



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

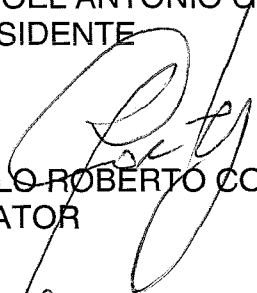
Processo nº. : 11080.000225/00-86
Recurso nº. : 144.061
Matéria : IRPJ – Ex: 1997
Recorrente : TINTAS RENNER S/A
Recorrida : 1ª TURMA DRJ – PORTO ALEGRE - RS
Sessão de : 23 de março de 2006
Acórdão nº : 101-95.452

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TINTAS RENNER S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mário Juqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha dias que negaram provimento ao recurso.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 MAI 2006

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

PROCESSO Nº. : 11080.000225/00-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.452

Recurso nº. : 144.061
Recorrente : TINTAS RENNER S/A

RELATÓRIO

TINTAS RENNER S/A, já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 102/1114) contra o Acórdão nº 4.318, de 20/08/2004 (fls. 88/96), proferido pela colenda 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre - RS, que julgou parcialmente procedente o crédito tributário constituído no auto de infração de IRPJ, fls. 42.

Da ação fiscal levada a efeito, consta que o fisco identificou a indevida dedução do incentivo fiscal relativo ao PAT da base de cálculo do tributo. 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, observados os limites legais.

A contribuinte deduziu os 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\$ 559.882,69 no ano-calendário 1996 (fls. 11). O lucro tributável, expungida a dedução indevida, chegou à casa dos R\$ 6.091.092,43 (R\$ 5.531.209,74 + R\$ 559.882,69 (fls. 11 e 17).

Tendo em vista que o contribuinte havia exercido a opção pela máxima compensação de prejuízos fiscais possível (30%) e como existia saldo de prejuízos fiscais para tanto, foi mantida a compensação de prejuízos no limite máximo, fato que acarretou a compensação de ofício do valor R\$ 167.964,81 (30% de R\$ 559.882,69). Feita essa compensação máxima, a base de cálculo do IRPJ

PROCESSO Nº. : 11080.000225/00-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.452

chegou ao montante de R\$ 4.263.764,71 (70% de R\$ 6.091.092,43), o que significa um acréscimo de R\$ 391.917,88 em relação à base de cálculo declarada (R\$ 4.263.764,71 – R\$ 3.871.846,83 – vide documentos das folhas 11 e 17). Aplicadas as alíquotas do imposto (15%) e do adicional (10%) sobre o acréscimo antes indicado, chega-se ao valor do tributo exigido no auto de infração, qual seja R\$ 97.979,46 (vide documento da folha 44). Esse o trabalho fiscal. Confira-se, na planilha abaixo, a divergência constatada:

	Contribuinte	Fisco
Lucro Líquido	5.302.088,36	5.302.088,36
Exclusão PAT	559.882,69	0,00
Outras adições e exclusões	789.004,07	789.004,07
Lucro Real antes da Comp. Prejuízo	5.531.209,74	6.091.092,43
Compensação Prejuízo 30%	1.659.362,92	1.827.327,74
Lucro Real	3.871.846,82	4.263.764,69
Diferença		391.917,87
Imposto – 15%		58.787,68
Adicional – 10%		39.191,78
Total		97.979,46

Inconformada com a autuação, o contribuinte apresentou, tempestivamente a impugnação de fls. 50/55.

A egrégia turma de julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção do lançamento, conforme aresto acima mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:

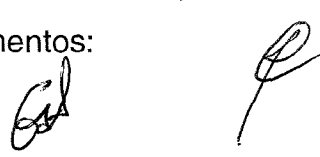
Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996

A metodologia de cálculo a ser adotada na determinação do quantum do incentivo à participação em programa de alimentação do trabalhador é a da dedução do imposto devido.

Lançamento Procedente em Parte

Cientificada da decisão de primeiro grau em 04/10/2004, conforme AR às fls. 100, a contribuinte protocolizou no dia 03/11/2004, o recurso voluntário, no qual apresenta em síntese, os seguintes argumentos:



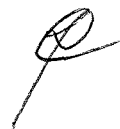
- a) que a autuação resultou do equívoco do Poder Executivo, que ao regulamentar a Lei 6.321/76, alterou inadvertidamente a limitação da dedução do dobro de tais despesas do lucro tributável, para limitá-la ao imposto devido;
- b) que admitiu que mesmo se o teor do art. 586 do RIR/94 estivesse afinado com as disposições da lei que lhe deu origem, a recorrente não deveria o total do imposto exigido pelo auto de infração. Isto porque a autuação havia se limitado a glosar a exclusão de valor permitido pela Lei 6321/76, sem, contudo, adequá-lo ao comando do art. 586 do RIR/94, calculando o valor a ser deduzido do imposto devido. Em assim procedendo, o auto de infração teria simplesmente eliminado o incentivo fiscal que a recorrente faz jus em face do PAT;
- c) que demonstrou por cálculo o resultado de dedução do valor do imposto devido no montante de R\$ 52.097,06, que deveria ser retificado no auto de infração. A forma disposta do Regulamento, ao contrário do que prega a decisão guerreada, não obedeceu ao comando contido no art. 1º, da Lei 6321/76 o qual permite que as pj poderão deduzir do lucro tributável, para fins do IRPJ, o dobro das despesas realizadas com o PAT. Ao invés disso, o regulamento altera sorrateiramente a redação legal mencionada para consignar a expressão DO IMPOSTO DEVIDO no lugar de LUCRO TRIBUTÁVEL. O legislador quando quis que o incentivo fosse deduzido do lucro tributável assim determinou, todavia, quando quis que o incentivo fosse deduzido do imposto devido assim também o fez;
- d) que o acórdão recorrido toma como base de cálculo os mesmos R\$ 4.263.764,71 como lucro tributável, igual ao apurado pela recorrente, porém, em primeiro lugar calcula o IR devido e adicional, para depois efetuar a dedução do PAT, em total desrespeito ao comando do art. 1º, da Lei 6321/76, que expressa e literalmente dispõe que as pj poderão deduzir do lucro tributável o incentivo do PAT;
- e) que é salutar para a segurança jurídica que se reforme em parte a decisão recorrida para ver reconhecido o direito da recorrente em usufruir o incentivo fiscal da forma que está disposto no art. 1º da Lei nº 6.321/76, isto é, deduzindo não do imposto de renda devido, mas sim do lucro tributável o valor do benefício a que faz jus de acordo com o demonstrativo apresentado.



PROCESSO Nº. : 11080.000225/00-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.452

Às fls. 384/385, o despacho da DRF em Porto Alegre - RS, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

A irregularidade fiscal sob análise encontra-se assim descrita no Auto de Infração:

EXCLUSÕES / COMPENSAÇÕES

EXCLUSÃO INDEVIDA

Redução indevida do lucro real, em virtude do cômputo de item não passível de exclusão. O exercício do benefício fiscal do Programa de Alimentação do Trabalhador não se fez na conformidade do art. 586 do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94.

Em suma, o contribuinte, contrariando o disposto no RIR, excluiu, em 31.12.96, a quantia de R\$ 559.882,69 do LALUR.

Observado o limite de 30% estabelecido no art. 15 da Lei 9.065/95, do resultado ajustado antes da compensação. Considerou-se como saldo de prejuízos operacionais a quantia de R\$ 4.433.684,51, constante do extrato anexo SAPLI, o qual apresenta conformidade com a DIPJ do exercício financeiro de 1996, base 1995.

Como visto, a fiscalização entendeu que a exclusão do lucro líquido está em desacordo com o benefício contemplado pelo art. 585 do RIR/94 (cuja base legal é a Lei nº 6.321/76), *verbis*:

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

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

Art. 1º - As pessoas jurídicas poderão deduzir, do lucro tributável para fins do Imposto sobre a Renda, o dobro das

despesas comprovadamente realizadas no período-base, em programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho na forma em que dispuser o Regulamento desta Lei.

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

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

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

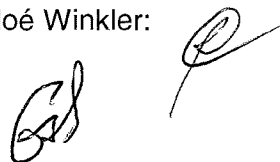
O lucro tributável apurado pela recorrente no período em questão, monta em R\$ 4.263.764,71, enquanto a glosa da despesa com alimentação importou em R\$ 559.882,69.

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

O decreto regulamentador, ao determinar que o incentivo fosse utilizado mediante a dedução direta do valor do imposto devido, nenhum prejuízo traz ao contribuinte se este não está sujeito ao adicional do imposto de renda. Todavia, para os contribuintes sujeitos ao adicional, o Decreto 78.676/76 restringe a onde a Lei não restringiu e, portanto, não pode prevalecer. É que, de acordo com a lei, o incentivo consiste em reduzir a base de cálculo do imposto (deduz-se a despesa em dobro).

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

A respeito desse dispositivo, comenta Noé Winkler:



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

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

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

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

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

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

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

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

Com efeito, a própria Constituição Federal, em seu artigo 84, inciso IV, determina que os decretos destinam-se a regular a fiel execução das leis.

PROCESSO Nº. : 11080.000225/00-86
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.452

sem ter o condão de criar base de cálculo, modificar ou alterar qualquer aspecto e elemento da obrigação tributária principal.

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

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

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

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

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

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

O Poder Judiciário, todavia, tem entendido em decisão de última instância, como a que não admitiu o recurso extraordinário ao STF no processo de Remessa ex-officio nº 111.678 (DJU de 26/06/87), que os benefícios fiscais referentes aos programas de alimentação do trabalhador e de

formação profissional são utilizados mediante dedução do lucro, antes do cálculo do imposto de renda devido e o adicional.

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

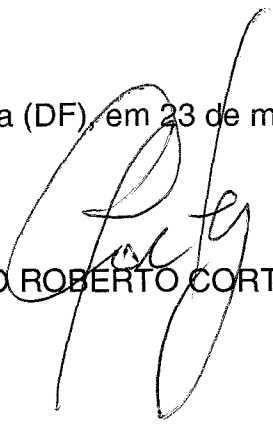
Por outro lado, se mais não bastasse, a determinação prevista no art. 10, § 2º da Lei nº 8.541/92, que estabelece *“o valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções”*, não sofre qualquer interferência com respeito ao cálculo do incentivo, tratando apenas das deduções sobre o adicional do imposto, que é apurado sobre o lucro real, do qual já foi reduzida a parcela do incentivo pelo comando do art. 1º da Lei nº 6.321/76.

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

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Brasília (DF), em 23 de março de 2006


PAULO ROBERTO CORTEZ

