



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

Processo n° 10925.723080/2012-49
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1401-002.285 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de fevereiro de 2018
Matéria IRPJ
Embargante PARATI SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO - REGISTRO DE RESERVA DE CAPITAL

Por ter ilicitamente deslocado bases tributáveis para empresa optante pelo lucro presumido, ainda que esta não esteja obrigada ao registro de reserva de capital, a ausência deste registro que deveria ter sido feito na empresa autuada, descumpre requisito para usufruir do benefício de dedução de subvenção para investimento.

PAT. DIREITO À DEDUÇÃO.

A pessoa jurídica que tiver Programas de Alimentação do Trabalhador aprovados pelo Ministério do Trabalho, respeitado o limite estabelecido na legislação, pode deduzir do imposto de renda o valor equivalente a 15% do total das despesas de custeio efetuadas no período de apuração. Trata-se de previsão legal.

Não se pode atribuir efeitos ao reenquadramento para exigir da Embargante tributo, mas deixar de atribuir efeitos para considerar as deduções a que faz jus por expressa previsão legal.

Deixar de assegurar ao Embargante o direito de usufruir do referido incentivo, que em nada tem relação com o tributo lançado, seria aplicar ao contribuinte dupla punição, a primeira seria a penalidade prevista em lei, a segunda, a glosa de um incentivo a que faz jus, sem previsão legal, acrescente-se.

JUROS SOBRE MULTA

Sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei n° 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente os embargos para, na parte conhecida, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso apenas em relação ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Livia De Carli Germano Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Letícia Domingues Costa Braga, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Trata-se de embargos declaratórios opostos pela contribuinte em epígrafe, em conjunto com os seguintes responsáveis tributários: (i) Angelo Fantin; (ii) Mauro Fantin; e (iii) Ritmo Investimentos S/A.

Afirmam os embargantes que a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, ao prolatar o acórdão 1401-001.675, incorreu em omissões, conforme trechos de seus embargos a seguir reproduzidos:

II.1 DA AUSÊNCIA DE ANÁLISE DOS ARGUMENTOS DE MÉRITO E DOCUMENTOS QUE DEMONSTRAM QUE A AUTUAÇÃO NÃO MERECE PROSPERAR PREJUDICIAL DE MÉRITO

No voto vencedor do acórdão, proferido em apenas duas laudas, não se analisou os elementos abordados pela embargante em suas razões de defesa.

Pela leitura da referida decisão é possível notar que houve análise superficial dos fatos e provas apresentadas, essenciais para a compreensão e deslinde da causa.

Para que não restem dúvidas quanto a singeleza da decisão, colaciona-se o trecho que abordou a questão da suposta simulação: (fls. 6.762 dos autos).

Em primeiro lugar, uma empresa não precisa ser efêmera para ser empregada como empresa veículo ou para viabilizar operações engendradas com o propósito de economizar ilicitamente tributos. A curta vida de uma empresa é um indício amiúde considerado para se caracterizar os planejamentos ilícitos. Todavia, a caracterização desse fato, por si só, apto par comprovar evasões fiscais; de igual sorte, a ausência desse fato também não é um dado capaz de qualificar como lícita toda e qualquer manipulação que vise economizar tributos. O que deve ser examinado é o conjunto de elementos; aliás, conjunto este que foi considerado suficiente pelo próprio relator para a afirmação fiscal de que houve manejo de preços entre partes relacionadas para ludibriar a tributação de vários tributos.

Denota-se do trecho acima que não houve qualquer menção aos fundamentos e provas apresentados pelos embargantes.

A decisão cinge-se em afirmar que se deve examinar o conjunto de elementos que, por sua vez, foi devidamente apreciado pelo relator para afirmar que houve manejo de preço entre as partes.

Ora, mesmo afirmando que se faz necessário examinar o conjunto probatório, o fato é que não houve tal análise no voto vencedor.

Não há como se acatar a tese de que bastou para os julgadores as considerações e análises feitas pelo relator da causa para considerar que no caso houve simulação (vide destaque do trecho do voto acima colacionado). Tal argumento além de frágil é contraditório posto que o voto do relator foi vencido no caso em exame.

(...)

II.2 DO ICMS E INCENTIVO FISCAL FUNDOPEM/RS

Nas folhas 28, 29 e 30 do relatório de fiscalização são demonstrados os valores do ICMS destacados nas notas fiscais de saídas da Pádua para Parati e Terceiros, bem como, o valor do incentivo fiscal do FUNDOPEM/RS adicionados ao cálculo do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro.

Como bem explicado no recurso voluntário, não procede a metodologia adotada pela fiscalização pelo simples fato de que se está a tributar subvenção para investimento, procedimento absolutamente ilegal.

(...)

Extraí-se, assim, que o entendimento converge no sentido de que são consideradas subvenções para investimentos aquelas que, mesmo que em função de redução de impostos, sejam efetiva e especificamente aplicadas pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

(...)

Verifica-se, assim, que o entendimento converge no sentido de caracterizar a subvenção para investimento, como aquelas concedidas pelo Poder Público como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (como é o caso do FUNDOPEM / RS).

E como o auto de infração não questiona a afetiva aplicação dos recursos no desenvolvimento da empresa, indevido é o lançamento também nesse aspecto.

Nesta linha, como bem explicado nas peças de defesa, na medida em que o ICMS foi contabilizado pelo valor líquido, o incentivo fiscal do FUNDOPEM foi considerado nos registros contábeis.

(...)

Sobre o tema acima narrado não houve manifestação no v. acórdão.

Logo, devem ser acolhidos os embargos de declaração quando se constata a existência de omissão no acórdão de ponto sobre o qual a mesa julgadora deveria se pronunciar.

II.3 ICMS - FATURAMENTO PÁDUA X PARATI - TERCEIROS

Outro ponto não analisado no v. acórdão diz respeito ao argumento de que o fisco adicionou na base de cálculo do IRPJ/CSSL os valores referentes ao ICMS das vendas da PÁDUA para Parati e para terceiros, no montante de R\$ 1.936.200,49 em 2006, R\$ 1.760.190,64 em 2007 e R\$ 1.403.208,41 em 2008. Tal inclusão, além de ser indevida, baseou-se em valores equivocados, uma vez que o lançamento com base na diferença entre o total do ICMS apurado na Pádua e o valor do incentivo fiscal do Fundopem/RS é incorreto.

Com o procedimento de apurar por diferença, o fisco desconsiderou indevidamente o ICMS sobre as vendas que a Pádua efetivamente fez para Terceiros não o considerando como despesa dedutível na apuração do IRPJ e CSSL.

Sobre esse tema requer-se análise desta Egrégia Mesa Julgadora.

II.4 DAS VENDAS DA PÁDUA PARA TERCEIROS

Os valores das vendas para terceiros considerados pela fiscalização, para fins de tributação do IRPJ/CSSL (informados no anexo "PARATI S/A – IRPJ/CSSL – DEMONSTRATIVO ANEXO AOS AUTOS DE INFRAÇÃO/RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO"), foram R\$ 645.606,06 em 2006, R\$ 830.342,94 em 2007 e R\$ 5.220.093,17 em 2008.

Entretanto, o critério adotado pela fiscalização para encontrar o valor da receita das vendas para terceiros foi calcular a diferença entre a receita bruta de vendas informadas no DRE da Pádua e os ajustes efetuados na consolidação (exclusões das operações internas da Parati).

As embargantes, por sua vez, quando da elaboração das razões de impugnação, apenas para demonstrar o equívoco da fiscalização ao apurar as operações com terceiros por diferença, utilizaram a base de cálculo do PIS/COFINS.

Ressalta-se que o correto é considerar o valor que consta nas notas fiscais de vendas da Pádua para terceiros (que foram entregues à fiscalização).

Para corrigir o equívoco relatado, foi juntado demonstrativo das vendas efetuadas para terceiros, elaborado com base nas notas fiscais de venda, considerando o valor que deveria ter sido considerado pela fiscalização. (Anexo III das contrarrazões em face do relatório de diligência fiscal elaborado a pedido da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador-BA).

Pelo apresentado, não resta dúvida quanto ao erro na metodologia aplicada pela fiscalização, vez que como demonstrado, o correto para se apurar os valores exatos é utilizar, como diretriz, as notas fiscais de vendas da Pádua para terceiros.

Quanto ao erro em tela o v. acórdão foi silente o que demonstra a ocorrência de omissão no julgado ora questionado.

II.5 DO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT

O Fisco considerou as deduções para o PAT de R\$ 9.014,77 em 2006, R\$ 15.613,67 em 2007 e R\$ 5.129,32 em 2008, o que representava 4% do IRPJ à alíquota de 15% antes dos ajustes efetuados indevidamente pelo fisco "DEMONSTRATIVO ANEXO AOS AUTOS DE INFRAÇÃO/RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO – PARATI – IRPJ/CSSL.

No relatório de diligência fiscal a fiscalização discorda integralmente da dedução do benefício fiscal das despesas com o PAT da Pádua Ltda. na realização da reconstituição da base de cálculo do lucro real da Parati.

(...)

Apesar da fiscalização não concordar com a aplicação do benefício, apontou deduções para o PAT de R\$ 9.014,77 em 2006, R\$ 15.613,67 em 2007 e R\$ 5.129,32 em 2008, o que representava 4% do IRPJ à alíquota de 15% antes dos ajustes efetuados indevidamente pelo fisco "DEMONSTRATIVO ANEXO AOS AUTOS DE INFRAÇÃO/RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO – PARATI – IRPJ/CSSL.

Como é cediço, a pessoa jurídica que tiver Programas de Alimentação do Trabalhador aprovados pelo Ministério do Trabalho, respeitado o limite estabelecido na legislação, pode deduzir do

imposto de renda o valor equivalente a 15% do total das despesas de custeio efetuadas no período de apuração.

A dedução a este título não pode exceder, isoladamente, a 4% do imposto de renda devido. Eventuais excessos podem ser transferidos para dedução nos dois anos-calendário subsequentes (Decreto nº 3.000, de 1999, art. 582).

(...)

Diante do exposto, não há dúvidas de que se deve considerar o incentivo fiscal no limite dos 4% (quatro por cento) sobre o imposto devido na alíquota de 15%. Para o cálculo dos 15% sobre os custos incorridos, além dos já considerados pela fiscalização, deve considerar os limites não utilizados nos dois anos anteriores e os custos incorridos pela Pádua nos períodos do auto de infração.

(...)

Por derradeiro, apenas com a existência de decisão judicial transitada em julgado que reconheça a ocorrência de crime é que se podem afastar benefícios fiscais concedidos.

Quanto ao capítulo acima não houve manifestação no acórdão vencedor proferido. Desta feita, para que não haja

II.6 DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGIR JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

No recurso voluntário questionou-se a exigência dos juros sobre a multa de ofício. Entretanto tal argumento não foi apreciado. Por tal razão opõem-se os presentes embargos de declaração.

(...)

III - DA OMISSÃO QUANTO AO APONTAMENTO DO FUNDAMENTO E DOS DISPOSITIVOS LEGAIS QUE EMBASARAM O VOTO VENCEDOR – NECESSIDADE DE PREQUESTIONAMENTO DA MATÉRIA LEGAL

Pela análise do Relatório de Fiscalização objeto do Auto de Infração, verifica-se que a autoridade fiscal imputou a Embargante a prática de fraude e “simulação fraudulenta” (art. 72 da Lei nº 4.502/64) ao visar auferir supostas vantagens fiscais na relação entre as empresas Parati S/A e Pádua Ltda.

O Relator, no voto vencido, trouxe o apontamento de que o superfaturamento de preços praticados em operações realizadas entre pessoas ligadas possui tratamento próprio na legislação que versa sobre distribuição disfarçada de lucros (art. 464, VI, 466, parágrafo único e 467, IV do RIR/99). Prosseguindo no voto, o Relator aponta que a fiscalização não autuou a ora Embargante por tal motivo, mas por “simulação fraudulenta”, não tendo demonstrado a referida simulação fraudulenta e nem restado comprovada a distribuição disfarçada de lucros².

Como apontado acima, o sucinto voto vencedor (fl. 6.761-6.763) manteve parcialmente o lançamento entendendo que “a distribuição disfarçada de lucro nada mais é do que uma presunção legal de um planejamento tributário ilícito. É uma forma, que não exclui outras, à disposição da autoridade fiscal para comprovar a ilicitude do negócio jurídico”.

(...)

O voto vencedor diverge do voto do relator entendendo ter havido um planejamento tributário ilícito por meio de uma distribuição disfarçada de lucros, mas se omite quanto ao fato de que (i) a autuação não ter versado sobre distribuição disfarçada de lucros (mas sobre fraude) e (ii) quais seriam os dispositivos legais que embasariam o entendimento exposto no voto vencido.

Em relação ao primeiro ponto, a inovação da fundamentação e do embasamento legal do Auto de Infração é vedada à autoridade julgadora, já que tal deve gerar necessariamente a nulidade da autuação, fato este que deve ser apreciado. A alteração do critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento é vedada, nos termos do art. 146 do CTN.

Em relação à omissão do voto vencedor quanto ao embasamento legal, tal deve ser sanada, com a menção aos dispositivos legais que possibilitariam a desconsideração da personalidade jurídica ocorrida no presente caso.

Neste ponto, a fim de que não seja obstaculizada a interposição de eventual recurso às instâncias superiores, faz-se necessário que sejam mencionados expressamente quais foram os dispositivos violados pelo embargante.

Tal pedido coaduna com o que dispõe o artigo 67, § 1º do Regimento do CARF: “não será conhecido o recurso que não demonstrar de forma objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente”.

Logo, para que a embargante não seja prejudicada quando da interposição de eventual recurso especial, requer seja (i) analisada a alteração da fundamentação e embasamento legal pelo voto vencedor (alteração do critério jurídico adotado pela autoridade administrativa responsável pelo

lançamento - art. 146 do CTN) e (ii) indicados expressamente os dispositivos legais que embasem as conclusões do voto vencedor, inclusive para fins de prequestionamento.
(...)

Por meio do despacho de fls. 6.976-6.984, os embargos foram admitidos em relação aos itens II.2, II.3, II.4, II.5, II.6. Não foram admitidos, porém, quanto aos itens: II.1, III

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Em apertada síntese, o feito diz respeito à autuação do contribuinte por planejamento tributário abusivo. A acusação é a de deslocamento ilícito das suas bases tributárias submetidas ao lucro real para a pessoa ligada PÁDUA, que era tributada pelo lucro real.

DO ICMS E INCENTIVO FISCAL FUNDOPEM/RS

Em relação a esse item, a defesa assim aduz em seu recurso voluntário:

Nas folhas 28, 29 e 30 do relatório de fiscalização são demonstrados os valores do ICMS destacados nas notas fiscais de saídas da Pádua para Parati e Terceiros, bem como, o valor do incentivo fiscal do FUNDOPEM/RS adicionados ao cálculo do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro.

Não procede a metodologia adotada pela fiscalização pelo simples fato de que se está a tributar subvenção para investimento, procedimento absolutamente ilegal.

Após, tece considerações acerca da natureza do incentivo como subvenção para investimento. Por fim, aduz que PADUA não registrou o valor como reserva de capital, porque tal exigência é apenas para o lucro real.

A Procuradoria, por seu turno, teceu também considerações sobre o tema, dentre as quais, vale reproduzir o seguinte trecho:

No caso, os requisitos não foram integralmente cumpridos, pois a Pádua contabilizava o ICMS devido pelo seu valor líquido, não registrando os benefícios obtidos como reserva de capital.

De acordo com o relatório da diligência fiscal, os números mostram que a “subvenção” do triênio 2006-2008 não foi levada a conta de Reserva de Capital, não absorveu prejuízos (até porque a PÁDUA era BASTANTE lucrativa), nem foi integralizada ao capital social.

E mais, conforme destacado pela fiscalização, ao contabilizar as despesas com Icms líquidas do incentivo, acabou por contribuir para a formação dos lucros contábeis (que em muito superam os respectivos lucros presumidos da PÁDUA) que foram quase que integralmente distribuídos aos sócios e internalizados na PARATI a título de adiantamentos para futuros aumento de capital.

Ora, se os valores não foram registados em reserva de capital, mas sim pelo seu valor líquido, é certo que não cumpriram a destinação imposta por lei para ter direito à isenção, ou seja, não houve aplicação nos ativos da empresa para expansão das atividades e aumento de produção. As despesas com ICMS foram registradas pelo valor líquido, o que provocou aumento no resultado da empresa, sendo distribuídos aos sócios.

Logo, pelo descumprimento dos requisitos trazidos por lei, correta a inclusão dos valores na base de cálculo dos tributos.

Pois bem. A defesa alega que as subvenções não foram registradas em conta de reserva de capital, porque a PADUA não estava obrigada a tanto. No entanto, a autuação foi justamente a de deslocamento de bases tributárias da contribuinte, tributada pelo lucro real, para PADUA. Ora, ao assim proceder, isto é, deslocar os valores para outra empresa, ela própria também deixou de cumprir o requisito de registrar em reserva de capital. É uma consequência lógica, portanto, a desconsideração do valor como benefício fiscal de subvenção de investimento, uma vez que foi deslocado ilicitamente e, assim, descumpriu-se, no mínimo, requisito de registro como reserva de capital.

Conheço, pois, os embargos nesse item para, no mérito, negar provimento.

ICMS - FATURAMENTO PÁDUA X PARATI - TERCEIROS

Quanto ao item II.3 dos embargos, transcrevemos o inteiro teor do seu recurso voluntário:

O fisco adicionou na base de cálculo do IRPJ/CSLL os valores referentes ao ICMS das vendas da PÁDUA para Parati e para terceiros, no montante de R\$ 1.936.200,49 em 2006, R\$ 1.760.190,64 em 2007 e R\$ 1.403.208,41 em 2008. Tal inclusão, além de ser indevida, baseou-se em valores equivocados, uma vez que o lançamento com base na diferença entre o total do ICMS apurado na Pádua e o valor do incentivo fiscal do Fundopem/RS é incorreto.

Com o procedimento de apurar por diferença, o fisco desconsiderou indevidamente o ICMS sobre as vendas que a Pádua efetivamente fez para Terceiros não o considerando como despesa dedutível na apuração do IRPJ e CSLL.

Por outro lado, a PFN assim contrapõe:

Conforme constou da DRJ, o questionamento da empresa acerca dos valores lançados foi objeto de análise pela autoridade fiscal, em diligência determinada pela autoridade de primeira instância.

Ao final, a fiscalização reconheceu a necessidade de se realizar o seguinte ajuste: reduzir o valor adicionado a título de Icms em 2006 de R\$ 1.936.200,49 para R\$ 1.921.172,78 (R\$ 15.027,71).

Intimada, a empresa concordou com o equívoco, o que levou a exclusão do montante mencionado acima, mantendo-se o restante.

No recurso, a empresa questiona novamente o cálculo efetuado pelo Fisco, mas sem identificar os erros e qual o valor que entende correto. A alegação desacompanhada de qualquer prova impede que seja revisto o montante adicionado ao lançamento, mormente após a minuciosa análise realizada durante a diligência fiscal.

De fato, a DRJ, após analisar o resultado de diligência assim proferiu:

Assim, acato o resultado da diligência, para ajustar o demonstrativo PARATI S/A - IRPJ/CSSL - DEMONSTRATIVO ANEXO AOS AUTOS DE INFRAÇÃO/RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO, excluindo o valor de R\$ 15.027,71 das despesas com ICMS no ano-calendário de 2006.

Note-se, portanto, que o recurso não ataca diretamente a decisão de primeiro grau e, conseqüentemente, não aponta especificamente a sua discórdia.

Conheço, pois, os embargos nesse item para, no mérito, negar provimento com o fim de manter a decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos.

DAS VENDAS DA PÁDUA PARA TERCEIROS

Em relação a esse item, a defesa assim contestou em seu recurso voluntário:

Os valores das vendas para terceiros considerados pela fiscalização, para fins de tributação do IRPJ/CSSL (informados no anexo "PARATI S/A - IRPJ/CSSL - DEMONSTRATIVO ANEXO AOS AUTOS DE INFRAÇÃO/RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO), foram R\$ 645.606,06 em 2006, R\$ 830.342,94 em 2007 e R\$ 5.220.093,17 em 2008.

Entretanto, o critério adotado pela fiscalização para encontrar o valor da receita das vendas para terceiros foi calcular a diferença entre a receita bruta de vendas informadas no DRE da Pádua e os ajustes efetuados na consolidação (exclusões das operações internas da Parati).

A recorrente, por sua vez, quando da elaboração das razões de impugnação, **apenas para demonstrar o equívoco da fiscalização** ao apurar as operações com terceiros por diferença, utilizou a base de cálculo do PIS/COFINS.

Ressalta-se que o correto é considerar o valor que consta nas notas fiscais de vendas da Pádua para terceiros (que foram entregues à fiscalização).

Para corrigir o equívoco relatado, foi juntado demonstrativo das vendas efetuadas para terceiros, elaborado com base nas notas fiscais de venda, considerando o valor que deveria ter sido considerado pela fiscalização. (Anexo III das contrarrazões em face do relatório de diligência fiscal elaborado a pedido da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador-BA).

Pelo apresentado, não resta dúvida quanto ao erro na metodologia aplicada pela fiscalização, vez que como demonstrado, o correto para se apurar os valores exatos é utilizar, como diretriz, as notas fiscais de vendas da Pádua para terceiros.

Não há, porém, erro na metodologia empregada pela autoridade ao se calcar nas demonstrações elaboradas pela própria contribuinte, pois seus valores representam a consolidação das próprias notas fiscais.

Conheço, pois, os embargos nesse item para, no mérito, negar provimento.

DO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT

Em relação a esse item, o recurso voluntário guarda idêntico teor das razões submetidas à autoridade julgadora de primeiro grau, seja em sede de impugnação, seja na manifestação quanto ao resultado de diligência.

Por seu turno, a DRJ assim fundamentou sua decisão:

25 Incorreções contidas na apuração consolidada - Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT

Com referência ao PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador a impugnante afirma que o “fisco considerou as deduções para o PAT de R\$ 9.014,77 em 2006, R\$ 15.613,67 em 2007 e R\$ 5.129,32 em 2008, o que representava 4% do IRPJ à alíquota de 15% antes dos ajustes efetuados indevidamente, conforme "DEMONSTRATIVO ANEXO AOS AUTOS DE INFRAÇÃO/RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO - PARATI - IRPJ/CSSL”.

Afirma que teve despesas de custeio devidamente informado nas DIPJs nos seguintes valores:

[seguiu tabela]

“Ao reconstituir a base de cálculo do IRPJ o fisco não considerou o total do incentivo admitido pela legislação fiscal”:

[seguiu tabela]

“Diante do exposto, o fisco deve considerar o incentivo fiscal no limite dos 4% (quatro por cento) sobre o imposto devido na alíquota de 15%”.

A matéria foi, também, submetida à diligência, retornando com a seguinte informação prestada pelo fisco:

A Autuada insurge-se quanto ao não recálculo do incentivo fiscal atinente ao PAT pela Fiscalização, defendendo que uma nova mensuração do imposto contribuinte, principalmente quando este incorre (em tese) em cometimento de crime contra a ordem tributária. Vejamos o que a esse título dispõe o artigo 59 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995;

...todo e qualquer ajuste efetuado pela Fiscalização que implique lançamento de Irpj com base no lucro real, se admissível fosse a argumentação da PARATI, deveria vir precedida de recálculo de ofício do PAT, ainda que precluso o direito, o que não encontra eco nas orientações administrativas e nas decisões neste âmbito e na jurisprudência;

...,ao Fisco não compete nenhuma ação no sentido de atribuir ao sujeito passivo qualquer benefício fiscal de ofício, notadamente quando os parâmetros que serviriam de cálculo estejam intrinsecamente relacionados aos temas objeto do contencioso.

se o contribuinte não houvesse se evadido de sua capacidade e obrigação de recolher os tributos efetivamente devidos, poderia, diante da legislação que rege o incentivo, calculá-lo nos limites estabelecidos e dele fazer proveito, não assistindo à Fiscalização a possibilidade de atribuir ao sujeito passivo qualquer benefício que, em essência, decorre do regular e tempestivo exercício de direito do seu destinatário.

Intimado do resultado da diligência a impugnante se manifesta da seguinte forma:

O entendimento exposto pela fiscalização no Relatório de Diligência Fiscal é flagrantemente contraditório, já que "reenquadrou" a empresa Pádua Ltda. como filial da empresa Parati S/A e realizou a reconstituição da base de cálculo do lucro real, contudo deixou de observar os limites legais passíveis de dedução das despesas com o PAT.

Apesar da fiscalização não concordar com a aplicação do benefício, apontou deduções para o PAT de R\$ 9.014,77 em 2006, R\$ 15.613,67 em 2007 e R\$ 5.129,32 em 2008, o que representava 4% do IRPJ à alíquota de 15% antes dos ajustes efetuados indevidamente;

...convém esclarecer que não é de competência do Poder Executivo, através da Administração Tributária, considerar determinado fato como se crime fosse.

Apenas a manifestação do Poder Judiciário, através de sentença penal condenatória, poderá dar ensejo à aplicação das penalidades do artigo 59 da Lei nº 9.069/95. A partir dessa condenação é que se torna possível a aplicação da aludida norma no que se refere à perda de benefícios fiscais.

Como se vê, a matéria aqui em litígio, diz respeito a possibilidade ou não de se recalcular os valores do benefício fiscal relativo ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, em função de nova base tributária apurada por meio de lançamento de ofício com exigência do IRPJ, quando as razões que motivaram a exigência, decorrem de atos praticados pelo contribuinte que poderiam, em tese, se constituir em crime tributário.

Enquanto a fiscalização entende que não lhe cabe a concessão de benefícios fiscais de ofício a contribuintes em procedimentos de fiscalização, principalmente quando estes incorrem em crimes contra a ordem tributária, a impugnante contesta afirmando que falece competência às autoridades, para considerar determinados fatos como crimes tributários, matéria reservada ao Poder Judiciário através de sentença penal condenatória.

Inicialmente deve-se pontuar, que de fato ao fisco não compete considerar determinado ato ou procedimento adotado pelo contribuinte como crime tributário, matéria reservada ao Ministério Público e ao Poder Judiciário. Entretanto, a constatação de atos ou fatos que possam se caracterizar como sonegação, fraude ou conluio conforme definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, fatos estes que por sua vez, em tese, integrariam os tipos penais definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, se constituem em critério determinante de diversas conseqüências tributárias que se inserem na competência legal das autoridades fiscais.

Assim, ao se deparar com fatos que possam se caracterizar como fraude, conluio ou sonegação conforme definição dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, além da obrigação de efetuar o lançamento como determinado pelo art. 149, do CTN, deverá a autoridade fiscal qualificar a multa aplicada majorando o seu percentual de 75% para 150% (art. 44 da Lei 9.430/1996) e encaminhar Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público (art. 83 da Lei 9.430/1996), seguindo os procedimentos estabelecidos na Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010 alterada pela Portaria RFB nº 3.182, de 29 de julho de 2011:

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata

II – (...);

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Crime contra a Ordem Tributária

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010).

Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010

Alterada pela Portaria RFB nº 3.182, de 29 de julho de 2011.

DO DEVER DE REPRESENTAR

Art. 1º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) deverá formalizar representação fiscal para fins penais perante o Delegado ou Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil responsável pelo controle do processo administrativo fiscal sempre que, no exercício de suas atribuições, identificar atos ou fatos que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária ou contra a Previdência Social.

Além das consequências acima previstas, os fatos que possam se caracterizar como fraude, conluio ou sonegação conforme definição dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, e que, também, se constituam na motivação do lançamento fiscal, são absolutamente incompatíveis com o exercício ou fruição de qualquer benefício fiscal, a teor do que dispõe o art. 59 da Lei nº 9.069, de 29/06/1995 e o art. 128, da Instrução Normativa SRF nº 267, e 23/12/2003, que trata especificamente dos incentivos fiscais no âmbito do IRPJ, entre estes, o Programa de Alimentação do Trabalhador- PAT:

LEI Nº 9.069, DE 29 DE JUNHO DE 1995.

Art. 59. A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990), bem assim a falta de emissão de notas fiscais, nos termos da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, acarretarão à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária.

Instrução Normativa SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002

Incentivos Fiscais de Dedução do Imposto

Seção I

Programa de Alimentação do Trabalhador

Disposições Gerais

Perda do direito a usufruir dos incentivos e benefícios fiscais

Art. 128. A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990), bem assim a falta de emissão de notas fiscais, nos termos da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, acarretarão à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário

correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária.

Obs: Grifei

Registre-se que no exercício de suas atribuições, em nenhum instante a autoridade fiscal afirma existir crime tributário, mas fatos que, em tese, poderiam se configurar em crimes tributários, e que por esta razão, devem ser encaminhados para o Ministério Público depois de proferida a decisão final sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente na esfera administrativa, através de representação fiscal para fins penais, o que vale dizer que nos crimes contra a ordem tributária, a aplicação da lei tributária em relação a fatos que, em tese, possam se constituir em crimes tributários precede a aplicação da lei penal.

Acatar a argumentação da defesa, de que a aplicação da lei tributária a fatos concretos que poderiam, em tese, se caracterizar como fraude, conluio ou sonegação, por autoridades fiscais, só poderia ocorrer depois da manifestação do Poder Judiciário reconhecendo a prática de crimes tributários, equivaleria a retirar a autonomia do direito tributário submetendo-o e condicionando-o ao direito penal, o que não é juridicamente possível já que estes se integram e se complementam.

Ademais o exercício do direito aos benefícios fiscais concedidos no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, é uma faculdade que compete ao titular deste direito, que deve ser exercido em tempo próprio e segundo as regras específicas vigentes na época da sua fruição, não cabendo às autoridades fiscais, a sua concessão de ofício retroagindo no tempo os seus efeitos para alcançar os períodos pretéritos objeto dos lançamentos, especialmente se estes se fundamentaram em fatos caracterizados pela fraude.

Assim, ratifico o entendimento do fisco de que não assiste à Fiscalização a possibilidade de atribuir ao sujeito passivo qualquer benefício que, em essência, decorre do regular e tempestivo exercício de direito do seu destinatário, rejeitando as alegações de defesa quanto ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

Concordo plenamente com essas razões. Ademais, alinha-se com a jurisprudência do CARF. Transcrevo acórdão exemplificativo:

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMAS SOCIAIS. DEDUÇÃO. FORMALIZAÇÃO. O processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante da dedução do incentivo fiscal, seja a título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), Fundo da Criança e do Adolescente ou Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC). (AC 1402-002.513, de 17 de maio de 2017, da lavra do Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves).

A decisão, pois, deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGIR JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Por fim, no tocante aos juros sobre multa de ofício, entendo que se trata de tema de âmbito da fase não contenciosa, uma vez que não é objeto do lançamento, mas sim da atividade de cobrança, a qual não está submetida ao crivo deste colegiado. Por isso, dele não tomaria conhecimento.

Essa, porém, não tem sido a posição adotada por este colegiado que previamente tem decidido conhecer a questão. Assim, passo a enfrentá-la.

De início, vale reproduzir acórdão em que também se conheceu do assunto, no qual foram considerados devidos os juros:

Número do Recurso: [155344](#)

Câmara: **PRIMEIRA CÂMARA**

Número do Processo: **10845.000196/95-34**

Tipo do Recurso: **VOLUNTÁRIO**

Matéria: **IRPJ E OUTRO**

Recorrente: **PRÓPRIA S.A. ADMINISTRAÇÃO E IMÓVEIS (SUCEDIDA POR BRASCOR S.A. IMÓVEIS E PARTICIPAÇÕES)**

Recorrida/Interessado: **2ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA**

Data da Sessão: **25/05/2007 00:00:00**

Relator: **Sandra Maria Faroni**

Decisão: **Acórdão 101-96177**

Resultado: **DPPU - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE**

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

Inteiro Teor do Acórdão

Ementa: JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO- No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora. Em se tratando de tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31/12/1994, sobre a multa por lançamento de ofício incidem, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora calculados segundo a Selic.

Assim tem se inclinado a jurisprudência deste Conselho e com ela me alinho.

Dois artigos da Lei nº 9.430/96 conduzem-me a essa posição e abaixo os transcrevo:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

(...)

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do

prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

É importante notar que no *caput* do art. 61, o texto é “débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições” e não meramente “débitos de tributos e contribuições”. O termo “decorrentes” evidencia que o legislador não quis se referir, para todas as situações, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos. Tal dispositivo, combinado com o art. 43 (onde se prevê a multa isolada ou acompanhada de tributo) e seu parágrafo único, leva-nos à conclusão de que os juros de mora devem incidir sobre a multa de ofício, após o seu vencimento.

Conclusão

Voto, pois, por conhecer parcialmente os embargos oferecidos para, na parte conhecida, negar provimento.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Voto Vencedor

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Redator designado.

Com a devida vênia ao excelente voto do Nobre Colega Relator, divirjo em parte das suas conclusões.

Resta claro que a fiscalização “reenquadrou” a empresa Pádua Ltda. como filial da empresa Parati S/A e realizou a reconstituição da base de cálculo do lucro real, contudo deixou de observar os limites legais passíveis de dedução das despesas com o PAT. Assim, a própria fiscalização reconhece que deixou de observar a legislação ao realizar a reconstituição, por entender que o contribuinte teria “evadido de sua capacidade e obrigação de recolher os tributos”, em flagrante ofensa ao disposto nas Leis nº 6.321/76 e 9.532/97.

Como destacado pelo relator, a matéria aqui em litígio, diz respeito a possibilidade ou não de se recalcular os valores do benefício fiscal relativo ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, em função de nova base tributária apurada por meio de lançamento de ofício com exigência do IRPJ, quando as razões que motivaram a exigência, decorrem de atos praticados pelo contribuinte que poderiam, em tese, se constituir em crime tributário.

A fiscalização entende que não lhe cabe a concessão de benefícios fiscais de ofício a contribuintes em procedimentos de fiscalização, principalmente quando estes incorrem em crimes contra a ordem tributária, a impugnante contesta afirmando que falece competência às autoridades, para considerar determinados fatos como crimes tributários, matéria reservada ao Poder Judiciário através de sentença penal condenatória.

Como bem pontuou a Embargante, *Apesar da fiscalização não concordar com a aplicação do benefício, apontou deduções para o PAT de R\$ 9.014,77 em 2006, R\$ 15.613,67 em*

2007 e R\$ 5.129,32 em 2008, o que representava 4% do IRPJ à alíquota de 15% antes dos ajustes efetuados indevidamente pelo fisco “DEMONSTRATIVO ANEXO AOS AUTOS DE INFRAÇÃO/RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO – PARATI – IRPJ/CSSL.

A pessoa jurídica que tiver Programas de Alimentação do Trabalhador aprovados pelo Ministério do Trabalho, respeitado o limite estabelecido na legislação, pode deduzir do imposto de renda o valor equivalente a 15% do total das despesas de custeio efetuadas no período de apuração. Trata-se de previsão legal.

O fato é que ao desconsiderar os negócios jurídicos realizados pela Embargante e enquadrar a Pádua como filial da Recorrente, resta evidente a necessidade de recalculá-la a sua apuração, como foi feito.

Entretanto, não se pode atribuir efeitos ao reenquadramento para exigir da Embargante tributo, mas deixar de atribuir efeitos para considerar as deduções a que faz jus por expressa previsão legal.

Outrossim, não há o que se falar em preclusão do direito à dedução vez que a empresa o fez, mas de acordo com os limites de faturamento que declarou à época. Por óbvio, recalculando esse faturamento, também deve ser recalculado o incentivo atinente ao PAT.

Ora, deixar de assegurar ao Recorrente o direito de usufruir do referido incentivo, que em nada tem relação com o tributo lançado, seria aplicar ao contribuinte dupla punição, a primeira seria a penalidade prevista em lei, a segunda, a glosa de um incentivo a que faz jus, sem previsão legal, acrescente-se.

Outrossim, veja que o fundamento do fiscal e das decisões recorridas para negar o direito à dedução, em muito se funda no fato de o contribuinte ter cometido fraude. Entretanto, a punição específica para tal conduta.

Assim, face o exposto, voto por dar provimento aos Embargos, aplicando os efeitos infringentes para reconhecer o direito à Embargante de deduzir o incentivo fiscal do PET com base nas receitas apuradas no presente lançamento.

Nos demais termos acompanho o voto do relator.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva