

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

Processo nº 10920.002291/2001-31
Recurso nº 133.858 Embargos
Acórdão nº 1202-00.066 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2009
Matéria IRPJ
Embargante EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S.A. - EMBRACO
Interessado 2ª TURMA ORDINÁRIA DA 2ª CÂMARA DA 1ª SEÇÃO DO CARF
(ANTIGA OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

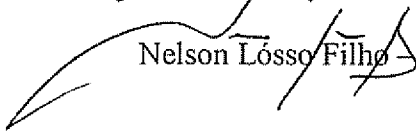
Ano-calendário: 1999

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - RETIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO - PRESSUPOSTOS - As obscuridades, dúvidas, omissões ou contradições contidas no acórdão podem ser saneadas por meio de Embargos de Declaração, previstos no art. 57 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

Embargos Acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos opostos, com efeitos infringentes, para esclarecer a contradição apontada e alterar a decisão consubstanciada nos Acórdãos nº 108-07.564, da sessão de 16/10/2003 e 108-08.794, da sessão de 27/04/2006, em relação ao item exclusão indevida na apuração do lucro real correspondente à dedução em dobro de despesas com PAT, para dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação parte da glosa deste item incidente sobre o IRPJ normal, remanescendo apenas a tributação sobre o adicional do IRPJ.

 Nelson Lósso Filho - Presidente e Relator

EDITADO EM: 11 NOV 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Cândido Rodrigues Neuber, Irineu Bianchi, Valéria Cabral Géo Verçosa, e Karem Jureidini Dias, Mário Sérgio Fernandes Barroso e Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

Retornam os autos para exame de novo pedido formulado pela Empresa Brasileira de Compressores S.A. - EMBRACO, com base no art. 57 do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, denominado de "Embargos de Declaração", por entender o peticionário existir contradição no Acórdão nº 108-08.794, prolatado na sessão de 27/04/2006, apresentando em seu arrazoado de fls. 1.042/1.044, o seguinte:

"Vem interpor Novos Embargos de Declaração em face do acórdão n. 108-08794, de 27.4.2006, pelas razões seguir aduzidas.

Intimada dos termos do acórdão proferido à vista de seu recurso voluntário, a Embargante interpôs embargos de declaração com vistas à eliminação de contradição existente no v. acórdão n 108-07.564, especificamente em sua parte que trata do Programa de Alimentação Ao Trabalhador (PAT), na medida em que as razões de decidir pelo mesmo adotadas neste particular não se coadunavam com o quanto fora decidido na respectiva parte dispositiva.

É que tal acórdão, em sua parte dispositiva, negou total provimento ao recurso, inclusive em relação ao PAT, afastando o argumento de que o Decreto n. 5/91 teria extrapolado em seu poder regulamentar, inovando na sistemática de calcular-se o benefício, mediante a aplicação da alíquota do imposto de renda sobre o valor dos dispêndios, ao revés de permitir a dedução em dobro, conforme interpretação da Lei n. 6321/76.

Entretanto, na motivação de tal acórdão se fez constar que, a discussão jurídica suscitada que se instaurou a respeito do PAT, no presente caso, "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 de dispêndios".

Não obstante, a parte dispositiva do acórdão consignou a total negativa de provimento do recurso interposto, quando, por coerência à afirmação acima exposta, deveria ter sido dado provimento parcial ao recurso, anulando-se a exigência fiscal no tocante à tributação da parcela relativa às despesas do PAT incorridas de 1996 a 2000 no que se refere à alíquota base do IRPJ (15%), mantendo-se a exigência apenas em relação ao adicional desse imposto (10%), posto que, como afirmado pelo próprio acórdão, para a incidência da alíquota base do IRPJ é irrelevante, desinfluyente, se o benefício legal em foco foi aproveitado mediante exclusão no LALUR ou dedução da base tributável do IRPJ.

Ocorre que, examinando tais embargos declaratórios, essa D. Câmara decidiu acolhê-los, apenas para "esclarecer a dúvida



suscitada sem alterar a decisão consubstanciada no acórdão nº 108-07.564, de 16/10/2003, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente".

No entanto, com a devida vênia, a contradição suscitada nos embargos de declaração anteriormente interpostos pela Embargante não foi eliminada pelo acórdão ora recorrido, que, ao contrário, a pretexto de eliminá-la, criou novas alegações para justificar a desnecessidade de alteração da parte dispositiva do acórdão, alegações essas em sentido diverso das consignadas no acórdão originalmente embargado, não restando outro remédio à Embargante, senão a interposição destes Novos Embargos, com vistas a afastar, de vez, a contradição já apontada, o que faz sem caráter infringente, mas inserida no real escopo de tal espécie de recurso.

Vejamos

Para esclarecer a inexistência de contradição apontada pela Embargante, assim foi lavrado o acórdão ora embargado:

"Sustenta a empresa a ocorrência de contradição no voto do acórdão embargado, que deveria ter dado provimento parcial ao recurso para admitir que em relação à alíquota normal do IRPJ, de 15%, a forma de cálculo do incentivo adotada pela empresa ou aquela admitida pelo Fisco levaria ao mesmo resultado, só tendo efeitos sobre o adicional do Imposto de Renda.

O raciocínio não é tão cartesiano como faz crer a embargante, de que o efeito tributário seria o mesmo para a alíquota normal do IRPJ, 15%, ao ser utilizada a sistemática preconizada pela autuada.

Com efeito, a mera exclusão na apuração do Lucro Real do valor da despesa relativa ao Programa de Alimentação do Trabalhador PAT, dedução em dobro, não sujeita a contribuinte aos limites impostos pela legislação de regência para a redução do IRPJ, 5% da base de cálculo etc

Portanto, não há se falar em efeitos tributários iguais quando os dois métodos utilizados chegam a valores de renúncia fiscal diferentes, ante aos limites de redução impostos, não podendo se admitir para a tributação do IRPJ normal, alíquota de 15%, a exclusão realizada pela empresa".

Ou seja, na tentativa de demonstrar a inexistência de contradição entre a fundamentação e a parte dispositiva do acórdão então embargado, essa D. Câmara alterou o conteúdo de tal fundamentação, já que foi o próprio acórdão recorrido que afirmou, com todas as letras, que para a incidência da alíquota normal do IRPJ é indiferente a adoção da sistemática da exclusão adotada pela Embargante em detrimento da sistemática da dedução imposta pela autuação, assim como 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 de dispêndios"

E daí resulta o direito da Embargante à eliminação da contradição apontada para que seja dado provimento ao seu recurso, no que diz respeito ao PAT, no tocante à incidência do IRPJ à alíquota de 15%, mas considerando os fundamentos constantes do acórdão proferido à propósito do recurso voluntário, não sendo lícito a essa D. Câmara, a pretexto de demonstrar inexistir contradição a ser eliminada, inovar nos autos, agregando ao caso nova fundamentação que se ajuste à parte dispositiva do acórdão, e em sentido oposto ao anteriormente, por exemplo, alegando que "a mera exclusão na apuração do Lucro Real do valor da despesa relativa ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, dedução em dobro, não sujeita a contribuintes aos limites impostos pela legislação de regência para a redução do IRPJ, 5% da base de cálculo etc".

Ainda mais, porque, de fato, a adoção de uma ou outra sistemática de cálculo do benefício em foco, é irrelevante em relação à incidência do IRPJ à alíquota normal (15%), desde que respeitado o limite de 5% imposto pela legislação, como de fato foi no presente caso, tanto que não é esse o objeto da autuação.

Face ao que precede, a Embargante requer seja o presente recurso conhecido e totalmente provido, para que, eliminando-se a contradição revelada, e considerando tão somente os fundamentos do acórdão nº 108-07.564, seja dado parcial provimento ao recurso voluntário interposto, anulando-se a exigência fiscal no tocante à tributação da parcela relativa às despesas do PAT incorridas de 1996 a 2000 no que se refere à alíquota base do IRPJ (15%), mantendo-se a exigência apenas em relação ao adicional desse imposto (10%)."

No julgamento do mérito, deliberou a extinta Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, acolher os Embargos para esclarecer a dúvida suscitada sem alterar a decisão consubstanciada no acórdão nº 108-07.564, de 16/10/2003, como consta registrado naquela ata de julgamento, traduzida na folha de rosto do acórdão embargado, fls. 1.023.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro Relator, Nelson Lósso Filho

O questionamento manifestado pelo embargante tem assento no art. 57 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, constante do Anexo I da Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, estando ali expressamente denominado de “Embargos de Declaração”.

Vieram-me os autos para que seja examinado o pedido manifestado pelo Embargante às fls. 1.042/1.044, que vislumbrou ter ocorrido contradição no voto proferido, conforme consta do Relatório.

Vejo que na matéria aqui discutida o posicionamento adotado pela decisão do acórdão embargado foi resumido pela seguinte ementa:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - RETIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO - PRESSUPOSTOS - As obscuridades, dúvidas, omissões ou contradições contidas no acórdão podem ser saneadas através de Embargos de Declaração, previstos no art. 27 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

IRPJ - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT - DEDUÇÃO EM DOBRO DA DESPESA - Nos anos-calendário de 1996 a 2000 o benefício fiscal do Programa de Alimentação do Trabalhador tem como base para a redução do imposto a aplicação da alíquota do IRPJ sobre os valores contabilizados como despesa a esse título. Incabível a exclusão na apuração do Lucro Real do valor da despesa, dedução em dobro, porque ao final pode resultar na quebra dos limites de redução do Imposto de Renda previsto na legislação tributária.”

Os fundamentos do voto do novo acórdão embargado, de nº 108-08.794, da sessão de 27/04/06, estão assim descritos:

“Acolho os embargos para dirimir a dúvida apontada no acórdão embargado.

Vejo que o posicionamento adotado pelo acórdão foi resumido pela seguinte ementa:

“PAT - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - Correta a limitação do benefício à aplicação da alíquota do imposto de renda sobre os gastos realizados, à luz da regulamentação veiculada pelo Decreto 5/91.”

No corpo do voto os fundamentos estão assim descritos:

“PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR A questão aqui é o aparente conflito entre a lei instituidora do



benefício da dedução e o decreto que a regulamentou. Alegou a recorrente que o Decreto nº 5/91 teria extrapolado em seu poder de regulamentar, inovando na sistemática de calcular-se o benefício mediante a aplicação da alíquota do imposto de renda sobre o valor dos dispêndios, ao revés de permitir a dedução em dobro, conforme interpretação literal da Lei 6.321/76. 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. A recorrente trouxe aos autos julgado da colenda Primeira Câmara, Acórdão 101-92 846/99, que acolheu sua tese. Pesquisei e identifiquei também o Acórdão 107-06.500/01 no mesmo sentido. No entanto, rogando vênias aos Conselheiros que tiveram entendimento no sentido do conflito entre Decreto e Lei, entendo-o inexistente, fato que reconheço ser de demasiada ousadia, haja vista a eminência dos Conselheiros relatores dos arestos citados. Baseio meu pensamento na própria Lei 6.321/76 e no caráter de irredutibilidade do adicional. Primeiro, desde a instituição do PAT, existe limitação do mesmo a 5% do lucro tributável. Este parâmetro máximo de dedução demonstra que não se tratava de exclusão, mas sim de dedução sobre o valor da base tributável. Não obstante a linguagem imprecisa do artigo 1º da Lei 6.321/76, creio que a limitação a percentual do lucro tributável não permite interpretação de que se trataria de uma exclusão, pois o cálculo circular que demandaria, mediante um valor limitado a um percentual do resultado aritmético (lucro real), indicaria a necessidade de verdadeira equação, demonstrando que não foi essa a verdadeira intenção do legislador. Não me parece, portanto, ter sido uma exclusão o benefício concedido. Pelo contrário, foi na verdade uma dedução limitada a 5% da base de cálculo, operação lógica posterior à apuração do lucro real. Por outro lado, com a edição do Decreto-Lei 1.704/79, surgiu norma de conteúdo genérico que atribui ao adicional do imposto sobre a renda, vale relembrar, única repercussão econômica que poderia sugerir um conflito, a característica de irredutibilidade. Tal irredutibilidade do adicional foi reiteradamente confirmada pelo legislador (artigo 1º, § 3º, Lei 8.541/92, artigo 10, § 2º e Lei 9.249, artigo 3º, § 4º). Esse conceito, repetido pelo legislador a cada determinação de novo limite para o adicional, demonstra, com evidência, que não poderia ser outra a regulamentação do benefício senão aquela adotada pelo Decreto nº 5/91, pois além de não conflitar com a norma, corretamente a interpretou, fazendo que permanecesse íntegro o ordenamento como um todo. Assim, o benefício instituído sempre foi sobre a alíquota do imposto de renda, sem conseqüências no adicional, pois este já surgiu irredutível. O Decreto nº 5/91 apenas verbalizou a matemática do benefício constante da própria lei. Neste item, nego provimento ao recurso voluntário."

Sustenta a empresa a ocorrência de contradição no voto do acórdão embargado, que deveria ter dado provimento parcial ao recurso para admitir que em relação à alíquota normal do IRPJ,



15%, a forma de cálculo do incentivo adotada pela empresa ou aquela admitida pelo Fisco levaria ao mesmo resultado, só tendo efeitos sobre o adicional do Imposto de Renda.

O raciocínio não é tão cartesiano como faz crer a embargante, de que o efeito tributário seria o mesmo para a alíquota normal do IRPJ, 15%, ao ser utilizada a sistemática preconizada pela autuada.

Com efeito, a mera exclusão na apuração do Lucro Real do valor da despesa relativa ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, dedução em dobro, não sujeita a contribuinte aos limites impostos pela legislação de regência para a redução do IRPJ, 5% da base de cálculo etc.

Portanto, não há de se falar em efeitos tributários iguais quando os dois métodos utilizados chegam a valores de renúncia fiscal diferentes, ante aos limites de redução impostos, não podendo se admitir para a tributação do IRPJ normal, alíquota de 15%, a exclusão realizada pela empresa.

Assim, voto por acolher os embargos opostos para dirimir a dúvida apontada no acórdão nº 108-07.564, devendo, entretanto, ser mantida a decisão ali consubstanciada."

Após analisar as argumentações apresentadas e confrontá-las com o acórdão agora embargado, concluo que restou provada imperfeição no voto proferido a respeito da utilização da renúncia fiscal relativa ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

Concordo com as argumentações do embargante de que o acórdão nº 108-08.794, da sessão de 27/04/2006, alterou os fundamentos do acórdão nº 108-07.564, da sessão de 16/10/2003, inovando quanto a incorreção do procedimento adotado pela empresa para fruição do incentivo do Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, com base no IRPJ normal, calculado à alíquota de 15%.

Vejo que o Relator do acórdão original, nº 108-07.564, da sessão de 16 de outubro de 2003, fundamentou assim sua decisão:

"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. A recorrente trouxe aos autos julgado da colenda Primeira Câmara, Acórdão 101-92.846/99, que acolheu sua tese. Pesquisei e identifiquei também o Acórdão 107-06.500/01 no mesmo sentido. No entanto, rogando vênias aos Conselheiros que tiveram entendimento no sentido do conflito entre Decreto e Lei, entendo-o inexistente, fato que reconheço ser de demasiada ousadia, haja vista a eminência dos Conselheiros relatores dos arestos citados. Baseio meu pensamento na própria Lei 6.321/76 e no caráter de irredutibilidade do adicional. Primeiro, desde a instituição do PAT, existe limitação do mesmo a 5% do lucro tributável. Este parâmetro máximo de dedução demonstra que não se tratava de exclusão, mas sim de dedução sobre o valor da base tributável

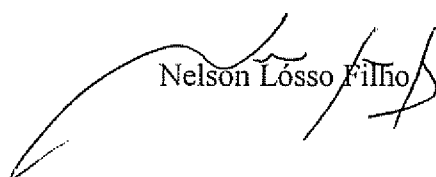


Não obstante a linguagem imprecisa do artigo 1º da Lei 6.321/76, creio que a limitação a percentual do lucro tributável não permite interpretação de que se trataria de uma exclusão, pois o cálculo circular que demandaria, mediante um valor limitado a um percentual do resultado aritmético (lucro real), indicaria a necessidade de verdadeira equação, demonstrando que não foi essa a verdadeira intenção do legislador. Não me parece, portanto, ter sido uma exclusão o benefício concedido. Pelo contrário, foi na verdade uma dedução limitada a 5% da base de cálculo, operação lógica posterior à apuração do lucro real. Por outro lado, com a edição do Decreto-Lei 1.704/79, surgiu norma de conteúdo genérico que atribui ao adicional do imposto sobre a renda, vale relembrar, única repercussão econômica que poderia sugerir um conflito, a característica de irredutibilidade. Tal irredutibilidade do adicional foi reiteradamente confirmada pelo legislador (artigo 1º, § 3º; Lei 8.541/92, artigo 10, § 2º e Lei 9.249, artigo 3º, § 4º). Esse conceito, repetido pelo legislador a cada determinação de novo limite para o adicional, demonstra, com evidência, que não poderia ser outra a regulamentação do benefício senão aquela adotada pelo Decreto nº 5/91, pois além de não conflitar com a norma, corretamente a interpretou, fazendo que permanecesse íntegro o ordenamento como um todo. Assim, o benefício instituído sempre foi sobre a alíquota do imposto de renda, sem conseqüências no adicional, pois este já surgiu irredutível. O Decreto nº 5/91 apenas verbalizou a matemática do benefício constante da própria lei. Neste item, nego provimento ao recurso voluntário.” (grifei).

Portanto, como consta do voto do acórdão nº 108-07.564 acima transcrito, ao afirmar que o incentivo do Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT tem efeito sobre o IRPJ calculado à alíquota normal, no caso 15%, o relator reconheceu que a glosa procedida pela fiscalização deveria incidir apenas sobre o adicional do imposto de renda, existindo uma contradição entre a parte expositiva do voto e a sua conclusão, que foi no sentido de negar provimento ao recurso quanto a este item do auto de infração, quando deveria constar a decisão de dar provimento parcial ao recurso.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de acolher os embargos opostos para esclarecer a contradição apontada e alterar a decisão consubstanciada nos acórdãos nº 108-07.564, da sessão de 16/10/2003 e 108-08.794, da sessão de 27/04/2006, em relação ao item exclusão indevida na apuração do lucro real correspondente à dedução em dobro de despesas com PAT, para dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação parte da glosa deste item incidente sobre o IRPJ normal, remanescendo apenas a tributação sobre o adicional do IRPJ.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2009


Nelson Lósso Filho



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA CÂMARA - PRIMEIRA SEÇÃO

PROCESSO : 10920.002291/2001-31

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada nos despachos supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 12 de novembro de 2010.


Maria Conceição de Sousa Rodrigues
Secretária da Câmara

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:
Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- ☐ apenas com ciência;
- ☐ com Recurso Especial;
- ☐ com Embargos de Declaração.