



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

Processo nº 16327.720756/2016-00
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-003.760 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2019
Matéria CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
Recorrente BANCO BRADESCO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012

DESPESAS. GRATIFICAÇÃO A ADMINISTRADORES.
DEDUTIBILIDADE.

Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, são dedutíveis as gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencida a Conselheira Relatora. Designado o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza para redigir o voto vencedor.

(Assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Relatora.

(Assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelsinho Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata o presente processo de lançamento para promover ajuste na base de cálculo da CSLL, referente ao ano-calendário 2012, com imposição de multa de ofício, em razão da glosa de despesas não dedutíveis com gratificações pagas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

Da Autuação

Transcrevo trechos do TVF (fls. 2 a 9) que descrevem os fundamentos da autuação:

2. A ação fiscal de que trata o presente Termo de Verificação Fiscal foi determinada pela Administração Tributária Federal e compreendeu a fiscalização da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ano calendário 2012, relacionado a gratificações pagas aos administradores da CIA (membros do conselho e diretoria estatutária) consideradas dedutíveis pelo contribuinte na apuração da base de cálculo deste tributo.

(...)

Conforme constatou-se no curso da ação fiscal, o contribuinte gratificou seus administradores no ano de 2012, no período 04/2012 e 08/2012, contabilizadas no grupo de contas 81718005 -despesa de honorários- da seguinte forma conforme folhas de pagamento em anexo a este relatório (Doc.4):

(...)

*O total das gratificações pagas, a título de honorários e gratificação especial, aos administradores no ano calendário 2012 somou **R\$112.306.800,00**. Este valor foi considerado pela empresa como despesa não dedutível para apuração do Lucro Real, conforme LALUR em anexo (Doc.5) , e declarado em sua Declaração de Informações econômico-fiscais da pessoa jurídica (DIPJ) , na ficha 05B, linha 24, como parcela não dedutível (Doc.9- DIPJ a/c 2012).*

Dessa forma o contribuinte atendeu a legislação tributária referente ao tributo IRPJ.

(...)

Em resposta a intimação datada de 31/05/2016 (Docs.6 e 7) o contribuinte afirma que “as despesas com gratificações à diretoria no

montante de R\$ 112.306.800,00 foram consideradas dedutíveis no cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.”, apresentando o LACS referente ao ano calendário 2012 , em que se constata que não houve adição destes valores na apuração da base de cálculo da CSLL , contrariando dessa forma a legislação citada acima, objeto deste Auto de Infração.

(...)

Dianete do exposto, lavramos o Auto de Infração dos valores considerados dedutíveis pelo contribuinte na apuração da CSLL, relacionados as gratificações atribuídos a diretores estatutários/conselheiros da CIA , contrariando os dispositivos citados nos itens acima. (grifei)

No auto de infração consta a planilha com o valor da infração e os ajustes realizados (fl.409), abaixo reproduzida:

CNPJ	Período de Apuração do Tributo
60.746.948/0001-12	01/01/2012 a 31/12/2012
Nome Empresarial	
BANCO BRADESCO SA	
1. Saldo de Bases de Cálculo Negativas antes da Compensação	620.464.902,72
2. Base de Cálculo/Base de Cálculo Negativa antes da Compensação	-1.165.404.233,62
3. Base de Cálculo Negativa Compensada pelo Sujeito Passivo	0,00
4. Base de Cálculo do Período	-1.165.404.233,62
5. Infrações Apuradas no Período Sujeitas ao Percentual 75%	112.306.800,00 112.306.800,00
6. Base de Cálculo Negativa do Período Compensada na Autuação	112.306.800,00
7. Base de Cálculo Ajustada	-1.053.097.433,62
8. Limite de Compensação de 30.00%	0,00
9. Saldo Insuficiente de Base de Cálculo Negativa	0,00
10. Inobservância do Limite de Compensação	0,00
11. Base de Cálculo Negativa Compensada na Autuação	0,00
12. Saldo de Bases de Cálculo Negativas após Ajuste	1.673.562.336,34

Da Impugnação

Ciente da autuação, o contribuinte impugnou o lançamento. A DRJ julgou improcedente o recurso, através de acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012

*DESPESAS. GRATIFICAÇÃO A ADMINISTRADORES.
INDEDUTIBILIDADE.*

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

Do Recurso Voluntário

Em **14/06/2017**, a Recorrente tomou ciência do acórdão da DRJ através do seu Domicílio Tributário Eletrônico-DTE, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem à fl. 559. Não concordando com os termos da decisão, em **13/07/2017**, interpôs recurso voluntário conforme Termo de Solicitação de Juntada (fl.608), no qual:

- Argumenta que a Instrução Normativa RFB nº 1.700 expressamente previu que os ajustes relativos aos "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" não se aplicam à CSLL;
- Acrescenta que apesar de ter sido publicada em 2017 reveste-se de natureza complementar de cunho meramente interpretativo, aplicável ao caso concreto;
- Que baseado nessa Instrução, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu, por unanimidade de votos, que "a adição à base de cálculo dos valores das gratificações atribuídas a administração e dirigentes (...) aplica-se apenas ao IRPJ, não havendo repercussão para a base de cálculo da CSLL;
- Em seguida, a Recorrente contesta a decisão da DRJ ao justificar a procedência do lançamento em fundamento legal inédito e em novos argumentos que não haviam sido trazidos expressa ou implicitamente pela fiscalização. Argui nulidade parcial da decisão;
- Defende a impossibilidade de inovação e alega que o auto de infração e o relatório fiscal nada disseram a respeito da necessidade, usualidade e normalidade das despesas incorridas com o pagamento de gratificações a administradores, nem mesmo citaram os artigos 13 e 14 da lei nº 9249/95;
- Alega a inaplicabilidade da Solução de Consulta Cosit nº 89/2015 e do art. 57 da Lei nº 8981/95;
- Defendeu a dedutibilidade da gratificação paga a membros do Conselho de Administração e a Diretores; afirmou que as gratificações pagas não se assemelham às participações nos lucros;
- Argumenta que mesmo que se tratasse de participações de administradores, os pagamentos efetuados pela Recorrente seriam dedutíveis na apuração da CSLL;

Por fim, a Recorrente requereu o provimento do recurso para reconhecer a insubsistência do auto de infração.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Do mérito.

Da Dedutibilidade das Despesas com Gratificações pagas aos Dirigentes ou Administradores na Apuração da Base de Cálculo da CSLL

A Recorrente defende a dedutibilidade da gratificação paga a membros do Conselho de Administração e a Diretores na apuração da base de cálculo da CSLL. Afirmou que as gratificações pagas não se assemelham às participações nos lucros. Argui a inaplicabilidade da Solução de Consulta Cosit nº 89/2015 e do art. 57 da lei nº 8981/95.

Por sua vez, a autoridade fiscal entendeu que tais despesas não seriam dedutíveis da base de cálculo da CSLL. Isto porque a base de cálculo da contribuição seria o valor do resultado do exercício antes do IRPJ. E se essas despesas não são consideradas despesas operacionais para fins de IRPJ, também não poderiam ser deduzidas da base de cálculo da CSLL. Veja os seguintes trechos do TVF:

De acordo com o artigo 2º da referida Lei, a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

"Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social."

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

O Resultado do Exercício das sociedades é apurado de acordo com e lei comercial, artigo 187 da Lei nº 6.404/76:

"Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

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

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

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

IV. o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;

(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

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

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

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.”

O Auditor cita o art. 187 da Lei das S/A para demonstrar a forma como o resultado do exercício é obtido e que a base de cálculo da CSLL é apurada após o lucro operacional e acrescenta que as participações atribuídas aos administradores são computadas após apurado o lucro operacional.

A Recorrente argumenta que o Auditor equiparou gratificações a participações definidas no art.187, inc. VI, ressalta que esses termos têm significado distintos, e transcreveu o seguinte trecho do autor Ricardo Mariz de Oliveira:

"(...)

Assim, gratificações são verbas excepcionalmente atribuídas em caráter individual a determinados funcionários por exclusiva e espontânea deliberação do órgão interno competente, portanto, sem qualquer vínculo com qualquer obrigação legal, estatutária ou contratual.

(...)

E participações nos lucros são verbas atribuídas a determinados grupos de funcionários — preferencialmente a todos sem discriminação, ao menos a todos de um determinado segmento —, em função do lucro líquido (ou segmento dele) apurado em determinado período de tempo e segundo normas estatutariamente aprovadas. Atualmente temos em vigor a Lei n.10101, de 19.12.2000 (RIR/99, art. 358 e 462, incisos II e III; vide Procedimento V 17), mas voltada apenas para as participações de empregados nos resultados.

(...) "(grifo nosso e da Recorrente)

Da definição acima, resta claro que gratificação é ato de liberalidade da pessoa jurídica, sem qualquer caráter obrigacional, e como tal, jamais poderia ser considerada como despesa operacional, e por conseguinte, também não compõe o lucro operacional que é a base de cálculo da CSLL.

Poder-se-ia dizer então que o art. 187 da Lei das S/A foi omisso, porque não tratou especificamente das gratificações. Nesse ponto, faz-se mister uma interpretação sistêmica da legislação, com alusão ao art. 45 da Lei n.4506/64 que dispõe:

Art. 45. Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações do capital, quer referentes à aquisição ou melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações.

§ 1º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício deverá ser capitalizado para ser depreciado ou amortizado.

§ 2º Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores de pessoa jurídica, que não serão dedutíveis como custos ou despesas operacionais. (grifei)

No que diz respeito à natureza jurídica das despesas, a legislação tributária concede tratamento semelhante às participações e às gratificações, no sentido de que são consideradas não operacionais e, portanto, não dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL.

O art.2º da Lei n.7689/88, ao determinar que a base de cálculo da contribuição seria o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda, estabeleceu uma simetria entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ressalvada as especificidades de cada tributo estabelecidas em lei.

A lei instituidora da CSLL estabeleceu essa simetria e o art. 57 da lei n.8.981/95 ratifica esse entendimento, nos seguintes termos:

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. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)(grifei)

Em face da determinação constante do artigo supracitado, a autoridade fiscal faz referência às normas que disciplinam a apuração do IRPJ e o tratamento dado às gratificações. Transcreve-se trecho do TVF:

5.- Da Legislação do Imposto de Renda em relação as gratificações de administradores:

O Regulamento do Imposto de Renda RIR/99 em seu artigo 249, I ; artigo 303; artigo 357, parágrafo único, I e artigo 463 vedam as deduções relacionadas a gratificações e participações relacionadas aos administradores conforme abaixo:

"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. 357. Serão dedutíveis na determinação do lucro real as remunerações dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d"):

I - as retiradas não debitadas em custos ou despesas operacionais, ou contas subsidiárias, e as que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d");

II - as percentagens e ordenados pagos a membros das diretórias das sociedades por ações, que não residam no País.

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)". (grifei)

A Recorrente acusa o Colegiado *a quo* de inovar no lançamento e argui nulidade parcial da decisão recorrida. Afirma que a decisão recorrida justificou a procedência do lançamento por entender que haveria identidade de base de cálculo entre o IRPJ e a CSLL, mas também com base em novos argumentos e fundamento legal inédito que não haviam sido trazidos expressa ou implicitamente pela fiscalização, quando da lavratura do auto de infração.

A inovação promovida pela DRJ, suscitada pela Recorrente, refere-se à referência aos artigos 13 da Lei n.º 9.249/95 e 47 da Lei n.º 4.506/64, e aos requisitos de usualidade, necessidade e normalidade da despesa com gratificações de administradores, bem como ao seu caráter de liberalidade.

Entendo que não houve inovação por parte da DRJ, na medida em que a infração restou caracterizada na legislação constante do auto de infração, e os artigos mencionados não trazem novo fundamento, servindo apenas como reforço na argumentação.

Veja o que diz a decisão recorrida:

O art. 13 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, disciplinou a dedutibilidade de despesas na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, relacionando um rol de despesas indedutíveis, nos seguintes termos:

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: [destaquei]

(...)

O artigo 13 acima transcrito, ao discriminar despesas indedutíveis, o vez de modo exemplificativo, enumerando algumas hipóteses, sem esgotá-las, ou seja, trouxe uma lista não taxativa, na medida em que fez remissão, no caput, ao art. 47 da Lei nº 4.506, de 30/11/1964, que disciplina as regras gerais de dedutibilidade. Se o legislador pretendesse esgotar as hipóteses de indedutibilidade de despesas, bastaria enumerá-las, sem a necessidade de ressalvar a aplicação de outro dispositivo legal, que traz regras gerais sobre dedução de despesas. Eis o teor do referido art. 47:

(...)

Nesse sentido, a decisão recorrida apenas quis demonstrar que o rol de despesas indevidáveis da base de cálculo da CSLL não era taxativo, e reitera os requisitos gerais para dedutibilidade de qualquer despesa operacional, quais sejam, usualidade, normalidade e necessidade.

De fato, o auto de infração não fez referência ao art. 47 da Lei n.º 4506/64, mas sim ao art. 45, §3º, *in verbis*:

Art.45.

(...)

§ 3º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores de pessoa jurídica, que não serão dedutíveis como custos ou despesas operacionais.

Mostra-se despicienda a referência à regra geral de dedutibilidade das despesas, quando já apresentada a norma específica que tratou da impossibilidade de se deduzir as gratificações, razão pela qual comprehendo que os dispositivos citados apenas ratificam a fundamentação legal constante do lançamento.

Dessarte, não restou caracterizada a inovação nos fundamentos, e não há que se falar em nulidade, ainda que parcial da decisão recorrida.

A Recorrente defende que, caso não acolhida a arguição de nulidade, revela-se improcedente o argumento de que as despesas incorridas com o pagamento de gratificações a administradores no caso concreto não seriam usuais, necessárias e normais para a atividade da pessoa jurídica.

Esclarece que *conforme se infere da "Política de Remuneração dos Administradores da Organização Bradesco" (doc. 02 da impugnação), todos os pagamentos de gratificações foram efetuados aos membros do Conselho de Administração e da Diretoria em contraprestação aos trabalhos prestados nos termos dos Títulos V e VI do Estatuto Social do Recorrente (doc. 01 da impugnação), sendo evidente, portanto, a necessidade, usualidade e normalidade das despesas incorridas com gratificações a funcionários para o desenvolvimento do objeto social da pessoa jurídica, conforme vem sendo reconhecido pela jurisprudência deste E. Conselho, "verbis":*

"GRATIFICAÇÃO A FUNCIONÁRIOS. NECESSIDADE DA DESPESA.

A remuneração a todos os funcionários, a título de gratificação ou liberalidade é considerada como despesa necessária e, portanto, dedutível na apuração do lucro real." (Acórdão nº 1402-00.912 — Rel. Cons. Carlos Pelá — Sessão de 15.03.2012 — grifos nossos)

"IRPJ — GRATIFICAÇÃO A FUNCIONÁRIOS — NECESSIDADE DA DESPESA — A remuneração a todos os funcionários, a título de gratificação ou liberalidade, é considerada como despesa necessária, e, portanto, dedutível na apuração do lucro real" (Acórdão nº 108-469 — Sessão de 12.09.2005 — grifos nossos)

Anteriormente neste voto, foi transcrita a distinção de gratificação e participações trazida pela Recorrente. Um dos diferenciais é o caráter excepcional e individual das gratificações, concedida de forma espontânea pelo órgão competente, sem qualquer vínculo obrigacional; enquanto que as participações são verbas atribuídas, preferencialmente a todos, sem discriminação, apurado em determinado período de tempo e segundo normas estatutárias previamente aprovadas.

Ao analisar o documento 2 (fls.530-534), constata-se que as gratificações foram concedidas de maneira individualizada e de forma espontânea, por meio de deliberação do Conselho de Administração do Bradesco. Logo, transparece o caráter de liberalidade e de desnecessidade das gratificações pagas pelo Banco, ainda que tal pagamento ocorresse todo ano ou com determinada freqüência.

Vale ressaltar que a jurisprudência trazida à baila pela Recorrente diz respeito a gratificações concedidas a todos os funcionários, ou seja, apesar do *nomen juris* atribuído, não se tratavam de gratificações propriamente ditas. Provavelmente, eram verbas remuneratórias, disfarçadas de gratificações, para as quais foi atribuído o regime de tributação adequado.

A Recorrente suscita a inaplicabilidade da Solução de Consulta Cosit n.89/2015, bem como do art. 57 da Lei n.8981/95. Ressalta que a Solução de Consulta refere-se a participações nos lucros, e o caso em concreto diz respeito a gratificações pagas a administradores.

A Solução de Consulta Cosit tem origem num questionamento acerca da dedutibilidade de despesas destinadas à constituição de provisão para pagamento de férias e 13º salário de empregados ou administradores vinculados à pessoa jurídica através de contrato de trabalho regido pela CLT. Em seguida, a consulta expande-se para a questão da dedutibilidade de participações nos lucros de empregados (art.359 RIR/99) ou de administradores (art. 463 do RIR/99), e conclui pela indedutibilidade das despesas com participação nos lucros dos administradores para fins de IRPJ, e por força do art.57 da Lei n.8981/95, estende essa conclusão para a CSLL, nos seguintes termos:

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:(...)

Com efeito, apesar de a Solução de Consulta não tratar expressamente de pagamento de gratificações a administradores, ela serve como reforço nos fundamentos da autuação, visto que a participação de administradores tem tratamento semelhante às gratificações pagas a administradores em diversas normas tributárias, a exemplo do artigo 303 do RIR/99 que se refere a participações no resultado e gratificações.

Por conseguinte, a Solução de Consulta n.89/2015 não é o fundamento legal da autuação, mas o entendimento nela consignado ratifica seus fundamentos.

A Recorrente defende que ainda que se entendesse que as gratificações pagas a administradores têm o mesmo tratamento tributário das participações, ainda assim essas despesas seriam dedutíveis na apuração da CSLL.

Citou que a IN SRF n.198/98 possuía disposição expressa autorizando deduzir da base de cálculo da CSLL as participações previstas no art.187, inciso VI da Lei n.6404/76. Acrescenta que a IN SRF n. 390/04 revogou a IN SRF n.198, e que apesar de não constar mais aquela disposição, a instrução revogadora estabeleceu que a base de cálculo da CSLL seria o resultado ajustado, assim entendido o lucro líquido do período apurado antes do imposto de renda, ajustado pelas adições prescritas e pelas exclusões ou compensações autorizadas pela legislação da CSLL.

Não vale menção ao conteúdo da IN SRF n.198/88, posto que revogado à época da ocorrência dos fatos geradores. Quanto à IN SRF 390/2004, ela corrobora o entendimento de que a base de cálculo da contribuição é o lucro líquido do período antes da provisão para o IRPJ. Sendo assim, se as gratificações não são dedutíveis para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ, também não o serão para fins de apuração da CSLL. E não há dispositivo legal que determine a dedutibilidade das gratificações para fins de apuração da CSLL.

Em seu recurso, o contribuinte também menciona a IN RFB n.1700/2017 que teria consolidado o entendimento de que as despesas incorridas com o pagamento de gratificações atribuídas a administradores e dirigentes não devem ser adicionadas à base de cálculo da CSLL. Citou o art. 62 da instrução em comento, que em seu parágrafo único faz referência a uma tabela não exaustiva de adições ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real. Na linha 85 desta tabela, resta expresso que a adição das gratificações pagas a administradores e participações nos lucros de administradores não se aplicam à CSLL.

A Recorrente defende que a IN RFB n.1700/2017 *reveste-se de natureza complementar e de cunho meramente interpretativo da legislação tributária, já que não pode inovar o ordenamento jurídico, menos ainda alterar qualquer aspecto da regra matriz de incidência tributária, em especial a sua base de cálculo, não se cogitando ainda a atribuição de força de lei.*

É verdade que uma instrução normativa tem natureza complementar e não pode inovar o ordenamento jurídico. Contudo, esta instrução foi emitida para regulamentar os efeitos advindos das alterações no ordenamento jurídico introduzidas pela Lei nº 12.973/2014.

Esta lei alterou a legislação do IRPJ e da CSLL, revogou o Regime Tributário de Transição-RTT e adaptou a legislação tributária aos métodos e critérios prescritos pelos *International Financial Reporting Standards (IFRS)*. Esta lei introduziu um novo paradigma tributário, e a instrução normativa n.1700/2014 que regulamentou essas alterações não pode ser considerada como interpretativa da legislação tributária que existia antes vigência da Lei nº 12.973/2014.

O entendimento consignado na IN RFB n.1700/2014 não pode retroagir para alcançar os fatos geradores que deram origem à presente autuação, ocorridos no ano-calendário 2012. Portanto, a IN RFB n.1700/2017 não se aplica ao caso em concreto.

Por tudo ora exposto, voto por conhecer do recurso e no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(Assinado digitalmente)
Giovana Pereira de Paiva Leite

Voto Vencedor

José Eduardo Dornelas Souza, Redator Designado.

Em que pese o entendimento de mérito da ilustre Relatora, durante as discussões em sessão surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Assim, passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões do colegiado acerca dessa matéria.

O enfrentamento do caso ora posto a julgamento demanda discernir a pretensão fazendária da aplicação de regras próprias do IRPJ, que vedam a dedutibilidade das gratificações pagas aos administradores, na apuração da CSLL.

Como se observa dos autos, a Fiscalização adota posição interpretativa na qual, alicerçada no art. 57 da Lei nº 8.981/95, limita à dedutibilidade das despesas com o pagamento das gratificações dos administradores, ao estender regras de apuração e pagamento do IRPJ à formação da base de cálculo da CSLL.

Não obstante as regras gerais para IRPJ e CSLL serem as mesmas, tais como os períodos de apuração, de pagamento, prestação de informações, cobrança, penalidades, etc, cada qual, contudo, possuem a sua própria base de cálculo e respectiva alíquota.

Nesse caso, se a despesa afetou o resultado (lucro líquido), ela pode ser deduzida, a menos que haja vedação legal específica, o que não acontece no presente caso.

Em matéria tributária vige o princípio da estrita legalidade e, por conta de seus efeitos, é que a obrigação tributária é constituída em *numeris clausus*, ou seja, as hipóteses de tributação devem vir descritas em Lei em hipóteses fechadas.

Não existe em nosso ordenamento pátrio a tributação por analogia e é justamente essa conduta que o princípio da legalidade visa coibir, até porque a falta de previsão legal geraria insegurança jurídica, vez que o contribuinte nunca saberia ao certo quando pagar ou não o tributo.

De qualquer forma, cumpre destacar que em 14.03.2017 foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 1.700, que dispõe, dentre outros assuntos, sobre a determinação e o pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, e apresenta no "ANEXO I - TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO", uma tabela no 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 se refere à infração aqui discutida, consta na linha 85:

<i>Nº</i>	<i>Assunto</i>	<i>Descrição do Ajuste</i>	<i>Aplica-se ao IRPJ?</i>	<i>Aplica-se à CSLL?</i>	<i>Dispositivo da IN</i>
85	<i>Participações nos Resultados e Gratificações</i>	<i>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.</i>	<i>Sim</i>	<i><u>Não</u></i>	

Inclusive, em face da edição de tal Instrução Normativa, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão realizada em 09.05.2017, decidiu, por unanimidade de votos, "que a adição à base de cálculo dos valores das gratificações atribuídas à administração e dirigentes (...) aplica-se apenas ao IRPJ, não havendo repercussão para a base de cálculo da CSLL" (Acórdão nº 9101-002.788 - Rel. Cons. André Mendes de Moura - Sessão de 09.05.2017).

Do referido julgado, cabe destacar os seguintes excertos do voto do Conselheiro Relator André Mendes de Moura:

Ocorre que, na apuração da base de cálculo de IRPJ e CSLL para fins fiscais, sendo a despesa em debate relativa a pagamento de gratificações a diretores e administradores, não foi efetuada a adição prevista no art. 303 do RIR/99:

(...)

Precisamente nesse contexto foi tipificada a infração tributária do IRPJ: falta de adição ao lucro líquido das despesas a título de gratificações nos lucros atribuídas aos dirigentes e administradores.

Entendeu a autoridade fiscal que a regra de dedutibilidade tinha repercussão para a CSLL, com base no artigo 28 da Lei nº 9.430, e 57 da Lei nº 8.981, de 1995, razão pela qual também efetuou lançamento de ofício para a contribuição social.

(...)

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 no 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 da IN
85	<i>Participações nos Resultados e Gratificações</i>	<i>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.</i>	<i>Sim</i>	<u><i>Não</i></u>	

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 manifestase 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.

*Pelo exposto, voto no sentido de afastar a autuação relativa à CS
LL.*

Assim, seja com base nos argumentos acima, seja em face de expressa previsão contida em Instrução Normativa, que retrata manifestação específica da Receita sobre a dedutibilidade de despesa para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, há de se dar provimento ao recurso voluntário, cancelando a exação fiscal nesse ponto.

Portanto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência fiscal no tocante à CSLL.

(assinado digitalmente)
José Eduardo Dornelas Souza