



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10830.004011/2001-39  
Recurso nº. : 135.387  
Matéria : IRPJ E OUTRO – Exs: 1998 e 1999  
Recorrente : ROBERT BOSCH LTDA.  
Recorrida : 3ª TURMA DRJ em CAMPINAS – SP  
Sessão de : 15 de setembro de 2004  
Acórdão nº. : 101-94.680

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE-IMPROCEDÊNCIA. Não é nulo o lançamento praticado por agente do Fisco que, ao formalizar a exigência, encontrava-se habilitado para o exercício da competência legal que lhe é atribuída, mediante MPF emitido pela autoridade competente.

IRPJ – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR – APURAÇÃO DO CÁLCULO DO INCENTIVO – Correto o cálculo do incentivo fiscal a título de Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, realizado pela contribuinte, cujo procedimento tomou por base os parâmetros estabelecidos pela norma legal, ainda que divergente com o decreto regulamentador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por ROBERT BOSCH LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

PAULO ROBERTO CORTEZ  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 OUT 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



RECURSO Nº. : 135.387  
RECORRENTE: ROBERT BOSCH LTDA.

## RELATÓRIO

ROBERT BOSCH LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, por meio da petição de fls. 224/255, do Acórdão nº 1.574, de 12/07/2002, prolatado pela 3<sup>a</sup> Turma de Julgamento da DRJ em Campinas - SP, fls. 212/220, que julgou procedente o crédito tributário constituído nos autos de infração de IRPJ, fls. 05 e CSLL, fls. 15.

Com relação ao item combatido pela recorrente do crédito tributário sob exame, informa o Termo de Verificação Fiscal (fls. 20/23), que a contribuinte procedeu ao cálculo a menor do adicional do IRPJ, tendo em vista que houve a exclusão dos valores desembolsados ao "Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, diretamente do lucro líquido, quando o correto, segundo a fiscalização, seria pela via da dedução do imposto devido, do valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas em programas de alimentação do trabalhador.

O enquadramento legal deu-se com base nos arts. 178, 551, 585 e 586 do RIR/94; art. 3º, § 1º da Lei nº 9.249/95; e art. 4º da Lei nº 9.430/96.

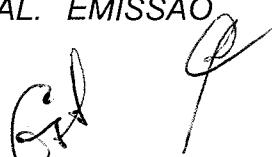
Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 136/166.

A e. 3<sup>a</sup> Turma de Julgamento da DRJ/Campinas, decidiu pela manutenção do lançamento, conforme acórdão acima citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997, 1998

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. EMISSÃO  
DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIA.



*É admitida para fins de emissão do Mandado de Procedimento Fiscal, a delegação de competência do Delegado da Receita Federal para a projeção local do Serviço de Fiscalização.*

**JULGAMENTO ADMINISTRATIVO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO.**

*É a atividade onde se examina a validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco, sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade dos fundamentos daqueles atos. O julgador administrativo deve observar as normas legais e regulamentares, bem como o entendimento da Secretaria da Receita Federal, expresso em atos tributários e aduaneiros.*

*IRPJ*

*Ano-calendário: 1997, 1998*

**ADICIONAL. CÁLCULO. DEDUÇÕES. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. (PAT)**

*O valor do adicional do IRPJ será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções, assim também entendidas aquelas relacionadas ao Programa de Alimentação do Trabalhador.*

*TAXA SELIC – LEGITIMIDADE – A taxa de juros denominada SELIC, por ter sido estabelecida em lei, e estar de conformidade com o disposto no art. 161, § 1º, do CTN, permanece válida no ordenamento jurídico enquanto não tiver sua execução suspensa pelo STF.*

*Lançamento procedente”*

Ciente da decisão de primeira instância em 17/03/2003 (fls. 223), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 10/04/2003 (protocolo às fls. 224), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que os julgadores de primeira instância negaram validade à Lei nº 6.321/76, preferindo optar por aplicar o Decreto nº. 78678/76, alegando a sua vinculação aos atos do Chefe do Poder Executivo. Porém, à luz do Direito e dos Princípios que norteiam o Direito Tributário, a hierarquização de normas deve ser tida como alicerce fundamental em matéria de interpretação das obrigações tributárias, não podendo ser posta em segundo plano, sob pretexto da vinculação administrativa do agente autuante;
- b) que a decisão afirma que a Lei 9249/95, ao tratar do adicional do imposto de renda, é definitiva ao estabelecer que o valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitida



qualquer dedução. Tal assertiva é imprópria e não tem qualquer relação com o equívoco da infração, vez que trata do tema de forma genérica. O enquadramento legal para fruição do benefício incentivo fiscal do PAT é a própria lei que o instituiu, a qual foi totalmente obedecida pela recorrente;

- c) que, pela leitura do Decreto que regulamentou a lei, verifica-se que foram modificadas, indevidamente, os ditames da lei, pois estabeleceu-se nova regra para o gozo dos benefícios. A lei estabeleceu a dedução do “Lucro Tributável” ao passo que o decreto prescreveu a dedução “do Imposto Devido”. A modificação introduzida pelo citado decreto é ilegal, pois invade matéria reservada à lei e, consequentemente o auto de infração não pode prevalecer;
- d) que é ilegal a utilização da Taxa Selic para a cobrança dos juros moratórios;
- e) que o MPF foi emitido por delegação de competência, pelo Chefe do Serviço de Fiscalização, que está encarregado de elaborar e promover os programas de fiscalização e, após aprovados, executá-los. Trata-se de uma impropriedade na esfera do Direito Administrativo. Não pode alguém estar investido na função de agente de controle, competente para emitir atos (MPF) e, simultaneamente, estar incumbido de realizá-los/executá-los;
- f) que a administração, assim agindo, distancia-se dos princípios consagrados para administração pública, quais sejam: Princípio da Legalidade, Impessoalidade e da Moralidade. Assim, o MPF é nulo de pleno direito, assim como é nulo o auto de infração lavrado.

Após o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo, foram os presentes autos encaminhados para este Primeiro Conselho de Contribuintes para a apreciação do recurso voluntário interposto pela contribuinte.

É o Relatório.



## V O T O

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

A recorrente suscita a preliminar de nulidade do auto de infração, tendo em vista que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, foi emitido pelo Sr. Chefe do Serviço de Fiscalização, o qual está encarregado de elaborar e promover os programas de fiscalização e, após aprovados, executá-los.

Instrumento jurídico novo, que veio modificar o modo de operar da fiscalização tributária federal, o MPF é um pré-requisito à abertura de qualquer procedimento fiscal (exceção feita às hipóteses arroladas no artigo 11 da Portaria SRF nº 1.265/1999), e constitui-se em verdadeira atribuição de competência, ao Auditor-Fiscal da Receita Federal – AFRF, para a realização de uma ação fiscal concreta, especificamente dirigida para a verificação da exatidão dos procedimentos adotados por um determinado contribuinte, com relação aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

O MPF é, antes de qualquer outra coisa, ato administrativo de atribuição de competência, delimitador da relação processual estabelecida entre o fisco e o contribuinte. Atribui uma competência específica ao AFRF, de tal sorte que para atuar concretamente em relação a um determinado contribuinte, tributo e período de apuração precisará ele do MPF. O MPF estabelece os limites exatos da competência do AFRF em cada caso concreto da ação fiscal.

Contudo, não se pode ir tão longe a ponto de excluir a competência legal atribuída aos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal.

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/1966) dispõe, *in verbis*:

*"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."*

A Lei nº 10.593, de 06/12/2002, que substituiu a Medida Provisória nº 46, de 25 de junho de 2002, que por sua vez substituiu a anterior MP nº 2.175, que, por sucessivas reedições, teve vigência de junho de 1999 até a superveniência da MP nº 46, estabelece:

*"Art. 6.º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:*

*I - em caráter privativo:*

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;*
- b) elaborar e proferir decisões em processo administrativo-fiscal, ou delas participar, bem assim em relação a processos de restituição de tributos e de reconhecimento de benefícios fiscais;*
- c) executar procedimentos de fiscalização, inclusive os relativos ao controle aduaneiro, objetivando verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, praticando todos os atos definidos na legislação específica, inclusive os relativos à apreensão de mercadorias, livros, documentos e assemelhados;) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à aplicação da legislação tributária, por intermédio de atos normativos e solução de consultas; e*
- e) supervisionar as atividades de orientação do sujeito passivo efetuadas por intermédio de mídia eletrônica, telefone e plantão fiscal; e*

*II - em caráter geral, as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal."*



Cabe citar que não é o mandado de procedimento que confere competência ao auditor para fiscalizar e, se for o caso, lavrar o auto de infração, mas apenas autoriza o exercício dessa competência, possibilitando à administração tributária o acompanhamento das atividades fiscais.

Como se constata dos autos, em momento algum o auditor realizou qualquer atividade de fiscalização sem a cobertura do competente MPF, ou seja, o agente do Fisco, ao formalizar a exigência, encontrava-se devidamente habilitado para o exercício da atividade, eis que acobertado pelo MPF-C.

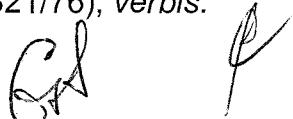
Tal determinação tem por objetivo possibilitar à administração o controle e acompanhamento do exercício das atividades fiscais. O simples fato de ser emitido pelo Chefe da Fiscalização, por delegação de competência, não causou qualquer prejuízo à contribuinte, e os atos praticados atingiram a finalidade, não sendo possível decretar-se a invalidade dos mesmos.

De se concluir, portanto, que em razão de a carreira de Auditoria da Receita Federal, da qual fazem parte os Auditores-Fiscais, estar estabelecida em lei, com suas atribuições e prerrogativas minudentemente descritas, nenhuma razão há para dar-se pela procedência da arguição de nulidade levantada. Como se vê dos autos, a autoridade fiscal agiu em perfeita consonância com os preceitos legais, não havendo absolutamente nada que desabone o cioso trabalho realizado pela fiscalização.

Assim, cumpre que se declare improcedente a preliminar de nulidade interposta, passando-se a analisar as questões de mérito levantadas.

## MÉRITO

Quanto ao mérito, como visto do relatório, no Relatório Fiscal consta que a exclusão do lucro líquido está em desacordo com o benefício contemplado pelo art. 585 do RIR/94 (cuja base legal é a Lei nº 6.321/76), *verbis*:



*"Art. 585 – A pessoa jurídica poderá deduzir, do imposto devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em programas de alimentação do trabalhador, nos termos desta Seção."*

Por seu turno, a Lei nº 6.321/76, em seu art. 1º, prescreve:

*"Art. 1º - As pessoas jurídicas poderão deduzir, do lucro tributável para fins do Imposto sobre a Renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período-base, em programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho na forma em que dispuser o Regulamento desta Lei.*

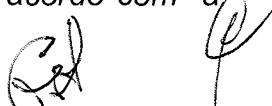
*§ 1º - A dedução a que se refere o "caput" deste artigo não poderá exceder, em cada exercício financeiro, isoladamente, a 5% (cinco por cento) e cumulativamente com a dedução de que trata a Lei nº 6.297, de 15 de dezembro de 1975, a 10% (dez por cento) do lucro tributável.*

*§ 2º - As despesas não deduzidas no exercício financeiro correspondente poderão ser transferidas para dedução nos dois exercícios financeiros subsequentes."*

Conclui-se do exposto, que a norma legal que rege a matéria prevê a dedutibilidade em dobro das despesas relativas a programas de alimentação do trabalhador, tendo estabelecido um limite onde não permite que o valor não poderá ultrapassar a cinco por cento do lucro tributável.

Sobre o assunto, cabe citar o brilhante voto proferido pela ilustre Conselheira-relatora Sandra Maria Faroni, em sessão de 19/10/99, Acórdão nº 101-92.846, *verbis*:

*"O decreto regulamentador, ao determinar que o incentivo fosse utilizado mediante a dedução direta do valor do imposto devido, nenhum prejuízo traz ao contribuinte se este não está sujeito ao adicional do imposto de renda. Todavia, para os contribuintes sujeitos ao adicional, o Decreto 78.676/76 restringe a onde a Lei não restringiu e, portanto, não pode prevalecer. É que, de acordo com a*



*lei, o incentivo consiste em reduzir a base de cálculo do imposto (deduz-se a despesa em dobro).*

*Assim, tanto o imposto como o adicional incidirão sobre uma base menor. Pelo decreto regulamentador, não se reduz a base de cálculo (deduz-se do imposto apurado valor equivalente à aplicação da alíquota sobre a despesa), e assim o adicional incide sobre valor maior.*

*A respeito desse dispositivo, comenta Noé Winkler:*

*'A Lei instituidora do incentivo (nº 6.321/76) determinou como base de cálculo a dedução do lucro tributável (real) do dobro das despesas comprovadamente realizadas no período-base, em programas de alimentação.*

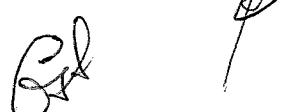
*Sua regulamentação, todavia, por motivo de operacionalidade, determinou que o incentivo fosse calculado através de dedução do imposto devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível sobre as despesas de alimentação consideradas.*

*As duas formas apresentam o mesmo resultado. O regulamento contornou dificuldades, inclusive de contabilização, que gerariam distorções no balanço.*

*A partir, porém, do Decreto-lei nº 1.704/79, que instituiu adicionais ao imposto de renda da pessoa jurídica, sobre lucros acima de certo limite, a forma regulamentar de deduzir-se o benefício fiscal diretamente do imposto – em lugar de redução do lucro real – veio trazer maiores encargos fiscais, onerando referido adicional.*

*O Tribunal Federal de Recursos, na Apelação em Mandado de Segurança de São Paulo nº 97.523 (DJ de 28/10/85), pronunciou-se no sentido de que 'o regulamento baixado, em instituindo nova base de cálculo, distanciou-se da lei, não podendo prevalecer, pois a matéria tocante à base de cálculo do imposto é reservada exclusivamente à lei'.*

*Não vemos, hoje, maior dificuldade em dar-se cumprimento ao texto da lei, visto que, após 1978 (DL nº 1.598/77), o livro de Apuração do Lucro Real – LALUR – tornou viável a solução do problema anteriormente existente."*



No mesmo sentido a decisão proferida pela Sétima Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 107-06.500, de 06/12/2001, assim ementado:

*"RPJ - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR- SISTEMÁTICA DE CÁLCULO DO INCENTIVO- Não pode ser impugnada pelo fisco a utilização, pelo contribuinte, de cálculo do incentivo feito de acordo com o texto legal, embora divergente do decreto regulamentador."*

Com efeito, a própria Constituição Federal, em seu artigo 84, inciso IV, determina que os decretos destinam-se a regular a fiel execução das leis, sem ter o condão de criar base de cálculo, modificar ou alterar qualquer aspecto e elemento da obrigação tributária principal.

Da mesma forma, não podem também, dispor de forma diferente, posto que aquilo que foi previsto em função de lei, não pode ser disposto de forma diferente por um decreto regulamentador, sendo certo que o seu conteúdo e alcance devem necessariamente estar restrito ao que foi estabelecido na Lei. Assim determina o artigo 99 do CTNm *verbis*:

*"Art. 99 – O conteúdo e alcance dos decretos, restrigem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei."*

Como visto, o objetivo do decreto é o de explicitar o conteúdo e alcance da lei, sem alterá-la ou modificá-la, ou seja, não pode ir além do que está implícito na própria lei. A sua função é de tão somente regulamentá-la.

Deve-se ressaltar que a lei que estabeleceu o incentivo fiscal, cujo cálculo corresponde ao objeto do auto de infração, é suficientemente clara e não deixa margem a qualquer dúvida quando autoriza as pessoas jurídicas a deduzirem do lucro tributável (lucro real) as despesas incorridas com o Programa de Integração ao Trabalhador – PAT.

Nesse sentido pode-se destacar os ensinamentos de Hiromi Higushi:

*"DEDUÇÃO DO IMPOSTO ADICIONAL. O Manual de Orientação da SRF determina que o incentivo fiscal do programa de alimentação do trabalhador seja utilizado como dedução direta do imposto de renda devido, não incluído nesse cálculo o imposto adicional.*

*O Poder Judiciário, todavia, tem entendido em decisão de última instância, como a que não admitiu o recurso extraordinário ao STF no processo de Remessa ex-officio nº 111.678 (DJU de 26/06/87), que os benefícios fiscais referentes aos programas de alimentação do trabalhador e de formação profissional são utilizados mediante dedução do lucro, antes do cálculo do imposto de renda devido e o adicional.*

*O contribuinte ganhou a questão porque o Poder Judiciário seguiu a determinação da Lei nº 6.321/76 e não o decreto regulamentador. O benefício fiscal foi instituído como exclusão na determinação do lucro e não como dedução do imposto devido. A diferença é que, como exclusão do lucro, o benefício fiscal diminui o imposto adicional."*

Diante do exposto, entendo que o procedimento adotado pela interessada para o cálculo do incentivo fiscal com o programa de alimentação do trabalhador está correto.

Assim, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 15 de setembro de 2004

PAULO ROBERTO CORTEZ