 463 do RIR/99, encontra-se o disposto no §3º do art. 299 do RIR/99, já reproduzido, e a previsão contida no §1º do art. 3º da Lei n.º 10.101, de 2000, in verbis:

"Art.3º. A participação de que trata o art. 2º [6] não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

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

(...)"

[6] 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:[...]

Com base nas normas contidas no §3º do art. 299 do RIR/99 e no §1º da Lei n.º 10.101, de 2000, conclui-se que a gratificação e a participação nos lucros pagas a empregados é considerada como despesa dedutível.

Assim, são legislações distintas que tratam de modo desigual os fatos ocorridos, não se verificando qualquer interferência de uma na outra.

E nem há de se propor que no exame dos fatos sejam levados em consideração os preceitos contidos no art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei n.º 8.212, de 1991, no art. 10, §2º, do Decreto n.º 2.173, de 1997, já revogado por regulamento superveniente, e Parecer MPAS/CJ n.º 1.707, de 1999, pois se tratam de regras relacionadas com a contribuição previdenciária, sem qualquer comunicação com a exigência de IRPJ ou CSLL.

“Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado; (grifei)

(...)”

Definido o marco legal quanto ao tema, torna-se importante, no caso concreto, o exame do vínculo dos diretores que perceberam as gratificações para com a sociedade empresária. Se eles são dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, aplicam-se os arts. 303 e 463 do RIR/99; por sua vez, se caracterizados como empregados, devem incidir as normas provenientes do §3º do art. 299 do RIR/99 e do §1º da Lei n.º 10.101, de 2000.

A autoridade lançadora informou no Termo de Verificação Fiscal as seguintes passagens sobre os dirigentes da empresa: fls. 303

O exemplo de indivíduo elegível a Stock Options, apresentado pela empresa e mostrado abaixo, é de um Diretor Superintendente desligado da Akzo em fevereiro de 2011. Esse exemplo aponta que as pessoas incluídas neste programa são dirigentes da empresa, o que transforma esta despesa em indedutível, com base literal no art. 303 acima transcrito: (grifei)

1.02.03011	DIRETORIA	6011233	ROBERTO MONTEIRO DE BARROS	Admissão: 24/07/2000
Sexo: M	Tipo de Salário: M (220,00 Hrs)	Salário: 28.347,00	Função: DIR.SUPERINT/AMER/SUL-POWDER	
Dep.IRRF: 2	Dep.Sal.Fam: 0	Vínculo: Trabalhador CLT		
0010 Salário Base	220,00	0,00	28.347,00+ 5500 IR Retido	0,00 27.261,96 6.804,26-
3052 LICENCIAM MANUTENCA	0,00	0,00	498,18+ 5560 INSS	0,00 3.689,66 405,86-
3088 SEGURO DE VIDA EM G	0,00	0,00	58,65+ 5590 Prev. Privada Básic	0,00 0,00 1.146,23-
3102 Benef Seg Vida em G	0,00	0,00	211,60+ 5610 Refeições	0,00 0,00 10,00-
2821 Adiant Quinzenal	0,00	0,00	14.172,00+ 3869 Base Licenciamento	0,00 0,00 261,18
3551 DESC. CESTA BASICA	0,00	0,00	10,00+ 5501 Base IR	0,00 0,00 27.261,96
3563 DESC.DIVERSOS	0,00	0,00	100,00+ 5561 Base INSS	0,00 0,00 3.689,66
3574 DESCONTO DE BENEFIC	0,00	0,00	361,18+ 8000 Salario Contribuica	0,00 0,00 29.056,78
3626 Desc. Benef. Seg. V	0,00	0,00	153,41+ 9920 FGTS	0,00 29.056,78 2.324,54
3646 Assist Médica BRADE	0,00	0,00	240,00+ 9921 Base FCTS	0,00 0,00 29.056,78
5320 Seguros	0,00	0,00	42,92+ 3840 Total Seguro de Vid	0,00 0,00 195,93-
Tot.Pagamentos: 29.115,43		Tot.Descontos: 23.446,96	Líquido: 5.668,47	

[...]

Fls. 304

Através de vários Termos de Intimação, requisitei também a entrega das planilhas de cálculo de Bônus e PLR, Listagem de Dirigentes/Administradores da Empresa (DOC.09), folhas de pagamento, contratos de trabalho e programas de Bônus e PLR vigentes e pagos no ano de 2011. Destas planilhas de cálculo e folhas foram extraídos DIRIGENTES e ADMINISTRADORES com detalhamento de data cargo, nome e valores os quais transcrevemos: (grifei)

Nome	Cargo	Código Folha	mar/11	abr/11	Total
ADENILSON ALVES DE ARAUJO	02.05.55232.10 - RH	40	83.316,31	-	83.316,31
ALMIR MENDES GOZZI	002014401 - SBU CAR REF SOUTH AMERICA	40	-	148.067,00	148.067,00
ANDRE GUSTAVO GRANDINETTI NIERO	00061903 - DIRET.DE VENDAS & NEG.CORPORATIVOS	40	40.595,69	-	40.595,69
ANGELICA ZAIDEL FIRAGI	602879-Diretor Op. Am.Latina	40	-	32.123,91	32.123,91
ARTHUR FERRER PINTO MARTINS	00043005 - COMPRAS CENTRAL	40	64.163,00	-	64.163,00
CARLOS ALBERTO PIAZZA TIMO IARIA	002014301 - DIRETOR COMUNICAÇÃO	40	-	24.418,02	24.418,02
CHRISTIAAN REINHARDT VAN RAJ	00024001 - PLANEJAMENTO FINANCEIRO E NEGOCIOS	40	35.661,70	-	35.661,70
CLAUDINEY BELLEZA	00023001 - INFORMATICA	40	56.489,00	-	56.489,00
EDSEL KANDI TANAKA	002022308 - PESQ DESENV APC GLOBAL	40	-	33.794,00	33.794,00
ELAINE CRISTINA EIRAS POCO	00050004 - DIRETORIA DE TECNOLOGIA MERCOSUL	40	84.402,00	-	84.402,00
JAKOB HENDRIK KUIPER	00010001 - PRESIDENCIA DECORATIVA	40	214.242,00	-	214.242,00
JOSE CEDEVAL BOZZE	02.05.55110.01 - Diretoria	40	170.923,00	-	170.923,00
LUIZ ANTONIO RIERA DE SIQUEIRA	002014390 - DIR. VENDAS BRASIL	40	-	30.239,44	30.239,44
LUIZ GUSTAVO SILVA DE CARVALHO	BONUS ANUAL EXECUTIVO	3018	59.454,00	-	59.454,00
MARIA PAULA SIMAO BRANCATELLI	002029409 - DIRETORIA DE RECURSOS HUMANOS	40	-	63.056,69	63.056,69
NICULAE BUDU	00040005 - DIRETORIA DE OPERACOES	40	75.814,00	-	75.814,00

Folha 13 de 16

Em que pese os exemplos utilizados pela fiscalização sugiram que os diretores tenham sido registrados como empregados, seja porque na ilustração de fls. 303 o vínculo contido na captura da tela o remeta para a Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, seja porque a elaboração do quadro de fls. 304/305 tenha sido precedido da pesquisa da listagem de dirigentes/administradores e folhas de pagamento, não se pode obter daí a conclusão de que os pagamentos em exame implicariam o reconhecimento de que eles têm natureza remuneratória e que, por corolário, ensejaria, necessariamente, o disposto no §3º do art. 299 do RIR/99 e no §1º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000.

À luz do contrato social, fls. 19/32, verifica-se: (a) o objeto social da pessoa jurídica - cláusula 4ª; (b) quais são os sócios da sociedade - cláusula 5ª; (c) que será administrada por uma diretoria, eleita pelos sócios - cláusula 9ª; (d) qual é a competência da diretoria - cláusula 10; (e) que a sociedade será representada pelos administradores - cláusula 13.

Como se depreende do contrato social, aos diretores compete a representação da sociedade, a gestão dos negócios sociais e a prática de atos de administração, sendo que seus diretores submetem-se ao cumprimento das deliberações tomadas nas reuniões das sócias (cláusula 10, letra "a").

Decorre também do contrato social que os cargos de diretoria, em geral, foram previamente denominados (Diretor Presidente; Diretor Vice Presidente; Diretor Financeiro; Diretor Jurídico), excepcionando-se o cargo de Diretor sem designação específica, com atribuições que lhe forem conferidas pelo Diretor Presidente (inciso V do parágrafo primeiro da cláusula 10).

O instrumento denominado “Política de Concessão de Bônus”, fls. 290, corrobora o fato de que os diretores praticavam atos de administração, sobretudo quando lhes atribuiu a responsabilidade por conduzir e dar a palavra final sobre tal programa. Para comprovar tal assertiva, veja os excertos a seguir reproduzidos:

“4. Procedimentos

a. Definição de metas no início do ano

- No início do ano ocorre a definição de Metas pela Diretoria. (grifei)*

(...)

d. Apuração de atingimento

- A área de Remuneração & Administração de RH solicitará no início de Janeiro de cada ano a apuração das metas alcançadas e comprovação com evidências junto a Diretoria ou Superintendência conforme o caso. (grifei)*
- Os Diretores após a análise e apuração dos resultados alcançados deverão apresentá-los ao Diretor Superintendente, para análise individual e aprovação dos índices de concessão, encaminhando-os a seguir para a área de Remuneração & Administração de RH até o dia 30 de janeiro para providência de pagamento. (grifei)*

(...)”

O conceito de Diretores extraído do item 9.3 do Parecer Normativo nº 48, de 28/01/1972, Coordenação do Sistema de Tributação – CST, publicado no DOU em 21/03/1972, esclarece que os diretores dirigem ou administram um negócio ou uma soma deserviços dentro do negócio. Assim, os diretores não podem ser confundidos com gerentes comuns, que apesar de serem superiores hierarquicamente aos demais funcionários, não fazem parte da alta administração ou alta gerência da pessoa jurídica.

“9.3 Diretores - "denominação dada a toda pessoa que dirige ou administra um negócio ou uma soma determinada de serviços". Exercem a direção mais elevada de uma instituição ou associação civil, de uma companhia ou sociedade comercial, podendo ou não ser acionista ou associados. Os diretores são, em princípio, escolhidos por eleição de assembleias, nos períodos assinalados nos estatutos ou nos contratos sociais.”

O Parecer Normativo nº 109, de 22/09/1975, CST, publicado no DOU em 03/10/1975, ressaltou, em seu item 5, que o empregado que exerce função de gerência da empresa, ditando a política ou normas da referida pessoa jurídica, diferentemente do gerente que executa tal política e normas, estaria conceituado como administrador.

Reportando-se novamente ao documento de fls. 288/290, verifica-se que são elegíveis à concessão do bônus, com distinção na participação da remuneração adicional e variável, os diretores, gerentes e demais posições (cláusula 2), o que me permite concluir que diretores e gerentes na sociedade empresária possuem funções distintas, mormente porque, nos tempos atuais, com concorrência global, não se admite sobreposição de atribuições.

Assim, entendo que as gratificações foram pagas a dirigentes e/ou administradores da sociedade, razão pela qual deve permanecer, sem alteração, a exigência de IRPJ calculada sobre tais infrações.

Conclusão

No ponto, neste item, negar provimento ao recurso voluntário.

Do Lançamento da CSLL

Neste aspecto do lançamento decorrente, a Recorrente repete, na essência, as alegações trazidas e já apreciadas pela decisão recorrida, a qual, manteve os lançamentos por força da decorrência ao lançamento de IRPJ, excluindo, entretanto, como adição da base de cálculo da CSLL as importâncias a título de stock options e de bônus. Eis o voto da DRJ:

Adição à base de cálculo da CSLL.

A título eventual, o contribuinte alega que os incentivos com base na variação do valor das ações, stock options, (R\$103.200,00), ou com fundamento na concessão de bônus, remuneração adicional e variável, (R\$1.411.597,52), não podem ser adicionados à base de cálculo da CSLL por falta de previsão legal.

A Lei n.º 8.981, de 1995, determinou, em seu art. 57, que a apuração e o pagamento da CSLL devem respeitar as mesmas normas de regência do IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor.

“Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro(Lei n.º 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995)”

A definição da base de cálculo da CSLL foi realizada por meio do art. 2º da Lei n.º 7.689, de 1988:

“Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:(Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;(Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)

2 - *adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)*

3 - *adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)*

4 - *exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)*

5 - *exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

6 - *exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)*

§ 2º *No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior. ”*

Já o art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece consonância entre as regras de apuração e pagamento da CSLL e do IRPJ no claro intuito de harmonizar seus recolhimentos. E é precipuamente a isto que se referem os dispositivos mencionados no art. 28 da referida Lei. Saliente-se que, apesar de se referir à base de cálculo da CSLL, o art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, não trata de sua composição propriamente dita.

“Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.”

A Receita Federal do Brasil, por meio a Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, regulamentou a administração e a apuração da CSLL, destacando-se o seguinte preceito:

“Art. 3º Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.”

O art. 37 da IN SRF nº 390, de 2004, regulamentava que a apuração da base de cálculo da CSLL partiria do lucro líquido do período de apuração, conforme segue:

“Art. 14. A base de cálculo da CSLL, determinada segundo a legislação vigente na data de ocorrência do respectivo fato gerador, é o resultado ajustado, presumido ou o arbitrado, de que tratam os arts. 37 e 85, correspondente ao período de apuração.

Art. 37. Considera-se resultado ajustado o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições prescritas e pelas exclusões ou compensações autorizadas pela legislação da CSLL.

Parágrafo único. A determinação do resultado ajustado será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.”

A IN SRF n.º 390 foi revogada pela IN RFB n.º 1.700, de 2017, porém o seu art. 3º manteve a mesma regulamentação anterior.

“Art. 3º Ressalvadas as normas específicas, aplicam-se à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ e, no que couber, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.”

Por sua vez, a IN RFB n.º 1.700 dispôs sobre a base de cálculo da CSLL:

“Art. 28. A base de cálculo da CSLL, determinada segundo a legislação vigente na data da ocorrência do respectivo fato gerador, é o resultado ajustado, resultado presumido ou resultado arbitrado, correspondente ao período de apuração.

Art. 61. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IRPJ.

§ 1º Resultado ajustado é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para a CSLL, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação da CSLL.

§ 2º A determinação do lucro real e do resultado ajustado será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.

Art. 62. Na determinação do lucro real e do resultado ajustado serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

I - os custos, as despesas, os encargos, as perdas, as provisões, as participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação do IRPJ ou da CSLL, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real ou do resultado ajustado; e

II - os resultados, os rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, devam ser computados na determinação do lucro real ou do resultado ajustado.

Parágrafo único. O Anexo I apresenta uma lista não exaustiva das adições ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real e do resultado ajustado.

Art. 63. Na determinação do lucro real e do resultado ajustado poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração:

I - os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação do IRPJ ou da CSLL e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração; e

II - os resultados, os rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, não sejam computados no lucro real ou no resultado ajustado.

Parágrafo único. O Anexo II apresenta uma lista não exaustiva das exclusões do lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real e do resultado ajustado.”

A principal novidade trazida pela IN RFB n.º 1700, de 2017, foi a introdução dos anexos I e II, nos quais são elencados, em rol não exaustivo, os ajustes (adições e exclusões) às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Da análise destes anexos pode-se extrair que, de fato, a apuração do IRPJ e da CSLL guarda grande semelhança, pois a maior parte das adições e exclusões se aplicam à ambas bases de cálculo.

Contudo, apesar de menor, há um número significativo de itens de ajuste que se aplicam à base de cálculo do IRPJ, mas não são levados para a apuração da base de cálculo da CSLL. Dentre estes itens, encontram-se as gratificações pagas a administradores. Transcreve-se, a seguir, parte do referido anexo que cuida da mencionada rubrica.

ANEXO I - TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO

Nº	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ?	Aplica-se à CSLL?	Dispositivo na IN
85	Participações nos Resultados e Gratificações	Os valores das gratificações atribuídas a administradores e dirigentes e das participações nos lucros de administradores e de partes beneficiárias, conforme previsto no § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506, de 1964, e parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei nº 1.508, de 1977.	Sim	Não	-

A IN RFB n.º 1.700, atualmente em vigor, apenas regulamentou a apuração e o pagamento do IRPJ e da CSLL, sem criar ou inovar no campo tributário em relação às matérias reservadas à lei e, por esse motivo, a referida instrução normativa apenas interpreta as matérias tipicamente legais.

O entendimento de que uma instrução normativa também possui o condão de interpretar a lei fora manifestado pela RFB na Solução de Consulta Interna n.º 19 – Cosit, de 05/12/2011, nos seguintes termos:

“11. Quanto à natureza jurídica das instruções normativas, são atos que têm por função complementar e normatizar a legislação tributária, enquadrando-se no art. 100, inciso I do CTN. Têm, também, esses atos, natureza interpretativa, explicitando o sentido e alcance dos atos legais. Nessa acepção, embora se enquadre na categoria de atos normativos, não possuem natureza de ato constitutivo, uma vez que não se revestem do poder de criar, modificar ou extinguir relações jurídico-tributárias, em razão, precisamente, de seu caráter meramente interpretativo.”

Repise-se que a definição da base de cálculo é matéria reservada a lei e, para estes casos, uma instrução normativa apenas interpreta a lei.

Cumpra novamente salientar que não houve alteração legal quanto à determinação da base de cálculo da CSLL, do que se depreende o caráter interpretativo da referida IN RFB nº 1700, de 2017.

Assim, em face do caráter interpretativo do referido dispositivo deve se aplicar tal entendimento aos atos que estejam pendentes de decisão administrativa.

A retroatividade, embora vedada no que diz respeito à instituição e à majoração de tributos, não passa ao largo do Direito Tributário, em especial quanto às diretrizes contidas no art. 106 do Código Tributário Nacional.

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Desse modo, deve-se excluir como adição da base de cálculo da CSLL as importâncias de R\$103.200,00 (stock options) e R\$1.411.597,52 (bônus).

Conclusão

No ponto, negar provimento ao recurso para as demais adições à base de cálculo da CSLL.

Quanto à alegação da recorrente acerca da ilegalidade dos juros Selic sobre multa de ofício, trata-se de assunto já sumulado neste Colegiado:

Súmula CARF nº 108 –

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão Geral

É o voto, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer as despesas glosadas relativas a bonificações a clientes nas importâncias de R\$ 9.874.020,56 e de R\$ 1.115.514,65.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano