



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16327.720261/2016-72  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-002.569 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de fevereiro de 2018  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2011, 2012

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.  
ENFRENTAMENTO DE TODOS ARGUMENTOS DE DEFESA.  
NULIDADE. REJEITADA

No âmbito do processo administrativo fiscal, não configura cerceamento do direito de defesa a decisão que apresenta fundamentação adequada e suficiente para a decretação da improcedência da impugnação formulado pela contribuinte, que exerceu em toda sua plenitude o seu direito de defesa na forma na legislação de regência.

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO DA CSLL.  
DISPOSIÇÃO EXPRESSA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Disposição expressa no Anexo I da IN RFB nº 1.700, de 2017, determina que a adição à base de cálculo dos 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 1.598, de 1977 aplica-se apenas ao IRPJ, não havendo repercussão para a base de cálculo da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, m rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

Processo nº 16327.720261/2016-72  
Acórdão n.º **1302-002.569**

**S1-C3T2**  
Fl. 337

---

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flavio Machado Vilhena Dias, e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

## **Relatório**

Por bem sintetizar a lide em tela, adoto o relatório da DRJ-CGE, a seguir transcrito:

**OBJETO**

Trata o presente processo de impugnação à autuação fiscal em desfavor de **Porto Seguro Companhia de Seguros Gerais**.

**AUTUAÇÃO FISCAL**

Na autuação fiscal em comento foram lavrados os autos de infração, fls. 69 e seguintes:

<b>Contribuição Social sobre o Lucro Líquido</b>	8.324.417,11
Juros de Mora	3.241.572,80
Multa Proporcional	6.243.312,82
Multa exigida isoladamente	0,00
Valor do Crédito Tributário	17.809.302,73
<b>Total do Crédito Tributário do Processo</b>	<b>17.809.302,73</b>

A ciência do lançamento foi pessoal em 18/05/2016.

Relata a autoridade fiscal às fls. 51 e seguintes, com extensa análise da legislação que rege a matéria, que na apuração da base de cálculo da CSLL dos anos-calendário de 2011 e 2012 a atuada deduziu indevidamente valores pagos a seus administradores sob o título de “Participação nos Lucros e Resultados”, embora os tenha considerado como despesas não dedutíveis para fins de tributação pelo IRPJ.

Valor da infração:

<b>Fato Gerador</b>	<b>Valor Apurado (R\$)</b>
31/12/2011	23.948.852,57
31/12/2012	31.547.300,69

**IMPUGNAÇÃO**

A atuada apresentou extensa impugnação, em 17/06/2016, às fls. 66 e seguintes, na qual, após resumir os fatos, apresenta os seguintes pontos relevantes para a solução do litígio, apoiada em fartas citações doutrinárias e jurisprudenciais:

- i. Dentre os beneficiários dos pagamentos glosados há dois empregados;
- ii. As regras de indedutibilidade de IRPJ não se aplicam à CSLL;
- iii. A participação a empregados não se submete à vedação prescrita no art. 463 e afigura-se dedutível na forma: (a) do art. 3º, § 1º, da

Lei nº 10.101/00 c/c art. 359 do RIR/99; (b) do art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598/77;

- iv. A descaracterização dos pagamentos a empregados da natureza de participações manteria sua dedutibilidade a título de gratificação, na forma do art. 299, § 3º, do RIR/99;
- v. Improcedência da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Por fim, apresenta seus pedidos:

*(...) Por todo o exposto, pugna pelo conhecimento e pela procedência da (...) impugnação, a fim de que seja integralmente cancelada a autuação e exonerados os pretensos débitos que consigna, bem como anulada a retificação de ofício do saldo de BCN e CSLL, frente à comprovada insubsistência das alegações fiscais em que se apóiam, e da evidenciada higidez das deduções das despesas glosadas.*

*(...) Ainda, subsidiariamente, requer-se o afastamento da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.*

É a síntese do necessário.

Após a análise da impugnação, a 2ª Turma da DRJ/CGE julgou-a improcedente, mantendo o crédito tributário lançado e rejeitando todos os pedidos formulados, como se detrai da ementa transcrita a seguir:

***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL***

*Exercício: 2012,2013*

***PARTICIPAÇÃO DE ADMINISTRADORES NOS LUCROS OU RESULTADOS.***

*Devem ser adicionadas, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores, inclusive àqueles que tenham vínculo de emprego.*

***JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.***

*O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual deve incidir juros à taxa Selic.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

As razões de decidir da DRJ foram as seguintes:

*“BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. PARTICIPAÇÃO DE ADMINISTRADORES NOS LUCROS OU RESULTADOS.*

*A matéria controversa, no mérito, é a dedutibilidade da participação de administradores nos lucros ou resultados na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, questão já pacificada no âmbito da Receita Federal do Brasil pela Solução de Consulta nº 89 da COSIT, de 24 de março de 2015, publicada no DOU de 01/04/2015, seção 1, pág. 39, que transcreve-se parcialmente a seguir:*

*8 O RIR/1999 dispõe da seguinte forma sobre as participações nos lucros da pessoa jurídica:*

*“Art. 359. Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, dentro do próprio exercício de sua constituição (Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999, art. 3º, § 1º). (...)”*

*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).”*

*8.1 Percebe-se que a legislação confere um tratamento de despesa dedutível em relação às participações atribuídas aos empregados cuja disciplina encontra-se atualmente estabelecida pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, fruto da Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999, base legal do art. 359 do RIR/1999.*

*8.2 Já no que se refere às participações atribuídas aos administradores, o art. 463 do RIR/1999, com fundamento no parágrafo único do art. 58 do DL nº 1.598, de 1977, veda expressamente a possibilidade de dedução, determinando que essa despesa seja adicionada ao lucro líquido do período pra fins de determinação do lucro real.*

*9 Vê-se que, a despeito da qualidade de empregados de que são revestidos os administradores da consultante, a norma tributária mais específica, regulamentada pelo art. 463 do RIR/1999, impede a dedução das participações nos lucros a eles atribuídas. Note-se que a vedação em comento alcança às participações pagas a administradores de forma ampla, sem qualquer ressalva quanto ao vínculo por meio do qual esses se relacionam com a pessoa jurídica, seja ele de natureza trabalhista, estatutária etc. Sendo assim, as participações nos lucros atribuídas aos administradores empregados da consultante devem ser adicionadas ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real do período.*

*10 Registre-se que as conclusões até aqui expostas afetam, na mesma medida, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), uma vez que se aplica a essa contribuição as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ, por força do comando do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, in verbis:*

*“Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 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.”*

*Assim, em que pese todo o argumentado, na presente instância administrativa prevalece o entendimento explicitado pela Administração Tributária, em decorrência do disposto no art. 7º, inc. V, da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011:*

*Art. 7º São deveres do julgador:*

*(...)*

*V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.*

Inconformada com a decisão retro, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário para análise e julgamento por este Conselho, reiterando os argumentos apresentados em primeira instância administrativa, além de fazer contrapontos aos argumentos trazidos a decisão de 1ª instância.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

O contribuinte foi cientificado do Acórdão 04-42.079 da DRJ-CGE em 18/02/2017 (cf. Termo de ciência por abertura de mensagem de fl. 234), e apresentou RECURSO VOLUNTÁRIO (fl. 237) em 17/03/2017. Configurada a tempestividade do presente recurso, dele conheço.

## **Da Preliminar**

Iniciando suas razões recursais, a autuada pugna pela nulidade da decisão recorrida em razão da ausência de análise de argumentos ventilados na Impugnação sem sequer mencionar quais dos argumentos deixaram de ser analisados.

Sem embargo da ausência de indicação dos argumentos que a recorrente reputa não terem sido analisados, entendo que o *decisum* de primeira instância, ainda que de forma sucinta, abordou tanto a questão principal, como as dela decorrentes, isto é, a Solução COSIT nº 89, traz à baila que as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ devem ser aplicadas à CSLL; que a vedação do art. 463 do RIR/99 se aplica à PLR paga a empregados; ademais, foi abordada a procedência da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Portanto, não se configura a hipótese de nulidade aventada em sede preliminar.

## Do Mérito

Adiante, verifica-se que o cerne da autuação trata de pagamentos feitos a administradores, à título de Participação nos Lucros ou Resultados nos anos de 2011 e 2012. Isto porque, ainda que o contribuinte tenha considerado essas despesas como não-dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, o mesmo não foi procedido em relação à base de cálculo da CSLL.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais ao enfrentar a questão (acórdão n. 9101-002.788), assim se pronunciou sobre a matéria, *litteris*:

*Sobre a extensão de regras do IRPJ na apuração da base de cálculo da CSLL, transcrevo excerto do Acórdão nº 9101-002.396, do Conselheiro Marcos Pereira Valadão:*

*Com relação à exigência de CSLL, está correto o entendimento da decisão de primeira instância, como descrito pela decisão recorrida, de que: xxxvi) apesar de nem todas as restrições à dedutibilidade de dispêndios, previstas na legislação do Imposto de Renda, serem aplicáveis à CSLL, deve-se ter em conta que a glosa das despesas em litígio não teria sido motivada por disposições específicas na legislação do IRPJ, posto que comprometeria o resultado do exercício.*

*É dizer: a admissão de determinados valores como despesas operacionais, ou não, afeta a apuração do lucro operacional — que é o mesmo, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL — e, apenas reflexamente, as correspondentes bases de cálculo (lucro real e lucro ajustado). O resultado do exercício, apurado com observância da legislação comercial, é comum a ambos os tributos, cujas respectivas bases de cálculo começam a diferir entre si, pelos ajustes específicos previstos na legislação de cada um deles, somente a partir da apuração daquele resultado.*

*(...)*

*Há também que se concordar com o argumento do recorrente em relação à aplicação do art. 13 da Lei nº 9.249/95, que veda diversas deduções da base de cálculo da CSLL, sem prejuízo do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64, ou seja, o referido dispositivo, que segue abaixo transcrito, determinou a adição das "despesas desnecessárias" à base de cálculo da CSLL:*

*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:*

*[...]*

*Veja que o art. 47 da Lei nº 4.506/1964 é o fundamento legal do art. 299 do RIR/1999. Ele dispõe exatamente sobre os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade para a dedutibilidade das despesas.*

*Assim, o texto legal acima transcrito evidencia claramente o vínculo entre a apuração da base cálculo da CSLL e os referidos requisitos para a dedutibilidade de despesas, do contrário não faria nenhum sentido a ressalva contida no texto. Com efeito, se o texto diz que para uma determinada situação deve se aplicar*

*"A" independentemente de "B", é porque "B" também é aplicável àquela mesma situação.*

*Precisamente nesse contexto, para as despesas do caso concreto há expressa previsão legal para estender à CSLL as regras de dedutibilidade do IRPJ. A redação do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe claramente sobre hipóteses de despesas indedutíveis tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, incluindo expressamente as situações previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, que é a matriz legal do art. 299 do RIR/99.*

*E, no caso concreto, as despesas de natureza específica (como a do art. 304 do RIR/99), em tese, submetem-se às normas gerais previstas para as despesas dispostas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964. Para serem dedutíveis, devem ter os atributos de usualidade, necessidade e normalidade, além de outros requisitos especiais a depender do tipo do dispêndio. E, se o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 dispõe que não dedutíveis despesas que não preencham tais atributos, a despesas do caso concreto devem ser adicionadas na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*Ocorre que, recentemente, foi editada pela Receita Federal a IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017 que dispõe, dentre outros assuntos, sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas.*

*A instrução normativa apresenta no "ANEXO I - TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO", uma tabela na qual consta uma relação de ajustes ao lucro líquido e a aplicabilidade para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*No que concerne à infração em debate, consta na linha 85:*

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 1.598, de 1977.	Sim	Não	

*Trata-se precisamente do direito tratado no caso concreto.*

*E o órgão encarregado pela administração dos tributos de competência da União manifestou-se expressamente, com base no art. 100 do CTN, ao expedir ato normativo, norma complementar de lei, no sentido de que, ao contrário do aduzido pela Fiscalização, não cabe adição à base de cálculo da CSLL 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 1.598, de 1977.*

Apesar de eu não compartilhar do entendimento, o caso em tela apresenta situação objetiva, direta, não sujeita a interpretações. A Receita Federal manifesta-se especificamente sobre a dedutibilidade de uma despesa para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Portanto, para o caso concreto, em que há manifestação expressa e direta sobre a matéria, pelo órgão responsável pela administração dos tributos de competência da União, entendo que devo me render ao comando expresso na instrução normativa.

(Grifei)

Diante do exposto, filiando-me ao entendimento exarado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, entendo que é dedutível da base de cálculo da CSLL a participação de administradores nos lucros ou resultados na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, rejeito a preliminar aventada e, no mérito, DOU provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa