



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10920.002291/2001-31
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.456 – 1ª Turma
Sessão de 6 de março de 2018
Matéria IRPJ - PAT
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E
EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S.A. - EMBRACO.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

RECURSO ESPECIAL FAZENDÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se admite recurso especial quando não há similitude fática entre os acórdãos paradigmas e o acórdão recorrido.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. NÃO PROVIMENTO.

É defeso ao Julgador Administrativo afastar a exigência fiscal, em vista da literalidade do disposto no art. 1º do Decreto n. 5/91. Referido dispositivo indica expressamente a forma de fruição do benefício fiscal em referência, não permitindo que tal benefício tenha qualquer reflexo sobre o valor do adicional do IRPJ a ser recolhido pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencido o conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que conheceu parcialmente do recurso. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Declararam-se impedidas de participar do julgamento a conselheira Cristiane Silva Costa, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à conselheira Cristiane Silva Costa), Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela PGFN e pelo contribuinte em epígrafe.

Na origem, o lançamento, na parte que interessa ao presente julgamento, abrangeu as seguintes questões:

1. Exclusão indevida, nos anos de 1996 a 1998, na apuração do lucro real, de valores referentes ao lucro da exploração calculado com base em exportações realizadas ao abrigo do programa BEFIEX, tributado pelo contribuinte pela alíquota de 6%;

O Fisco entendeu indevida a tributação, por alíquota diferenciada reduzida, das exportações nos anos-calendário de 1996 a 1998. Argumentou que o Decreto-Lei 2.397/87, por seu artigo 11, passou a tributar integralmente pelo IRPJ o lucro decorrente das exportações, ressalvados, de acordo com o parágrafo único, os projetos aprovados até 31 de dezembro de 1987. Já o Decreto-Lei 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, amenizou tal tributação, determinando alíquotas beneficiadas de 3% e 6%, para os exercícios de 1989 e 1990, respectivamente. Por fim, o Decreto-Lei 2.433, de 19 de maio de 1988, revogou o Decreto-Lei 1.219/72, determinando uma nova política industrial para concessões de benefícios, ressalvando, em seu artigo 27, os projetos até então examinados pela Secretaria Executiva do Conselho de Desenvolvimento Industrial. Baseado na convicção de que a aprovação do programa da empresa Consul S.A. só se deu em 14 de julho de 1988, e, ainda, que a inclusão do contribuinte neste mesmo programa ocorreu apenas em 29 de dezembro de 1989, definiu como indevida a utilização da alíquota de 6% pelo contribuinte.

2. exclusão indevida do lucro líquido na apuração do lucro real da parcela referente ao Programa de Alimentação ao Trabalhador, nos anos de 1996 a 2000, do valor referente ao dobro das despesas realizadas com o PAT.

Sobre essas duas matérias, ao fim e ao cabo do julgamento do Recurso Voluntário e Embargos de Declaração que vieram posteriormente, restou decidido o quanto segue:

1. Foi dado provimento ao Voluntário, para cancelamento de lançamento referente à exclusão do lucro do exercício do lucro da exploração das operações abrangidas pelo BEFIEEX, entendendo-se como correto o cálculo realizado pelo contribuinte, dada permissão contida no artigo 27 do Decreto-Lei 2.433/88;

Para o colegiado *a quo*, o contribuinte aderiu a programa já existente, da empresa Consul S.A., conforme previa o artigo 50, § 2º do Decreto-Lei nº 1.219/72 e assim concluiu que a solidariedade vale tanto para as responsabilidades como para as condições contratuais estabelecidas no próprio programa. Literalmente, assentou: "Por este motivo, concordo com as alegações da recorrente de que sua adesão foi a um programa pre-existente, nas condições jurídicas e econômicas já estabelecidas, portanto com efeitos *ex tunc*".

2. Foi dado provimento parcial ao recurso para excluir da tributação parte da glosa do incentivo do PAT incidente sobre o IRPJ normal, remanescendo apenas a tributação sobre o adicional do IRPJ.

Intimada dessa decisão, a Fazenda Nacional apresenta Recurso Especial de Divergência, sustentando que:

- ✓ O acórdão recorrido compreendeu que a adesão da contribuinte ao programa, como co participante não teria efeito apenas a partir de seu ingresso no programa, mas efeito *ex tunc*. Ou seja, o beneficiário que adere posteriormente ao programa BEFIEEX pode gozar do mesmo tratamento fiscal mais benéfico que o titular do programa, considerando-se a data em que o programa foi aprovado em relação ao titular;
- ✓ Tal interpretação não pode prevalecer, o efeito do ingresso do contribuinte deve ser apenas *ex nunc*;
- ✓ o contribuinte não observou a metodologia de cálculo de dedução das despesas relativas ao PAT de acordo com o Decreto 5/91. No caso concreto, não foi deduzido do imposto devido o valor resultante da aplicação da alíquota do imposto sobre a totalidade das despesas com o PAT. Não é cabível qualquer alegação de que o resultado prático dessa metodologia e da sistemática utilizada seria o mesmo.

O Recurso da Fazenda foi integralmente conhecido, conforme despacho de admissibilidade.

Intimado da decisão e do Recurso da Fazenda o contribuinte apresenta contrarrazões, pugnando pelo não conhecimento do Recurso Fazendário e, no caso de seu conhecimento, pela sua improcedência.

Além das contrarrazões o contribuinte também apresenta Recurso Especial de divergência, alegando que o incentivo ao PAT também surte efeitos quanto ao adicional de alíquota do IRPJ, já que, nos termos da Lei é o Lucro tributável que é reduzido pelo benefício,

de modo que toda a apuração do imposto e adicional subsequentes também são impactadas pelo incentivo. Assim, é ilegal o Decreto 5/91 que traz regra distinta da Lei ao impor a aplicação da alíquota do imposto sobre as despesas com o PAT, para fins de dedução do imposto devido.

O Recurso do contribuinte foi integralmente conhecido, conforme despacho de admissibilidade.

Intimada do Recurso do contribuinte, a Fazenda Nacional apresenta contrarrazões, pugnando pelo seu não provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

CONHECIMENTO

Sobre a admissibilidade do Recurso do contribuinte, entendo não haver reparos a serem feitos no despacho de admissibilidade. Nem mesmo a Fazenda se insurgiu quanto a isso.

Assim, conheço do recurso do contribuinte nos moldes do despacho de admissibilidade.

Com relação ao recurso da Fazenda, insurge-se o contribuinte contra seu conhecimento, em relação à ambas matérias discutidas.

a) PAT

Em relação à matéria cálculo do PAT, entendo ter razão o contribuinte.

Conforme decisão recorrida, o incentivo ao PAT não é aplicável em relação à ao adicional de IRPJ, mas, para o cálculo do IRPJ à alíquota de 15%, o Decreto 5/91, apesar de trazer forma de cálculo distinta da forma trazida pela Lei, não extrapola seu limite, sendo o resultado de ambas formas de cálculo igual. Entendeu-se que o cálculo do benefício através da dedução em dobro das despesas na apuração do Lucro Real (fórmula legal) e a dedução do valor da aplicação da alíquota do imposto sobre as despesas com o PAT do imposto devido chegam ao mesmo resultado em relação ao imposto calculado pela alíquota de 15%. Nesse contexto, foi dado parcial provimento ao recurso do Contribuinte, para cancelar o lançamento em relação ao imposto com base na alíquota de 15%.

Com relação ao primeiro paradigma trazido pela Fazenda (Ac.9101-00.147) é evidente a impossibilidade de identificação da divergência. Isso porque a conclusão no sentido de impossibilidade do julgador administrativo afastar a aplicação do Decreto por ilegalidade, o foi apenas com relação ao adicional do IRPJ, conforme se pode ver da seguinte passagem do voto do Relator:

A despeito dos precedentes administrativos e jurisprudenciais sobre o tema e do fato de esta tributação ser manifestamente censurável face às disposições da Lei n. 6.321/76 pelos motivos acima mencionados, entendo que e defeso ao Julgador

*Administrativo afastar a exigência fiscal impugnada, em vista da literalidade do disposto no art. 1º do Decreto n. 5191 e nos artigos 428 e 429 do RIRJ80. **Referidos dispositivos indicam expressamente a forma de fruição do benefício fiscal em referência, não permitindo que tal benefício tenha qualquer reflexo sobre o valor do adicional do IRPJ a ser recolhido pelo contribuinte.***

Ou seja, no caso do paradigma foi mantido lançamento com base na impossibilidade de se aplicar o incentivo relativo ao PAT em relação ao adicional de IRPJ. Na decisão recorrida, da mesma forma, entendeu-se que o incentivo ao PAT também não seria aplicável em relação ao adicional de IRPJ.

Logo, não há divergência de entendimentos, mas, sim, convergência. Portanto, não se pode conhecer do recurso da Fazenda em relação à este acórdão paradigma.

Em relação ao segundo paradigma, melhor sorte não cabe à Fazenda, pelo mesmo motivo.

Vê-se do relatório do acórdão paradigma que o ponto a ser decidido também foi com relação ao adicional de IRPJ, nos seguintes termos:

*3. A Fiscalização identificou dedução a maior do incentivo fiscal relativo ao Pat. O contribuinte utilizou metodologia diversa da prevista em regulamento para dar efetividade ao incentivo. Não foi deduzido do imposto devido o valor resultante da aplicação da alíquota do imposto sobre a totalidade das despesas com o Pat. O interessado deduziu parte dos gastos com o programa do resultado tributável. **A diferença de procedimento gera como efeito o aumento do benefício, pois dessa forma o incentivo é calculado não só com base na alíquota do imposto, mas também com base na alíquota do imposto adicional.** No caso sob análise, o contribuinte efetuou gastos de R\$ 245.646,00 no ano-calendário 1995 e de R\$ 268.572,80 no ano-calendário 1996. As deduções ao resultado tributável foram parciais, nos montantes de R\$ 212.092,88 no ano-calendário 1995 e de R\$ 196.914,81 no ano-calendário 1996. Mesmo considerando a integralidade dos gastos com o Pat, a equipe fiscal apurou recolhimento a menor do IRPJ nos valores de R\$ 29.788,44, relativamente no ano-calendário 1995, e de R\$ 8.942,80 relativamente ao ano-calendário 1996 (vide quadro demonstrativo à folha 28).*

Adentrando-se ao voto do relator mais evidente ainda fica o ponto de que a discussão girou em torno dos efeitos do incentivo ao PAT em relação ao adicional do IRPJ.

Isso fica ainda mais evidente quando o relator vale-se da primeira decisão proferida pelo CARF nos presentes (acórdão 108-07564) autos para justificar o argumento de que o adicional do IRPJ não seria afetado pelo incentivo ao PAT. Isso fica evidente com a seguinte passagem do acórdão transcrito pelo paradigma:

Já se disse que o efeito é quanto ao adicional, pois em uma empresa que não chegue a pagar o adicional do imposto de renda a parcela a deduzir seria a mesma, seja pela exclusão da

despesa no lucro real ou pela dedução mediante aplicação da alíquota no total dos dispêndios.

Mais adiante, o relator do acórdão paradigma cita outro julgado que trata também dos efeitos do incentivo quanto ao adicional do IRPJ, conforme se pode ver abaixo:

O tema já foi enfrentado por esta Câmara, a exemplo do Acórdão nº 103-21.338/2003, assim ementado:

"PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR DEDUÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO - Limita-se a 5% (cinco por cento) do Imposto devido à • dedução para o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, e para efeito de cálculo do limite de dedução não inclui o imposto adicional. Negado provimento."

Como se vê, também no caso desse segundo paradigma a discussão girou em torno de seu impacto no cálculo do adicional de IRPJ, culminando com a decisão no sentido de que não haveria impacto, da mesma forma que a decisão contida nos presentes autos.

Logo, não há divergência de entendimentos, mas, sim, convergência. Portanto, também não se pode conhecer do recurso da Fazenda em relação à este acórdão paradigma.

b) BEFIEX

Como já mencionado, a Fazenda objetiva discutir os efeitos da habilitação de co-obrigado ao programa BEFIEX já concedido, se *ex tunc* ou *ex nunc*.

No caso do acórdão recorrido entendeu-se que a habilitação de co-obrigado opera efeitos *ex tunc*.

A Fazenda justifica que no caso do paradigma de nº 105-07416 entendeu-se que tais efeitos seriam *ex nunc*. Contudo, ao consultar o voto do referido acórdão não se pode verificar qualquer menção aos efeitos da habilitação. A decisão pautou-se em outras razões de decidir.

Inicialmente, importante explicar que o caso do paradigma originou-se em retificação de DIPJ pelo contribuinte, com o objetivo de alterar apuração do IRPJ inicialmente feita sem se considerar o incentivo do BEFIEX, para apuração com referido benefício, haja vista posterior co-habilitação da autuada. Contudo, as razões de decidir da Turma julgadora, como já dito, não se pautaram nos efeitos da co-habilitação.

Tendo em vista que foi breve o voto ali proferido, peço vênias para sua integral transcrição:

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

Em exame matéria inerente ao não acolhimento de retificação de declaração de rendimentos.

Entendo não caber razão à contribuinte.

Não vejo, no caso, qualquer hipótese que possa ensejar o entendimento quanto ao conhecimento de um pedido de retificação de Declaração do IRPJ.

Neste sentido, adoto e transcrevo as razões de decidir da autoridade anterior, de seguinte tese:

Não bastassem estas afirmativas, outros elementos firmam minha convicção quanto a improcedência do pleito da recorrente. a saber:

a) o artigo 19 da Lei 1.219/72 (que ampara o programa BEFIEEX), estabelece à possibilidade apenas para as empresas fabricantes de produtos manufaturados. Este fato por si só, desfigura o enquadramento solicitado;

b) Porém, a PGFN ainda admite a presença de Empresas Comerciais ir Exportadoras no BEFIEEX, talvez por interpretação analógica do ar artigo 43 do Decreto 96.760, mas ainda assim a recorrente não estaria beneficiada, já que à época de seu enquadramento ainda era uma sociedade limitada - impossível de ser "Trading Company" - ver docs. das fls. 90, 72 e 03;

c) Não pode aproveitar também a recorrente a possibilidade de ter ocorrido uma cisão, já que demonstrado e provada a inexistência de tal hipótese.

Em suma, impossível o enquadramento pleiteado, e, em consequência,, a fluicção de benefícios no âmbito do IRPJ.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

É o meu voto.

Como se vê, em nenhuma passagem da decisão paradigmática trazida há qualquer menção acerca dos efeitos da co-habilitação. Logo, não há como vislumbrar a divergência mencionada pela Fazenda.

No paradigma de nº 303-29640 discutiu-se a possibilidade de transferência de mercadorias importadas com suspensão do Imposto de Importação e IPI no âmbito do programa BEFIEEX de uma sociedade detentora do incentivo para outra sociedade, resultante de cisão dessa sociedade beneficiada. A discussão girou em torno do período posterior à cisão até o momento em que reconhecido o mesmo tratamento fiscal à empresa originária da cisão. É o que se pode depreender da seguinte passagem do voto respectivo:

Neste ponto, a interessada sustenta que a GEVISA teria se tornado participante do Programa BEFIEEX da GE-Brasil através do ato de cisão, e que o Termo Aditivo de inclusão da GEVISA operou apenas um efeito declaratório e não constitutivo do direito da nova sociedade.

Como se pode ver, o que se discutiu foram os efeitos da cisão em relação ao incentivo, melhor dizendo, se os direitos ao incentivo também teriam acompanhado a parcela cindida, de modo que a nova sociedade que surgiu com tal operação societária já o possuía de plano ou se dependia de reconhecimento prévio.

Discutiu-se se a transferência com suspensão do II e IPI necessitava ou não de comunicação prévia à BEFIEEX, nos moldes exigidos pelo DL 1.219/72, artigo 5º, abaixo transcrito:

Art. 5º Poderá ser admitida a participação de mais de uma empresa na proposição, implementação e execução do programa de exportação, ficando, neste caso, facultada, mediante comunicação prévia à BEFIEEX e, a preços por esta fixados, a transferência, a título oneroso, entre as empresas integrantes do mesmo programa, dos bens importados com os benefícios previstos no artigo 1º deste Decreto-lei.

A questão foi resolvida com base no ADN CST nº 08/84, que tratava especificamente da possibilidade de transferência de bens importados com benefício fiscal com a suspensão do II e IPI para a cisão, dentre outras operações societárias. Vale aqui a transcrição da seguinte passagem do voto do relator:

Para resolver este ponto específico, penso que é útil que nos socorramos do ADN CST nº 08/84, que define

"I - as hipóteses de integralização de capital social, por pessoa física ou jurídica, incorporação, fusão, cisão, sucessão de sociedades que configurem transferência de propriedade ou de bens importados com benefícios fiscais, antes de decorridos 5 anos do seu reconhecimento, sujeitam-se as disposições da IN SRF nº 02/79. (grifo meu).

II- Verificada, nesses casos, a impossibilidade real de obtenção da decisão prévia da autoridade fiscal, a transferência de bens, com manutenção dos benefícios, poderá ser objeto de homologação posterior, mediante expressa concordância do órgão concedente (a Comissão Befiex), se for o caso, e observados os demais procedimentos previstos na referida IN "(grifos meus).

Resta claro que a legislação regente abre uma possibilidade para que quando por algum motivo não tenha sido previamente obtida a autorização da SRF, possa haver homologação posterior.

As exigências para que tal homologação possa ocorrer são, no presente caso, que haja expressa concordância da Comissão Befiex, já ocorrida, e logicamente que a SRF não oponha nenhuma razão concreta capaz de fazer desmoronar o direito reconhecido pela referida Comissão. Ao longo das peças processuais nenhuma outra razão foi apontada pela Administração Tributária que não fosse a falta de sua autorização previa.

A decisão de Primeira Instância reconheceu, a meu ver corretamente, a validade das guias de importação correspondentes aos bens importados com isenção. O Termo Aditivo 681X192 concedeu à Gevisa S/A o mesmo tratamento fiscal dispensado à GE - Brasil no que diz respeito aos benefícios fiscais sob análise.

Por todo o exposto, diante do fato de que as empresas cindida e sucessora cumpriram suas obrigações diante do Programa

Befiex, que a Comissão Befiex reconheceu à GE VISA S/A o mesmo tratamento fiscal que havia estabelecido para a GE-Brasil a partir de 14/12/92, concluo, s.m.j, que apenas são devidos os tributos (II e IPI-vinculado) referentes aos bens importados com isenção pela GE e transferidos a GEVISA S/A no período compreendido entre 16/09/92 e 14/12/92.

Pois bem.

Como se pode ver, não há qualquer similitude fática e/ou jurídica entre tal acórdão paradigma e o caso presente.

Do ponto de vista fático, o evento cisão é deveras importante para o caso paradigmático.

No presente caso, sequer operação societária de cisão ou qualquer outra semelhante houve.

Do ponto de vista jurídico, as normas aplicadas no caso paradigmático são específicas para a situação fática ali avaliada (ADN CST nº 08/84), trazendo procedimentos específicos e tratando de tributos específicos, quais sejam II e IPI suspensos.

No caso dos autos, discute-se a co-habilitação de empresa ao BEFIEIX e seus efeitos quanto ao benefício no âmbito do IRPJ.

São situações fáticas e jurídicas completamente distintas. Logo, entendo não restar demonstrada a divergência capaz de fazer-se admitir o recurso da Fazenda.

Nesse contexto, não conhecer do recurso da Fazenda Nacional.

MÉRITO

RECURSO DO CONTRIBUINTE

Com relação ao recurso apresentado pelo Contribuinte, tenho posição semelhante ao relator do Acórdão 9101-00147, no sentido de que, apesar de meu entendimento pessoal quanto legalidade da aplicação do incentivo ao PAT também para o adicional do IRPJ, na condição de julgador administrativo não possuo competência para julgar a ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos emanados do poder executivo.

Não entendo que se trata de interpretação do Decreto conforme a Lei, como aduz o Contribuinte em sede recursal.

Mas, conforme o relator do acórdão recorrido, vejo proibição legal para utilização de benefícios fiscais para redução do adicional do IRPJ (Decreto-Lei 1.704/79, artigo 1º, § 3º; Lei 8.541/92, artigo 10, § 2º e Lei 9.249, artigo 3º, § 4º).

Nesse contexto, utilizo-me dos fundamentos constantes do voto do relator do acórdão 9101-00147 para tomada de decisão:

No mérito, com ressalva do entendimento pessoal deste Relator, o recurso merece provimento.

(...)

O art. 1º da Lei n. 6.321/76 estabelece expressamente que as despesas incorridas no âmbito de programas de alimentação do trabalhador previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho são dedutíveis, em dobro, do lucro tributável para fins do imposto de renda, verbis:

"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."

Como bem assinalado pelo acórdão recorrido, o dispositivo em comento não estabelece redução ou dedução do imposto de renda (como pretende a Recorrente) ou do adicional de que trata o Decreto-lei n. 1.704/79, mas sim a dedução do lucro tributável, ou seja, do lucro sobre o qual irá incidir a alíquota do imposto e o citado adicional. A interpretação do dispositivo em apreço indica de forma unívoca que o termo "na forma em que dispuser o regulamento desta Lei" está relacionado com a expressão "programas de alimentação do trabalhador previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho", jamais com a possibilidade de que o incentivo fiscal instituído possa sofrer limitações por normas infra-legais. Em outros termos, referido dispositivo estabelece que os programas de alimentação do trabalhador serão previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho na forma em que dispuser o regulamento, sendo os custos respectivos deduzidos sempre em dobro do lucro tributável no período base. O § 1º do art. 1º da Lei n. 6.321/76, que estabelece limitação do incentivo à 5% do lucro tributável (isoladamente) ou 10% do lucro tributável (em conjunto com a dedução das despesas com qualificação da mão-de-obra — Lei n. 6.297/75), confirma que a dedução de que se trata diz respeito à base de cálculo do imposto, não ao imposto em si.

Não há, pois, incompatibilidade entre a Lei n. 6.321/76 e os §§ 2º e 3º- do Decreto-lei n. 1.704/79 que estabelecem não serem admitidas "deduções" do adicional ao imposto de renda. Não há dedução do adicional do imposto de renda na hipótese, mas sim do lucro tributável que serve de base para sua apuração (assim como para a 'apuração do próprio imposto). Entender-se em sentido contrário implicaria questionar-se a dedutibilidade - para fins de apuração do adicional do IRPJ — de todos os demais custos, despesas e encargos da pessoa jurídica que reduzem o lucro tributável e, por conseguinte, o citado adicional.

O art. 1º do Decreto n. 5/91 e os arts. 428 e 429 do RIR/80 extrapolaram os limites meramente regulamentares da citada Lei n. 6.321/76 para estabelecer forma distinta daquela por esta estabelecida para apuração do citado benefício fiscal. Tais dispositivos "regulamentares", a pretexto de coadunar referida legislação com a irredutibilidade do adicional do imposto de renda (Decreto-lei n. 1.704/79, art. 1º, § 3º), restringiram indevidamente o alcance do incentivo fiscal previsto na Lei n. 6.321/76. Assim dispõem os citados dispositivos "regulamentares", verbis:

"Art. 1º A pessoa jurídica poderá deduzir, do imposto de renda devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto de renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em Programas de Alimentação do Trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social - MTPS, nos termos 'deste regulamento.

§ 1º As despesas realizadas durante o período-base da pessoa jurídica, além de constituírem custo operacional, poderão ser consideradas em igual montante para o fim previsto neste artigo.

§ 2º A dedução do imposto de renda estará limitada a 5% (cinco por cento) do lucro tributável em cada exercício, podendo o eventual excesso ser transferido para a dedução nos 2 (dois) exercícios subseqüentes."

Art. 428 - 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 (Lei nº 6.321/76, art. 1º)

§ único - As despesas de custeio admitidas na base de cálculo do incentivo são aquelas que vierem a constituir o custo direto da refeição, podendo ser considerados, além da matéria-prima, mão-de-obra, encargos decorrentes de salários, asseio, e os gastos de energia diretamente relacionados com o preparo e a distribuição das refeições, diminuída a participação dos trabalhadores nos custos.

Art. 429 - A dedução a que se refere o artigo anterior não poderá exceder, em cada exercício financeiro, a 5% (cinco por cento) do imposto devido, observado o disposto no artigo 439, podendo o eventual excesso ser transferido para dedução nos 02 (dois) exercícios subseqüentes (Lei nº 6.321/76, art. 1º, §§1º e 2º).

Ao invés de permitirem a dedução em dobro do lucro tributável das despesas com alimentação para o trabalhador tal como previsto em lei, os atos regulamentares acima transcritos restringiram a fruição do benefício legal. A possibilidade de dedução de tais gastos na escrita comercial do contribuinte e a posterior redução, do imposto devido, do valor equivalente

aplicação da alíquota cabível do imposto de renda sobre tais despesas.

Há precedentes dessa Corte Administrativa e de órgãos do Poder Judiciário que reconhecem a legitimidade do procedimento do contribuinte de deduzir, em dobro, do lucro tributável, o valor das despesas aferidas com a alimentação de seus trabalhadores nos estritos termos da Lei n. 6.321/76. Veja-se, nesse sentido, ementa de acórdãos proferidos pelo extinto Primeiro Conselho de Contribuintes e de Tribunais Judiciais, verbis:

(...)

A despeito dos precedentes administrativos e jurisprudenciais sobre o tema e do fato de esta tributação ser manifestamente censurável face às disposições da Lei n. 6.321/76 pelos motivos acima mencionados, entendo que é defeso ao Julgador Administrativo afastar a exigência fiscal impugnada, em vista da literalidade do disposto no art. 1º do Decreto n. 5/91 e nos artigos 428 e 429 do RIRJ80. Referidos dispositivos indicam expressamente a forma de fruição do benefício fiscal em referência, não permitindo que tal benefício tenha qualquer reflexo sobre o valor do adicional do IRPJ a ser recolhido pelo contribuinte.

Ante os expressos termos da Súmula n. 2 do 1º CC, pois, inclino meu voto no sentido de dar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Nesse contexto, voto por negar provimento ao recurso do Contribuinte.

Diante de todo o exposto, concluo por não conhecer do Recurso da Fazenda Nacional e negar provimento ao Recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra