



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

Processo nº 16327.720776/2016-72
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-003.274 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2019
Matéria CSLL - DEDUTIBILIDADE - GRATIFICAÇÃO ADMINISTRADORES
Recorrente BANCO DE INVESTIMENTO CREDIT SUISSE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 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 unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Votou pelas conclusões o Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Eduardo Morgado Rodrigues, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Letícia Domingues Costa Braga, Cláudio de Andrade Camerano e Carlos André Soares Nogueira.

Relatório

Por economia processual e bem descrever a síntese dos fatos adoto o relatório da decisão recorrida, que a seguir transcrevo, complementando-o a seguir:

1. Do Crédito Tributário

Trata-se de lançamento de ofício para exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora até 25/11/2016, ano-calendário 2012. No auto de infração, o crédito tributário encontra-se assim demonstrado:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2973	9.458.706,65
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2016)		4.001.032,91
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		7.094.029,98
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		20.553.769,54
Valor por Extensão		
VINTE MILHÕES, QUINHENTOS E CINQUENTA E TRÊS MIL, SETECENTOS E SESSENTA E NOVE REAIS E CINQUENTA E QUATRO CENTAVOS		

A infração fiscal foi descrita como "Custos/Despesas Operacionais/Encargos Não Dedutíveis", e enquadrada nos seguintes dispositivos legais:

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 39 da Medida Provisória nº 563/12.

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

2. Do Relatório Fiscal (fls. 2220 a 237)

A autoridade fiscal, depois descrever o objeto da auditoria e as disposições estatutárias sobre a administração da sociedade, cita o arts. 138, 145 e 146 da Lei nº 6.404/76, que definem a quem compete a administração da companhia, incluindo conselheiros e diretores como membros dos órgãos de administração.

Prossegue a Auditora-Fiscal, registrando que a própria contribuinte considera seus diretores como administradores, enquadrando-os, a partir de declaração em GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social, na Categoria 11 - Contribuinte Individual Diretor Não-Empregado. Na DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais, ano-calendário 2012, os diretores são informados na Ficha 61-A, como Diretores sem Vínculo Empregatício.

Na sequência, a autoridade autuante cita e transcreve os dispositivos da legislação que estabelecem os conceitos despesas, vedações à dedutibilidade, ajustes do lucro líquido do período de apuração, apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Quanto ao conceito de despesas operacionais, o relatório fiscal transcreve o art. 299 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza- RIR). No tocante à vedação da dedutibilidade de algumas despesas atribuídas a administradores, traz à colação os arts. 247, 249, 303, 357 e 463, todos do RIR/99.

Conceituando a figura de administrador e de diretor da pessoa jurídica, a autoridade fiscal cita a Instrução Normativa (IN) SRF nº 2, de 12/09/1969, e o Parecer Normativo (PN) CST nº 48, de 31/01/1972.

Para fundamentar a indedutibilidade das despesas com gratificações atribuídas aos administradores, a autoridade fiscal assim manifestou-se:

4.7 Ora, o 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, dispõe que as conclusões expostas com relação ao IRPJ afetam na mesma medida a CSLL, posto que a essa contribuição são aplicadas as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ, 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.

4.8 Faz-se mister lembrar que a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL foi instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, na forma prevista no art. 195 da Constituição Federal, nestas palavras

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

4.9 De acordo com o art. 2º desse diploma legal, considera-se como base de cálculo da CSLL o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda, ipsis litteris

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

4.10 Por outro lado, o art. 187 da Lei nº 6.404/76 dispõe que o resultado do exercício das sociedades seja apurado de acordo com a lei comercial, textualmente

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.

4.11 Dos dispositivos legais acima transcritos, verifica-se que o resultado do exercício, base de cálculo da CSLL, é apurado após o lucro operacional da pessoa jurídica. Somente a partir desse resultado é que são computadas as Participações nos Lucros atribuídas aos administradores, obtendo-se assim o lucro líquido do exercício.

4.12 Para mais, o § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, é claro ao estabelecer que não serão consideradas no lucro operacional as despesas com gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores. Vejamos:

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. (gn)

4.13 Isto posto, sendo que as despesas com Gratificações aos Administradores não devem ser levadas em consideração para a apuração do Lucro Operacional, como depreende-se da legislação anteriormente transcrita, não fazem parte igualmente do Resultado do Exercício, o qual é a base de cálculo da CSLL.

Destarte, as despesas com as gratificações em apreço são consideradas indedutíveis para fins de apuração dessa contribuição.

4.14 No caso em análise, verificou-se que os valores das Gratificações pagas aos Diretores, durante o exercício de 2012, foram consideradas no cálculo do Resultado do Exercício, isto é na Base de Cálculo da CSLL, contrariando o disposto no art. 187 da Lei nº 6.404/76. Desta forma, tal montante afetou o cálculo do Lucro Líquido antes da CSLL, que é o valor a partir do qual são computadas as adições e as exclusões para a apuração final da base de cálculo da contribuição.

4.15 Intimado a apresentar a adição dos valores pagos à título de Gratificações aos Administradores, durante o exercício de 2012, para a apuração do Lucro Real, no Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur, e para a apuração da base de cálculo da CSLL, no Livro de Apuração da Contribuição Social – LACS, o banco, em Carta-Protocolo, de 01 de julho de 2016, apresenta a adição junto ao Lalur, mas não ao LACS e esclarece, *ipsis verbis*

O CS tem como procedimento contabilizar as provisões efetuadas a título de remuneração variável de seus administradores em contas específicas e adicioná-las na base de cálculo da CSLL. Quando do pagamento, os referidos valores provisionados são revertidos na contabilidade e contabilizados em contas específicas de despesas efetivas. Quando da apuração da CSLL, os valores revertidos são excluídos (...). (gn)

4.16 Intimado a confirmar a não adição dos valores pagos como Gratificação aos Administradores para a apuração da base de cálculo da CSLL, o banco responde, através de Carta-Protocolo, de 21 de julho de 2016, *ad litteram*

Confirmamos o procedimento descrito em nossa resposta protocolada em 01 de julho de 2016, qual seja, o CS não adiciona os valores efetivamente pagos a título de gratificação aos administradores na base de cálculo de CSLL.

4.17 Em suma, a base de cálculo da CSLL foi reduzida, nos montantes das Gratificações pagas aos Administradores, por não terem sido estes levados em conta, quando de seu pagamento, devendo os mesmos serem adicionados à citada base para o cálculo da contribuição devida.

4.18 Esse tem sido o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, ao apreciar casos congêneres, como pode ser observado no Acórdão nº 1202-001.141 da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, de 10 de abril de 2014, nos seguintes termos

PAGAMENTOS DE GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES A DIRETORES. EXERCÍCIO DE ATIVIDADES DE DIRIGENTE/ADMINISTRADOR. INDEDUTIBILIDADE. IRPJ E CSLL.

Evidenciado que os diretores da autuada exerciam atividades de dirigentes e administradores dos negócios da pessoa jurídica, cabível o enquadramento no art. 303 do RIR/99, que prevê a indedutibilidade dos valores com despesas de “gratificações” e “participações no resultado” atribuídas aos mesmos na apuração do lucro real. A indedutibilidade dessas despesas é também aplicável na apuração do resultado do exercício, base de cálculo da CSLL.

Quanto à exigência da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, tem-se que a mesma foi instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, na forma prevista no art. 195 da Constituição Federal de 1988:

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.

De acordo com os dispositivos transcritos, verifica-se que a hipótese de incidência da CSLL é a existência de “lucro”, apurado de acordo com o “resultado do exercício” da pessoa jurídica, base de cálculo dessa contribuição.

Já o “resultado do exercício” das sociedades é apurado de acordo com a lei comercial, art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 e alterações:

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.

Dos dispositivos acima transcritos verifica-se que o “resultado do exercício”, base de cálculo da CSLL, é apurado após o “lucro operacional” da pessoa jurídica.

Por fim, o art. 45, § 3º da Lei nº 4.506, de 1964 é claro ao estabelecer que não serão consideradas no “lucro operacional” as despesas com as “gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores”:

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. (gn)

Assim, como as despesas com as “gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores” não devem fazer parte do “lucro

operacional”, conseqüentemente também não fazem parte do “resultado do exercício”, base de cálculo da CSLL, de modo que também deve ser negado o direito à dedutibilidade dessas despesas para fins de apuração da CSLL.

4.19 Corroborando tal entendimento, a Solução de Consulta nº 89 da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal – COSIT, de 24 de março de 2015, a qual trata de despesas indedutíveis para o cálculo do Lucro Real e da CSLL, dispõe que as conclusões expostas com relação ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas afetam na mesma medida a CSLL, posto que a essa contribuição são aplicadas as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda, por força do comando do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Vejamos:

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. (gn)

4.20 Conclui-se, da mesma forma que a Solução de Consulta nº 89, que devem ser adicionadas ao Lucro Líquido do período de apuração, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, as Gratificações atribuídas aos Administradores.

3. Da Impugnação (fls. 251 a 288)

A contribuinte tomou ciência do lançamento, pessoalmente, em 29/11/2016 (fls. 241 e 242). Inconformada, apresentou, em 27/12/2016, a impugnação de fls. 251 a 288, por meio da qual alega em síntese, as razões de fato e de direito e a seguir.

Depois de resumir a autuação fiscal, citando os fundamentos legais adotados pela fiscalização, a impugnante assevera que a autoridade fiscal pretendeu, em suma, aplicar à CSLL as mesmas normas e limitações previstas para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, ainda que, paradoxalmente, ora argumente que deveria haver uma adição à base de cálculo (ajuste), ora argumente que as gratificações sequer poderiam reduzir o lucro operacional.

Aduz a contribuinte que o auto de infração não questiona a efetividade e a natureza das gratificações, motivo pelo qual suas razões de defesa concentram-se em questões de direito, quanto à validade e aplicabilidade das normas invocadas pela fiscalização.

3.1. Da Dedutibilidade de Gratificações Pagas a Administradores para Fins de Apuração da Base de Cálculo da CSLL

A contribuinte registra, inicialmente, que é fato incontroverso que as despesas com gratificações glosadas foram pagas a administradores sem vínculo empregatício, motivo pelo qual adicionou tais despesas ao lucro líquido, para fins de apuração do Lucro Real.

Entretanto, entende que os ajustes efetuados para fins de IRPJ não são aplicáveis à determinação da base de cálculo da CSLL, sendo, portanto, dedutíveis as despesas com pagamento de gratificação aos administradores. Destaca que não há norma específica prevendo a adição extracontábil.

Combate o acórdão trazido como precedente pela fiscalização (Acórdão nº 1202-001.141, de 10/4/2014), aduzindo que nele a discussão centrou-se na caracterização dos destinatários como administradores ou mero funcionários, tendo a indedutibilidade, para fins de CSLL, sido decidida quase como matéria reflexa.

Aduz a impugnante que, independentemente de determinada espécie de despesa ser considerada como operacional ou não, ela influencia negativamente o resultado do exercício, como dispõe o art. 187 da Lei nº 6.404/76, fato que foi ignorado pela autoridade fiscal, já que as despesas não operacionais são consideradas (e evidenciadas) no resultado do exercício. Afirma, ainda, que ao contrário do que diz a fiscalização, as despesas com gratificações a administradores devem ser computadas na apuração do próprio lucro operacional, pois são vinculadas à gestão das atividades da pessoa jurídica, em linha com a doutrina de Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke e Ariovaldo dos Santos. Este é o motivo pelo qual tais despesas foram consideradas no resultado operacional da impugnante.

Segundo a contribuinte, suas demonstrações financeiras são regularmente auditadas por auditores externos e submetidas à fiscalização do Banco Central do Brasil, e jamais houve, de qualquer parte, objeção quanto ao tratamento das gratificações pagas aos administradores como despesas, que impactam legitimamente seus resultados, influenciando o lucro líquido do exercício. Assevera que as referidas despesas foram incorridas com vistas ao curso normal dos negócios realizados pela sociedade e à manutenção da sua fonte produtora de renda.

Para a contribuinte, os pagamentos de gratificações realizados não decorrem de liberalidade, mas têm contraprestação específica: os benefícios econômicos trazidos pelos administradores, em razão das funções por ele exercidas. Reforça esse entendimento dizendo que os valores referentes às gratificações são considerados rendimentos por parte dos administradores, pois do contrário, se pudessem ser tratados como mera liberalidade, vale dizer, doação, estariam as gratificações alcançadas pela isenção do imposto de renda da pessoa física, conforme art. 39, XV, do RIR/99.

Prosseguindo em sua defesa, a impugnante alega que não só inexistente norma legal que determine a adição das despesas com gratificação a administradores à base de cálculo da CSLL, como a própria IN SRF nº 390, de 2004, não prevê a indedutibilidade em questão.

A defendente transcreve dispositivos das Leis nº 8.383/91, nº 8.541/92 e 8.981/95, para concluir que, embora tenham estendido à CSLL as normas de apuração e de pagamento aplicáveis ao IRPJ, eles continuaram a diferenciar as bases de cálculo desses tributos. Questiona o fato de a fiscalização ter ignorado e deixado de se manifestar sobre a ressalva feita na parte final do *caput* do art. 38 da Lei nº 8.541/92 e do *caput* do art. 57 da Lei nº 8.981/95.

Na mesma esteira de argumentação, diz a contribuinte:

3.26. A independência e autonomia das bases de cálculo de CSLL e IRPJ é ainda confirmada por outros dispositivos legais, como, por exemplo: (i) o parágrafo único do art. 44 da Lei nº 8.383/91, que permitiu a redução da base de cálculo da CSLL com a base de cálculo negativa apurada em meses anteriores; (ii) os §§ 1º e 2º dos mencionados arts. 38 e 57 das Leis nº 8.541/92 e 8.981/95, que trazem normas específicas relativas à base de cálculo da CSLL; e (iii) do § 3º do art. 57 da

Lei nº 8.981/95, que diferencia o lucro real (base de cálculo do IRPJ) do lucro líquido ajustado (base de cálculo da CSLL).

3.27. Em suma, as normas acima, ao se referirem a "apuração" e "pagamento", não buscaram estender à CSLL as normas de IRPJ relativas a "base de cálculo", devendo as mesmas serem interpretadas como se referindo, por exemplo, ao período de apuração (trimestral ou anual, com pagamentos mensais estimados) e ao prazo de pagamento da CSLL, que são comuns aos dois tributos. Mas não se queira transformar, fundir os dois tributos em um só. Nem tudo que vale para o IRPJ vale igualmente para a CSLL. É tão simples quanto isto.

[...]

3.29. Por esta razão é que, por exemplo, (a) o lucro inflacionário podia ter sua tributação pelo IRPJ diferida, mas não pela CSLL; (b) a amortização de ágio/deságio relacionados a participações societárias não interfere na apuração do lucro real (art. 391 do RIR), mas é levada em conta na determinação da base de cálculo da CSLL; (c) os resultados decorrentes de contratos celebrados com entidades públicas podiam ter sua tributação diferida para fins de IRPJ desde o DL nº 1.598, de 26.12.1977, art. 10, § 3º (RIR, art. 409), mas só a partir da Lei nº 8.003, de 14.03.1990, art. 3º, é que se dispensou o mesmo tratamento à CSLL, e assim por diante.

Ao encontro de suas argumentações, a defendente traz doutrina e decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Na sequência, diz que base de cálculo é matéria de lei em sentido estrito e, no tocante à CSLL, é aquela definida pelo art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988. Destaca a alínea "c" do § 1º do citado dispositivo legal, afirmando que apenas as provisões indedutíveis, exceto a do IRPJ, é que devem ser adicionadas à base de cálculo da CSLL, e aduz que despesas diferenciam-se de provisões.

Adicionalmente, a impugnante transcreve o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, e destaca que apenas as despesas com alimentação de acionistas e administradores são indedutíveis para fins de CSLL, não existindo nenhuma menção às gratificações pagas.

Assevera que o fato de o citado art. 13 fazer referências expressa à base de cálculo da CSLL, para efeito de tornar dela indedutíveis determinadas parcelas, também indedutíveis do Lucro Real, corrobora a assertiva de que as adições extra contábeis aplicáveis ao IRPJ não o são, necessariamente, para fins de CSLL.

A contribuinte também registra que a IN SRF nº 390/04, que consolida as normas aplicáveis à CSLL, também não prevê a indedutibilidade das gratificações em questão, e tem redação similar à do art. 57 da Lei nº 8.981/95.

Na mesma linha de argumentação, segue a contribuinte rebatendo a indedutibilidade das gratificações para a administradores para fins de determinação da base de cálculo da CSLL. Traz à colação excertos da Solução de Consulta COSIT nº 212, de 2015, que trata de matéria similar, dispondo que despesa com concessão de bonificações em operações de natureza mercantil, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, não se encontram expressamente na IN SRF nº 390/04 como despesas indedutíveis.

A impugnante, ainda defendendo a autonomia dos ajustes das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, e pretendendo provar a inexistência de coincidência necessária entre referidas bases de cálculo, cita o art. 50 da Lei nº 12.973, de 2014, segundo o

qual "*aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49*". Reforça seus argumentos com a transcrição de entendimento de alguns doutrinadores.

Ainda em seu socorro, a contribuinte transcreve a ementa e trechos da Solução de Consulta nº 68, de 2007:

GRATIFICAÇÕES PAGAS A DIRIGENTES. NÃO INDEDUTIBILIDADE.

As gratificações pagas a dirigentes e pessoas jurídicas não são indedutíveis na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Dispositivos Legais: Lei nº 7.689, de 1988, artigo segundo, Lei nº 9.249, de 2005, artigo 13, Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, artigo terceiro. (Solução de Consulta nº 68, 5ª Região Fiscal, Disit, Chefe LÍCIA MARIA ALENCAR SOBRINHO, era 28.11.2007)

[...]

5. Conforme se observa, a hipótese em tela, que é a de gratificações pagas a dirigentes, não está elencada nos dispositivos já transcritos e que são, por disposição expressa, aplicáveis à CSLL.

6. Resta saber se é aplicável a essa Contribuição a norma formalizada no parágrafo terceiro do artigo 4º da Lei nº 4.506, de 1964 [...]

7. A distinção entre as bases de cálculo da CSLL e do IRPJ está posta em diversos dispositivos da Legislação Tributária, a saber, no artigo 38 da Lei nº 8541, de 1992, 57 da Lei nº 8.981, de 1995 e no artigo terceiro da Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004 [...]

8. Desse modo, conclui-se pela não indedutibilidade das gratificações pagas a dirigentes de pessoas jurídicas no tocante à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

9. Corroborando esse entendimento, o Programa Gerador da DIPJ 2007 transporta o valor informado na linha "Gratificações a Administradores" na coluna "Parcelas não Dedutíveis" para a linha "Despesas Operacionais -Soma das Parcelas não Dedutíveis" da ficha "Demonstração do Lucro Real", adicionando esse valor ao Lucro Líquido na apuração da base de cálculo do IRPJ, e mantém a dedução do mesmo valor na apuração da base de cálculo da CSLL."

A impugnante encerra suas alegações transcrevendo decisões do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (CC), bem como do CARF e da CSRF.

Quando do julgamento da DRJ, a decisão restou assim ementada:

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.

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Inconformada com a decisão, interpôs o contribuinte recurso voluntário, arguindo que a decisão seria ilegal e repetindo, basicamente toda a argumentação posta em sua impugnação.

Este é o relatório.

Voto

Conselheira Leticia Domingues Costa Braga - Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais, assim dele tomo conhecimento.

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.

Muito embora a CSLL seja considerada por alguns, não sem razão, um adicional do IRPJ ao momento em que instituída como uma espécie tributária autônoma dúvida não há que a apuração de sua base de cálculo deve observar regras próprias sendo atentatório à segurança jurídica na tributação tomar emprestadas regras de tributo outro para justificar a (in)dedutibilidade das gratificações pagas a administradores.

Como se observa, a Fiscalização adota posição interpretativa na qual, alicerçada centralmente no art. 57 da Lei nº 8.981/95, estariam as limitações à dedutibilidade das despesas com o pagamento das gratificações dos administradores abrangidas na suposta *extensão*, promovida por tal dispositivo, das regras de *apuração e pagamento* do IRPJ à formação da base de cálculo da CSLL.

A *autoridade fiscal* vale-se também de normativo infralegal (art.303, do RIR), em conjunto com Solução de Consulta/ COSIT n.89/2015 para a confirmação de tal posição adotada, inclusive ressaltando-se suposta vinculação da fiscalização às consultas da Receita Federal do Brasil.

Ao seu turno, a Recorrente mantém sua posição apresentada desde a Ação Fiscal, de ausência de previsão legal para tal vedação de dedutibilidade, agora lhe imposta, aprofundando-se tecnicamente em tal demonstração.

Em primeiro lugar, é certo que a base de cálculo dos tributos deve ter respaldo em Lei propriamente dita, não podendo prevalecer exação que representa incremento de oneração fiscal do contribuinte em normativo que amplia conteúdo legal ou lhe contraria.

Assim, entende-se dispensável uma análise aprofundada do previsto no art.303 do RIR, como fundamento do lançamento, devendo o julgamento se focar nas previsões do art. 57 da Lei nº 8.981/95 e outros dispositivos legais, que própria e devidamente arrimaram a exação e a sua manutenção, até o presente momento processual.

Ainda que em termos *práticos*, financeiros e econômicos, a CSLL possa ser encarada como um *adicional* do IRPJ, para todos os fins legais e jurídicos, trata-se de tributo próprio, até de espécie diversa do Imposto sobre a Renda, devendo-se sempre se atribuir toda a autonomia e individualidade aos seus *critérios de incidência*.

E tanto assim é que o art. 2º da Lei nº 7.689/88 trata da base de cálculo desse tributo sem qualquer utilização objetiva ou *remissão* direta a aspectos quantitativos ou materiais da legislação IRPJ, trazendo previsões próprias de ajustes sobre o *resultado do período-base* para a sua obtenção efetiva.

Mesmo que, com o passar dos anos, desde a sua instituição, o Legislador tenha adotado, por muitas vezes, técnica de promoção do *aplainamento* de alguns elementos da base de cálculo da CSLL com a do IRPJ, ainda assim é necessário que haja a expressa e individual determinação de inclusão de elementos que lhe incrementam, bem como, eventuais vedações a dedução de sua base de cálculo.

Por outro lado, o entendimento aplicável ao IRPJ não pode ser estendido à CSLL uma vez que (i) a referida contribuição possui base de cálculo própria, nos termos do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e (ii) não há dispositivos na legislação tributária que determinem a adição do valor pago a título de participações nos lucros aos administradores para fins de apuração do resultado ajustado, consoante item nº 85, do Anexo I, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Ademais, a própria Receita, já proferiu Solução diversa da citada na decisão da DRJ, conforme solução de consulta nº 16, COSIT , conforme abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL ADMINISTRADORES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DESPESA DEDUTÍVEL.

As participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores são dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 546, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1998, art. 57; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, Anexo I, item nº 85

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE O VALOR DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DA SOCIEDADE PAGA A DIRETOR ESTATUTÁRIO NÃO EMPREGADO. DEDUTIBILIDADE.

Para fins de determinação do resultado ajustado, é dedutível a contribuição previdenciária devida pela empresa em consequência da participação no lucro atribuída ao diretor não empregado, que é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 131.

Assim, devidamente reconhecido pela própria Receita que há dedutibilidade dos valores pagos para sócios e administradores da CSLL, no exatos termos da IN n.º 1.700/17.

Processo nº 16327.720776/2016-72
Acórdão n.º **1401-003.274**

S1-C4T1
Fl. 457

Pelo acima exposto, conduzo meu voto o sentido de dar provimento ao recurso voluntário exonerando a totalidade da autuação.

(assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga