

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

Processo nº 13805.008028/96-51
Recurso nº 107-146.234 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.147 – 1ª Turma
Sessão de 15 de junho de 2009
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FADEMAC S/A

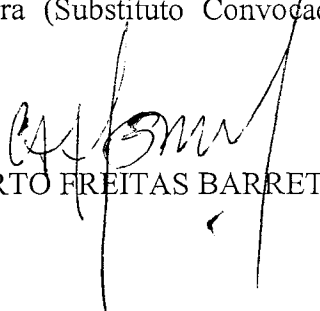
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1992, 1993, 1994

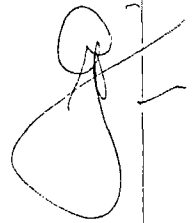
Ementa: GLOSA DE DESPESAS. PAT - Nos expressos termos do art. 1º do Decreto n. 5/91 e dos arts. 428 e 429 do RIR/80, a pessoa jurídica poderá deduzir, do imposto de renda devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto de renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em Programas de Alimentação do Trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social - MTPS, nos termos deste regulamento. Ressalva do entendimento pessoal do Relator. Recurso especial do procurador provido.

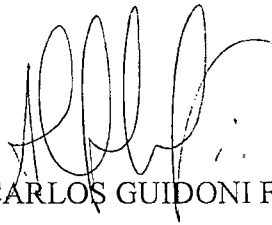
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, CONHECER do recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Clóvis Alves, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Valmir Sandri (Substituto Convocado) e Leonardo Henrique M. de Oliveira (Substituto Convocado) que não conheciam do recurso e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para restabelecer a glosa das despesas PAT, nos limites do recurso, vencidos os Conselheiros José Clóvis Alves, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Karem Jureidini Dias, Valmir Sandri (Substituto Convocado) e Leonardo Henrique M. de Oliveira (Substituto Convocado) que negavam provimento ao recurso.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Presidente





ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Relator

Formalizado em: 06 NOV 2005

Participaram, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Carlos Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Adriana Gomes Rêgo, Antonio Praga, Antonio Carlos Guidoni Filho, Nelson Lósso Filho, e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente Substituto). Ausente, justificadamente o Conselheiro José Carlos Passuello.

Relatório

Com base no permissivo do art. 32, inciso I e § 1º c/c art. 33, § 1º do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda n. 55/98, (correspondência com art. 7º, inciso I c/c art. 15 e § 1º do vigente Regimento desta Câmara Superior de Recursos Fiscais), a Fazenda Nacional interpõe recurso especial contra acórdão proferido pela 7ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes assim ementado, *verbis*:

"RECURSO "EX OFFICIO" - IRPJ E OUTROS: Devidamente fundamentada na prova dos autos e na legislação pertinente a insubsistência das razões determinantes do lançamento, é de se negar provimento ao recurso necessário interposto pelo julgador "a quo, no particular.

Recurso de ofício

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA DA PARTE - Não se caracteriza cerceamento do direito de defesa eventual falta de clareza da peça básica se a autuada demonstra conhecer a infração de que foi acusada, defendendo-se amplamente dela.

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO - GLOSA DE PREJUÍZO - Restando caracterizado, diante dos elementos constantes dos autos, que o fundamento do ágio adotado na avaliação do investimento com base no patrimônio líquido, foi "outras razões econômicas", critério que prescinde de qualquer demonstração (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 20, § 3º), e bem assim que a perda registrada pela recorrente equivale ao ágio pago na aquisição do investimento e ainda não amortizado por ocasião da incorporação que extinguiu a investida, improcede a exigência do fisco.

IRPJ - PAT- PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - CÁLCULO DO INCENTIVO - A contribuinte apurou o valor do incentivo fiscal, de acordo com o que estabelece a lei de regência, embora distoando da forma de apuração estabelecida no decreto regulamentador, descabendo a glosa perpetrada pelo fisco.

Recurso voluntário"

O caso foi assim relatado pela Câmara recorrida, *verbis*:

FADEMAC S.A., já qualificada nos autos, foi autuada (fls. 1/12) para cobrança do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, dentre outras matérias não mais objeto de litígio, por: 1) Aluguel de imóvel residencial destinado a uso por seus Diretores, Gerentes e funcionários; consoante Termos de Constatação nº 09 (fls. 233/234), sendo Cr\$ 23.716.415,07, fato gerador de 1992; Cr\$191.047.917,63, fato gerador de 12/92 e Cr\$ 4.147.369,33, fato gerador de 12/93, e Viagens, Estádias e Representações, pertinentes a Diretores da controladora sediada no exterior e de passagens aéreas de diretor da fiscalizada e seus familiares, consoante Termo de Constatação nº 08 (fls. 216), sendo Cr\$ 6.232.693,95, fato gerador de 06/92, Cr\$76.276.740,00, fato gerador de 12/92. Fundamento legal: arts. 157, § 1º; 191; 192 e 387, inciso I, do RIR/80, c/c o art. 74 da Lei nº 8.383/91; e 3)

não adição ao lucro real da perda relativa a participação extinta na incorporação por inobservância dos requisitos legais, de sua controlada VINAMIFLOOR INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A, em 31/07/94, consoante Termos de Constatação nº 04 e 07 (fls. 72 e 74/81), sendo R\$ 1.738.240,10, fato gerador de 07/94, com multa de lançamento de ofício de 100% e o fundamento legal os arts. 197, parágrafo único; 325 e parágrafos; 387, incisos; 380 e parágrafos e 195, incisos I e " do RIR/94; 4) redução, indevida, do lucro real, em virtude da exclusão do saldo da conta PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR conforme lançamento na parte "A" do LALUR, consoante Termos de Constatação nº 01, 02 e 03, sendo em Cr\$ 139.945.532,00, no ano-calendário de 1992, Cr\$ Cr\$ 285.533.586,00, fato gerador de 06/92, e Cr\$ 302.898.871,00, fato gerador de 12/92. O enquadramento legal se fez no artigo 388, inciso I, c/c os arts. 428 a 435, todos do RIR/80.

Em decorrência foram lavrados também auto de infração do Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 13/15), com fundamento legal no art. 74 da Lei nº 8.383/91 e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 20/25), com fulcro nos artigos 38 e 39 da Lei nº 8.541/92 e art. 2º e seus parágrafos, da Lei nº 7.689/88, sobre as importâncias acima glosadas a título de Aluguel e de Viagens, compreendendo o da CSLL também a glosa da perda de capital relativa a participação extinta na incorporação por inobservância dos requisitos legais, de sua controlada VINAMIFLOOR INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A.

A empresa impugnou, em parte, os lançamentos, esclarecendo que pretende apresentar defesa unicamente em relação aos itens que efetivamente não podem prevalecer, razão pela qual efetuou o recolhimento das quantias arroladas nos termos de constatação nº 08, nº 09 e nº 10, conforme DARF anexados.

No mais, impugna a exigência (fls. 246/271), alegando em petição assim resumida na decisão recorrida:



" 4.2. no que toca à glosa relativa Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT):

4.2.1. a empresa é beneficiária do referido programa, estando devidamente inscrita nos órgãos competentes e como tal faz jus a dedutibilidade em dobro dos gastos efetuados a esse título, previsto pela Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, operacionalizada através de exclusões no cálculo do lucro real;

4.2.2. houve cerceamento de defesa, pois as autoridades fiscais referem-se à violação das normas contidas nos artigos 428 a 436, não especificando qual deles a interessada teria infringido; já que as citadas normas cuidam de coisas diversas tais como limite ao valor do benefício, procedimentos contábeis e do cumprimento do PAT, levando a crer que foram cometidas irregularidades incompatíveis entre si, a impugnante encontra-se impossibilitada de defender-se, face à inexistência de descrição

dos fatos que levaram à autuação, requerendo a anulação desse item do lançamento fiscal;

4.2.3. houve equívoco da autuação na capitulação legal das infrações;

4.2.4. passou a comparar o procedimento adotado pelo contribuinte com os artigos citados para ao menos supor qual teria sido a infração cometida e afirma que o procedimento adotado está em sintonia com a Lei nº 6.321, de 1976, instituidora do PAT, que em seu artigo 1º dispõe que pode-se deduzir o dobro das despesas realizadas em programa de alimentação do trabalhador;

4.2.5. que obedeceu ao limite de dedução de 5% do lucro tributável, imposto pela citada lei, passando a demonstrar a apuração realizada nos períodos-base de 1991 e 1992;

4.2.6. é infundada a alegação de ter havido uma indevida exclusão, uma vez que o procedimento adotado está respaldado em jurisprudência judicial e administrativa a respeito do efetivo alcance das disposições contidas na Lei nº 6.321, de 1976, colacionando acórdãos;

4.3. quanto à perda relativa a participação extinta, objeto do termo de constatação nº 07:

4.3.1. houve cerceamento de defesa, pela falta de exatidão do enquadramento legal, pois não foram identificados os incisos e parágrafos infringidos, além de terem sido mencionados artigos que não se relacionam com os fatos descritos, passando a impugnante a analisar diversos dispositivos citados no auto de infração;

4.3.2. a autuação é insubsistente pois a fiscalização não pode autuar os efeitos colaterais e relevar o fato dela própria afirmar que se a equivalência patrimonial obrigatória tivesse sido

corretamente registrada, a perda apurada na incorporação não teria ocorrido;

4.3.3. a fiscalização não logrou tipificar com precisão o fato em questão, mas em verdade trata-se de perda totalmente dedutível, conforme disposto no art. 380, inciso I do RIR/1994, uma vez que a comparação entre o valor do investimento e o acervo líquido foi feita com base em avaliação a preços de mercado;

4.3.4. não ter efetuado em 31/12/1993 e em 30/06/1994 a equivalência patrimonial parece ter sido considerado uma infração pela fiscalização, mas esse fato não tem nenhum efeito fiscal;

4.3.5. a fiscalização equivocou-se no cálculo da equivalência patrimonial, ao considerar o ágio como parte do valor do investimento, obtendo um ajuste que seria de CR\$4.904.896.960,22, equivalente a R\$1.783.598,90, passando a impugnante a demonstrar o resultado que julga correto, no valor de CR\$55.482.013,00;

4.3.6. a fiscalização se contradiz ao tentar justificar a autuação, pois menciona que a interessada teria deixado de fazer o desdobramento do custo de aquisição de investimento, mas ao calcular a equivalência patrimonial considerou o ágio como investimento, ignorando o desdobramento anteriormente invocado;

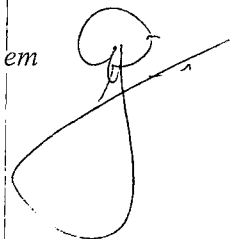
4.3.7. o crédito tributário deve ser cancelado, seja pela inconsistência da justificativa da autuação, seja pela integral conformidade do resultado da incorporação com a legislação de regência, ou, ao menos, deve ser exigida somente a diferença de imposto e não o imposto sobre cada item isolado;

4.4. em relação à contribuição social, além das razões já elencadas anteriormente, o auto de infração é improcedente, em obediência ao princípio da tipicidade da tributação, por falta de fundamentação legal, uma vez que não há diploma legal que determine a adição de despesas indedutíveis ou da perda em participação societária para apuração da base de cálculo da CSLL;

4.5. finaliza, requerendo que seja decretada a nulidade da autuação relativa ao PAT e à perda relativa a participação extinta em incorporação, por configuração do cerceamento de defesa ou caso não seja atendido, que o lançamento tributário seja desconstituído ou, ao menos, retificado em decorrência do erro na edificação do suposto crédito tributário e, ainda, seja considerado improcedente o lançamento relativo à contribuição social"

1ª TURMA da DRJ em SALVADOR-BA., julgou procedente em parte o auto de infração em decisão assim ementada:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal



Exercício: 1992, 1993, 1994

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de impugnar o lançamento descabe a alegação de nulidade.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1992, 1993, 1994

Ementa: PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. PERDA. ÁGIO. INCORPORAÇÃO.

Cabível o lançamento se inexistir a perda contabilizada em decorrência da extinção de participação societária pela incorporação, por falta de fundamento do ágio.

LUCRO LÍQUIDO. EXCLUSÃO. PAT.

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.

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO.

Na apuração do lucro real deve ser considerado o prejuízo do próprio período-base e compensado os prejuízos fiscais concernentes a períodos base anteriores, ainda não prescritos ou já utilizados.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

MESMO FATO GERADOR. LANÇAMENTO DO IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA.

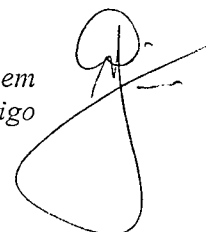
Em se tratando matéria idêntica aquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, "mutatis mutandis", segue-lhe o mesmo destino o lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e ao Imposto de Renda Retido na Fonte, em razão da relação de causa e efeito.

ADIÇÕES. DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.

Incabível a adição ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da CSLL das despesas consideradas indedutíveis na apuração do lucro real, em face da ausência de previsão legal.

MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa de ofício de 100% deverá ser reduzida para 75%, em face da retroatividade benigna da penalidade prevista no Código Tributário Nacional.



Lançamento Procedente em Parte"

A autoridade julgadora afirma não ter havido cerceamento do direito de defesa da partes, por não ter ocorrido na espécie nenhuma das hipóteses dos incisos I e II do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. Por outro lado, foram citados nos autos de infração os diversos dispositivos legais pertinentes relativos às infrações detectadas, conforme relacionados no item 2, incisos II e III. Em relação ao PAT, a fiscalização verificou que o contribuinte infringiu o artigo 388, inciso I do RIR/1980, ao excluir indevidamente os valores do PAT do lucro líquido para apuração do lucro real, sendo este o embasamento legal fundamental da autuação. E, o que tange à infração relativa ao resultado não operacional, a fiscalização concluiu pela indedutibilidade da perda apurada pelo contribuinte, fundamentando o seu procedimento em razão de inobseervância de dispositivos da legislação fiscal, dentre eles os art. 380 do RIR/94, capitulando perfeitamente o enquadramento legal, pois o artigo 195 do RIR/1994 trata das adições de parcelas indedutíveis. Admite que, no rol dos artigos elencados, existam alguns que não são aplicáveis à autuação, mas que não houve qualquer prejuízo para a impugnante, porque ela não teve dificuldades em se defender, pois a defesa foi oferecida em tempo hábil, instaurando-se regularmente o contraditório, tendo a autuada se defendido amplamente em seu arrazoado, no qual fez constar as razões de fato e de direito que entendeu ampará-lo, demonstrando perfeita compreensão do feito.

No mérito, o julgador, após descrever os fatos e circunstâncias referentes ao lançamento sob acusação de falta de adição ao lucro real de perda relativa a participação extinta na incorporação de companhia controlada, segundo o Termo de Constatação nº 07, de fls. 74 a 81, analisa as razões de defesa da impugnante para concluir pela sua improcedência. Para o julgador "a quo", a empresa não logrou comprovar a fundamentação do ágio como demonstrou a fiscalização de modo que o aporte financeiro efetuado na subscrição de ações não deveria ter integrado o investimento, e não havendo razões para desdobrar o investimento em uma parcela de ágio, o ajuste do investimento pela equivalência ao patrimônio líquido da investida deveria ter sido efetuado conforme detalhado pelo autuante à fl. 79, ensejando um ajuste negativo de CR\$ 4.904.896.960,22, equivalente a R\$ 1.783.598,90, que seria adicionado ao lucro líquido no LALUR e não produziria nenhum efeito na apuração do lucro real, em razão de ser um ajuste de equivalência patrimonial transcrevendo o art. 259 e seus parágrafos.

E prossegue, afirmando que a interessada, em lugar de adotar o procedimento correto, procedeu a uma equivalência no valor de CR\$55.482.016,54, conforme detalhado no item 21 acima, mantendo o valor de CR\$4.958.854.305,00 em conta de ágio e, ao incorporar os ativos e passivos da investida, a impugnante apurou um saldo devedor de R\$1.738.240,11 na conta resultado

da incorporação, conforme lançamentos às fls. 190 a 191, registrado como perda na sua contabilidade.

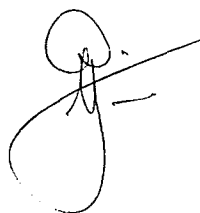
Rejeita o argumento da defesa de que a dedutibilidade da perda contabilizada estaria caracterizada pelo atendimento ao requisito da comparação entre o valor do investimento e o acervo líquido avaliado a preços de mercado, do inciso I do art. 380 do RIR/1994, equivalente ao art. 325 do RIR/1980, em face do disposto no art. 380 e incisos I e II, do art. 380 do RIR/94. Argumenta que a perda somente ocorreria se o acervo líquido da investida fosse avaliado por um preço menor que o registrado em sua contabilidade, enquanto, no caso concreto, o acervo líquido da investida foi avaliado em CR\$ 8.636.586.006,39, após o ajuste para incluir a avaliação a preços de mercado dos bens do ativo imobilizado, superior, portanto, ao patrimônio líquido contábil de CR\$8.456.367.329,15, representando uma mais-valia de CR\$180.218.677,24, conforme Laudo de Avaliação emitido pela Price Waterhouse, doc. às fls.130 a 133.

E, como a interessada recebeu o acervo líquido da investida por um valor superior ao contábil, a diferença obtida, na verdade, representa ganho de capital, enquadrando-se no inciso II do art. 380 do RIR/1994.

Relativamente à exclusão do lucro líquido das despesas com o Programa de Alimentação ao Trabalhador mantém parcialmente a glosa ao argumento de que o contribuinte não observou o disposto no art. 1º e seus parágrafos 1º e 2º, do Decreto nº 5/1991, que regulamentou a Lei nº 6.321/76, que estabelece a forma de utilização do incentivo, ou seja, a primeira dedução ocorre na escrita comercial, mediante lançamento contábil regular, e a segunda se dá como redução do imposto devido, evitando com isso violar a irredutibilidade do adicional ao imposto de renda estabelecida no Decreto-lei nº 1.704, de 23/10/79. Cita o Ac. 108-07.564, de 16/10/2003. Refaz os cálculos do incentivo, segundo o seu entendimento. Culmina afirmando que, embora a impugnante alegue ter respeitado os limites legais, verifica-se que em 06/1992 não podem ser deduzidos integralmente os gastos com PAT, pois ultrapassam o limite de 5% sobre o IR, recalculado após a glosa da exclusão indevida do PAT.

O julgador de primeira instância, em face da decisão, promoveu a absorção e compensação de prejuízos relativamente ao mês de julho de 1994 em que o autuante deixou de considerar o prejuízo do período e de compensar prejuízos anteriores, recalculando, outrossim, a exigência do tributo.

O aresto recorrido reconhece em parte a alegada improcedência do lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro no que concerne à adição decorrente de alugueis, viagens e estadas de diretores de que trata o item 1 da peça básica pois são despesas incorridas e consideradas indedutíveis pela legislação fiscal para fins de apuração do lucro real e não da base de cálculo da contribuição, como se verifica do disposto no art. 187, § 1º, letra



"b" c/c o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988. E, nessa linha de juízo, manteve a exigência relativamente à participação societária, ao argumento de que a perda é inexistente e decorreu de um erro contábil, provocando, em consequência uma redução do lucro líquido.

Como o contribuinte apurou base negativa em jul/1994, recompôs a base do lançamento de ofício, não havendo base de cálculo negativa de períodos anteriores a compensar.

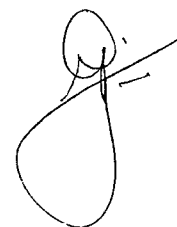
Por fim, reduziu a multa de lançamento de ofício de 100% para 75% em face do disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, lei mais benigna, c/c o art. 106, "c", do Código Tributário Nacional.

A empresa foi intimada da decisão de primeira instância em 11/04/05 (fls. 353), protocolizando o seu recurso na repartição fiscal em 11/05/05 (fls. 362), que caiu em uma segunda-feira. Sua petição teve seguimento ao Conselho de Contribuintes em face de arrolamento de bens que está sendo controlado no processo nº 13884.001572/2005-72.

Em seu recurso (fls. 362/394), a empresa, após sustentar a tempestividade de seu recurso, faz um histórico acerca do contexto operacional da Recorrente e do Investimento adquirido (fls. 365/376).

Presta esclarecimentos sobre a constituição da empresa Vinamifloor Indústria e Comércio S/A, em 09/09/93, por ela e pela empresa Vinamiflex indústria e Comércio Ltda e a participação de cada empresa no capital da sociedade criada. Sua participação foi da ordem de CR\$ 12.726,00, com o pagamento de ágio da ordem de CR\$ 48.896,00, segregado de acordo com o art. 259 do RIR/80, podendo ser classificado por outras razões econômicas, entendendo dispensável a elaboração de demonstrativos que devessem municiar a escrituração, nos termos do § 3º do art. 259 do RI R180, posto que os próprios documentos relativos à subscrição espelham a razão da mais valia. Em 20 do mesmo mês, as duas empresas, sócias da Vinamifloor decidiram em Assembléia Geral Extraordinária, aprovar o aumento de capital social para CR\$ 87.520.925,00, subscreveu parte no capital ao preço de emissão de CR\$ 16,70, sendo CR\$ 1,00 ao valor nominal de CR\$ 15,70 a título de ágio, sem alteração dos poderes de administração que justificam a mais valia, e sem alteração dos procedimentos adotados quando da subscrição inicial.

Continua, dizendo que em 30/06/94 recebeu e aceitou, as ações que Tetraerg Indústria e Comércio Ltda, nova razão social da Vinamiflex possuía na participação da Vinamifloor, assumindo a responsabilidade pela satisfação do valor do empréstimo contratado entre aquelas, quitando, assim, o respectivo contrato de mútuo firmado entre aquelas. Em 30/07/94, possuindo a totalidade do capital social da Vinamifloor, incorporou-a, sucedendo-lhe em todos os direitos e obrigações, cancelando-se as ações representativas da incorporada. Nesta oportunidade a recorrente apurou uma perda no montante de CR\$ 1.738.240,10.



Em 30/07/94, considerando o seu percentual de participação na investida que era de 19,66%, reconheceu a equivalência patrimonial com base no PL da investida nessa data. E, nessa mesma data, recebeu da sócia Tetraerg as ações restantes, passando a deter 100% do controle da Vinamifloor.

A fiscalização e a decisão recorrida discordaram desse procedimento, sustentando que a equivalência deveria ter tomado como base de cálculo a posição dos investimentos após esse fato, isto é, 100%, conforme o demonstrativo de fls. 79.

Diz que, mesmo assim, apurar-se-ia uma diferença no valor de CR\$ 1.524.671,87, valor esse imaterial face ao valor efetivamente contabilizado, e sem gerar qualquer efeito fiscal. E isto porque sendo o investimento devido ter sido avaliado pela última vez nessa data atende-se ao determinado pela legislação, no que se refere à avaliação que anteceda à incorporação, sendo a inclusão do investimento adquirido na mesma data irrelevante, desde que se obedeça ao cálculo conforme a participação detida. Refaz os cálculos, considerando os valores em 30/06/94, que aponta perda na realização do investimento.

Critica o lançamento e a decisão recorrida que consideraram como não comprovada motivação do ágio registrado em 1993, dizendo que, nesse caso, estar-se-ia tributando os efeitos colaterais ocorridos em 1994, ao invés dos efeitos da própria contabilização da mais valia, tanto na investidora como na investida. Ao não considerar como ágio o valor excedente ao valor nominal das ações, dever-se-ia contemplar os efeitos na investida, uma vez que a mais valia recebida fora contabilizada como Reserva de Ágio, afetando o próprio cálculo da equivalência patrimonial pela investidora. E não considerando o ágio, eventual crédito tributário deveria ter seu fato gerador deslocado para a data da contabilização, o que não foi feito no lançamento impugnado.

A seguir, discorre sobre as razões de reforma da decisão recorrida, sustentando inicialmente a nulidade dos autos de infração, por ausência de exatidão no enquadramento legal, asseverando que, dada a obscuridade da autuação, o julgador esclareceu que os verdadeiros fundamentos da exigência, em especial a de que não haveria justificativa para o ágio -- argumento que não mereceu destaque no Termo de Constatação nº 07 -- indicando, inclusive, os fundamentos legais violados, mostra a impossibilidade de se manter os autos de infração impugnados.

Todavia, em respeito ao princípio da eventualidade, enfrenta o mérito da questão, sustentando a desnecessidade de comprovação da origem do ágio face ao § 2º, "c", do art. 259 do RIR/80, para concluir que a motivação do ágio estaria na qualidade das ações subscritas, e, portanto em outras razões econômicas.

Quanto à exclusão das despesas incorridas com o PAT quando da apuração do lucro tributável alega ilegalidade do Decreto nº

5/91 em face da Lei nº 6.321/76, e sustenta o acerto da forma adotada no cálculo do benefício, invocando os Ac. 101-94.680, no julgamento do Recurso 135.387, e o Ac. 107-06.500, no julgamento do Recurso 128.023. Admite que realmente, no cálculo do incentivo do mês de junho de 1992, a exclusão efetuada resultou acima do limite de 5% do lucro real após a sua adição, recolhendo a diferença, consoante cálculo que apresenta.

Em relação à exigência da CSLL, sustenta que a perda de capital apurada na incorporação da Vinamifloor que se refere indiscutivelmente a uma despesa, mas ainda que ela não seja considerada perda indedutível para o cálculo do imposto de renda, o mesmo não poderá ser aplicado para fins de apuração da CSLL, em face do disposto no art. 2º, alínea "c", da Lei nº 7.689/88. E não há na lei qualquer imposição para a adição dela ao resultado do exercício para o cálculo da CSLL. A exigência é improcedente por absoluta falta de previsão legal.

Tece considerações finais sobre a questão relativa à equivalência patrimonial suscitada pela fiscalização para demonstrar a improcedência da pretensão do fisco.

É o Relatório."

No que interessa a essa instância recursal, tendo em vista os limites do r. despacho de admissibilidade proferido pelo Sr. Presidente do Colegiado *a quo*, o acórdão recorrido cancelou a glosa remanescente (da decisão de primeira instância) de despesas relacionadas ao Programa de Alimentação do Trabalhador ("PAT") na apuração do resultado tributável do ano-calendário de 1992.

Entendeu o acórdão recorrido que seria legítimo o procedimento adotado pela Contribuinte de deduzir as despesas relacionadas ao PAT de seu lucro contábil e, depois, excluí-las do lucro real, inclusive para fins de apuração do adicional do IRPJ, uma vez que o art. 1º da Lei n. 6.321/76 autoriza o contribuinte a deduzir, do lucro tributável, o dobro das despesas comprovadamente incorridas em programas de alimentação do trabalhador aprovados pelo Ministério do Trabalho, observados apenas os limites estabelecidos pelo § 1º do citado dispositivo. Segundo o acórdão, a Lei n. 6.321/76 não estabelece dedução do imposto devido, mas sim "dedução de despesas do lucro tributável" sobre o qual incidem tanto o IRPJ em sua alíquota base, como também o respectivo adicional (previsto no Decreto-lei n. 1.704, de 23.10.1979).

Em sede de recurso especial, a Fazenda Nacional sustenta contrariedade do acórdão recorrido ao art. 1º do Decreto n. 5/91 e aos arts. 428 e 429 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n. 85.450/80 ("RIR/80"), os quais dispõem que a pessoa jurídica pode deduzir, do imposto devido, o valor equivalente à aplicação da alíquota do Imposto de Renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em programas de alimentação do trabalhador aprovados pelo Ministério do Trabalho.

De acordo com a Fazenda Nacional, para o correto aproveitamento do benefício, a Contribuinte não poderia computar tais gastos como despesas operacionais e, cumulativamente, excluir do lucro líquido os encargos com PAT para apuração do lucro real. Segundo a Recorrente, a Contribuinte deveria ter deduzido tais valores da escrita comercial,

mediante lançamento contábil regular, e, posteriormente, deveria ter deduzido do imposto devido o valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto de renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas no período base, em observância ao disposto no art. 1º do Decreto n. 5/91 e arts. 428/429 do RIR/80.

O recurso especial foi admitido pelo Sr. Presidente do Colegiado *a quo* (Despacho n. 107-120/07, fls. 452/455), ante ao atendimento aos pressupostos legais de admissibilidade.

A Recorrida apresentou contra-razões (fls. 462/464), pelas quais: (i) suscita preliminar de não-conhecimento do recurso interposto pela Fazenda Nacional ante a ausência de demonstração fundamentada de contrariedade à lei ou à evidência de prova, uma vez que o apelo restringe-se à transcrição de trechos do acórdão de primeira instância; e, no mérito, pugna pelo não provimento do recurso. A Recorrida aditou suas contra-razões às fls. 472/473 para esclarecer a redação do item 6 de sua peça, parcialmente suprimido na impressão protocolizada.

É o relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Relator

O recurso especial interposto pela Fazenda Nacional preenche os requisitos de admissibilidade previstos na legislação vigente, pelo que dele tomo conhecimento.

Em que pese se limite a transcrever as razões de decidir do Colegiado de primeira instância, o recurso permite a este Relator identificar perfeitamente a insurgência da Recorrente, como também os dispositivos regulamentares tidos como violados pelo acórdão *a quo*, quais sejam: art. 1º do Decreto n. 5/91 e os arts. 428 e 429 do RIR/80, que tratam sobre os procedimentos a serem adotados pelos contribuintes para se aproveitarem do benefício fiscal relacionado ao PAT. No entender deste Relator, portanto, o recurso demonstra, fundamentadamente, a contrariedade à lei ou à evidência da prova, nos termos do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF n. 55/98 (regra vigente à época da interposição do recurso).

Por tais fundamentos, rejeita-se a preliminar de não conhecimento do recurso especial suscitada pela Contribuinte.

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

Os atos regulamentares, conforme reconhecido pela doutrina e jurisprudência, devem estar sempre subordinados à lei a que se referem. Não podem estabelecer prescrições contra a lei, nem inovar o texto legal regulamentado. Devem ser *intra legem* e *secundum legem*, em observância aos princípios da tripartição de poderes, isonomia e legalidade recepcionados pela atual Constituição Federal (CF-88, art. 2º e 5º, I e II). Conforme lição do Prof. CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO “*é, pois, à lei, e não ao regulamento [Decreto], que compete indicar as condições de aquisição ou restrição de direito. Ao regulamento só pode assistir, à vista das condições preestabelecidas, a especificação delas.*”¹

Tal não ocorreu no caso dos autos.

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.

¹ In *Curso de Direito Administrativo*, 16ª edição, Malheiros, p. 337, grifamos.

§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.



Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Relator

O recurso especial interposto pela Fazenda Nacional preenche os requisitos de admissibilidade previstos na legislação vigente, pelo que dele tomo conhecimento.

Em que pese se limite a transcrever as razões de decidir do Colegiado de primeira instância, o recurso permite a este Relator identificar perfeitamente a insurgência da Recorrente, como também os dispositivos regulamentares tidos como violados pelo acórdão *a quo*, quais sejam: art. 1º do Decreto n. 5/91 e os arts. 428 e 429 do RIR/80, que tratam sobre os procedimentos a serem adotados pelos contribuintes para se aproveitarem do benefício fiscal relacionado ao PAT. No entender deste Relator, portanto, o recurso demonstra, fundamentadamente, a contrariedade à lei ou à evidência da prova, nos termos do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF n. 55/98 (regra vigente à época da interposição do recurso).

Por tais fundamentos, rejeita-se a preliminar de não conhecimento do recurso especial suscitada pela Contribuinte.

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

Os atos regulamentares, conforme reconhecido pela doutrina e jurisprudência, devem estar sempre subordinados à lei a que se referem. Não podem estabelecer prescrições contra a lei, nem inovar o texto legal regulamentado. Devem ser *intra legem* e *secundum legem*, em observância aos princípios da tripartição de poderes, isonomia e legalidade recepcionados pela atual Constituição Federal (CF-88, art. 2º e 5º, I e II). Conforme lição do Prof. CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO “*é, pois, à lei, e não ao regulamento [Decreto], que compete indicar as condições de aquisição ou restrição de direito. Ao regulamento só pode assistir, à vista das condições preestabelecidas, a especificação delas.*”¹

Tal não ocorreu no caso dos autos.

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.

¹ In *Curso de Direito Administrativo*, 16ª edição, Malheiros, p. 337, grifamos.

§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 subseqüentes.”

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 à possibilidade de dedução de tais gastos na escrita comercial do contribuinte e à posterior redução, do imposto devido, do valor equivalente à 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*:

1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-95.452 em 23.03.2006

“IRPJ - Ex(s): 1997

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. (...) Manoel Antonio Gadelha Dias -



Presidente, Relator: Paulo Roberto Cortez, Publicado no DOU em: 14.06.2006

No mesmo sentido:

TRF - PRIMEIRA REGIÃO

“Classe: REO - REMESSA EX OFFICIO - 9001163645

UF: DF Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA SUPLEMENTAR

Data da decisão: 19/08/2004 Documento: TRF10171819

Fonte DJ DATA:16/09/2004 PAGINA:32

Ementa TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. BENEFÍCIOS. DEDUÇÃO DE DESPESAS COM PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. NORMAS LEGAIS, LEIS Nº 6.297/75 e 6.231/76, QUE PREVALECEM SOBRE AS NORMAS REGULAMENTADORAS. 1. As deduções, para fins de imposto de renda sobre o lucro tributável das pessoas jurídicas, de valores relativos a despesas com programas de alimentação do trabalhador deverão ser promovidas nos moldes das Leis nº 6.297/75 e 6.231/76 e não conforme os Decretos 77.463/76 e 78.676/76, que dispõem de forma diversa sobre a matéria, tendo em vista o princípio da prevalência da norma hierarquicamente superior sobre a norma inferior. Precedentes deste Tribunal .2. Remessa oficial desprovida.

No mesmo sentido:

“Classe: REO - REMESSA EX OFFICIO - 9001163645

Processo: 9001163645 UF: DF Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA SUPLEMENTAR

Data da decisão: 19/08/2004 Documento: TRF10171819

Fonte DJ DATA:16/09/2004 PAGINA:32

Decisão A Turma, à unanimidade, negou provimento à remessa oficial.

Ementa TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. BENEFÍCIOS. DEDUÇÃO DE DESPESAS COM PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. NORMAS LEGAIS, LEIS Nº 6.297/75 e 6.231/76, QUE PREVALECEM SOBRE AS NORMAS REGULAMENTADORAS. 1. As deduções, para fins de imposto de renda sobre o lucro tributável das pessoas jurídicas, de valores relativos a despesas com programas de alimentação do trabalhador deverão ser promovidas nos moldes das Leis nº 6.297/75 e 6.231/76 e não conforme os Decretos 77.463/76 e 78.676/76, que dispõem de forma diversa sobre a matéria, tendo em vista o princípio da prevalência da norma hierarquicamente superior sobre a norma inferior. Precedentes deste Tribunal. 2. Remessa oficial desprovida.



No mesmo sentido:

“Classe: AC - APELAÇÃO CÍVEL - 9601106138

Processo: 9601106138 UF: DF Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA SUPLEMENTAR

Data da decisão: 09/10/2001 Documento: TRF10130707

Fonte DJ DATA:06/06/2002 PAGINA:266

Decisão A Turma, por unanimidade, negou provimento à apelação e deu parcial provimento à remessa oficial. Participaram do Julgamento os Exmos. Srs. Juízes HILTON QUEIROZ e VERA CARLA NELSON DE OLIVEIRA CRUZ (CONV.)

Ementa TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. INCENTIVO FISCAL DO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. LEIS 6.297/75 E 6.391/76. 1. As pessoas jurídicas poderão deduzir do lucro tributável, para fins de Imposto sobre a Renda, o dobro das despesas, comprovadamente realizadas no período - base, em projetos de formação profissional e em programas de alimentação do trabalhador (Lei 6.297/75 e 6.321/76). 2. Os honorários advocatícios não podem ser fixados em salário mínimo (Súmula 201/STJ). 3. Apelação improvida. 4. Remessa oficial provida em parte. Data Publicação 06/06/2002” (grifou-se)

No mesmo sentido:

“Classe: AC - APELAÇÃO CÍVEL - 9601152776

Processo: 9601152776 UF: DF Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA

Data da decisão: 27/04/2000 Documento: TRF10095489

Fonte DJ DATA:07/07/2000 PAGINA:04

Relator(a) JUIZ FLAVIO DINO (CONV.)

Decisão À unanimidade, negou provimento à apelação e julgou prejudicada a remessa. Participaram do Julgamento os (as) Exmos (as) Juízes OLINDO MENEZES e ANTONIO EZEQUIEL.

Ementa TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. INCENTIVOS FISCAIS. LEIS 6.297/76 E 6.231/76. PROGRAMAS DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR E DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL. DECRETOS 77.463/76 E 78.676/76. A alteração da base de cálculo dos incentivos fiscais criados pelas Leis 6.297/76 e 6.321/76 efetivada pelos Decretos 77.463/76 e 78.676/76 constitui em excesso de poder regulamentar. As despesas referentes a tais incentivos devem ser deduzidos do lucro real, conforme preconizam suas normas



instituidoras e não diretamente do Imposto sobre a Renda devido, nos termos dos seus decretos regulamentadores. Precedente da Corte (AC 95.01.18617-2/DF). Apelação improvida e remessa prejudicada.

No mesmo sentido:

“Classe: AC - APELAÇÃO CIVEL - 9501186172

Processo: 9501186172 UF: DF Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA

Data da decisão: 11/09/1995 Documento: TRF10033636

Fonte DJ DATA:29/09/1995 PAGINA:66056

Decisão Por unanimidade, negar provimento a apelação e a remessa.

Ementa TRIBUTARIO. IMPOSTO DE RENDA. BENEFICIOS. PROGRAMAS DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR E DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL. LEIS NS. 6.297, DE 1975, E 6.231, DE 1976. DESPESAS. DEDUÇÃO. A dedução, na hipótese dos incentivos resultantes dos Programas de Alimentação do Trabalhador e de Formação Profissional, e do lucro real (lucro tributável), na forma estabelecida nas Leis ns. 6.297, de 1975, e 6.231, de 1976, não prevalecendo, portanto, as normas preconizadas pelos Decretos ns. 77.463, de 1976, e 78.676, de 1976.

Data Publicação 29/09/1995” (grifou-se)

No mesmo sentido:

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA TERCEIRA REGIÃO

“Classe: AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - 192055

Processo: 199903990640388 UF: SP Órgão Julgador: TURMA SUPLEMENTAR DA SEGUNDA SEÇÃO

Data da decisão: 18/09/2008 Documento: TRF300187414

Fonte DJF3 DATA:02/10/2008

Relator(a) JUIZ VALDECI DOS SANTOS

Decisão Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Turma Suplementar da 2ª Seção do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação da União e à remessa oficial e dar provimento à apelação da impetrante, nos termos do relatório e do voto, que ficam fazendo parte integrante do processo julgado.

Ementa DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. LEI Nº 6.321/76. DECRETO Nº 78.676/76. RESTRIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL POR MEIO DE DECRETO. ILEGALIDADE. 1. A Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, no seu artigo 1º, dispõe que 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. 2. Portanto, nos termos da referida norma legal e, anote-se, da redação original do artigo 1º do Decreto nº 78.676/76, que regulamentou mencionada lei, as empresas, com programas de alimentação do trabalhador aprovados pela autoridade competente, poderiam deduzir, do lucro tributável para fins do imposto de renda, o dobro das despesas efetivamente realizadas no período-base referido. 3. Todavia, o Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991, modificando referida regra do Decreto nº 78.676/76, dispôs que a pessoa jurídica somente poderia deduzir, do imposto sobre a renda devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do tributo sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, com programa de alimentação do trabalhador, e, no mesmo sentido, também a norma inscrita no artigo 585 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94. 4. Ora, referidas normas regulamentares violaram, de forma grosseira e clamorosa, a norma contida no artigo 1º da Lei nº 6.321/74, conquanto, veiculadas por meio de decreto, jamais poderiam modificar a lei, no sentido de norma jurídica primária, emanada do Poder Legislativo, restringindo, ilegalmente, um incentivo fiscal instituído legitimamente. 5. Precedentes deste Tribunal Regional Federal. 6. Apelação da União e remessa oficial a que se nega provimento e apelação da impetrante a que se dá provimento.

No mesmo sentido:

“Classe: REOAC - REMESSA EX OFICIO EM APELACAO CIVEL - 156936

Processo: 94030086270 UF: SP Órgão Julgador: SEXTA TURMA

Data da decisão: 22/03/2006 Documento: TRF300103112

Fonte DJU DATA: 08/05/2006 PÁGINA: 1181

Relator(a) JUIZ LAZARANO NETO

Decisão A Turma, por unanimidade, deu provimento parcial à remessa oficial, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Ementa REMESSA OFICIAL - IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO FISCAL - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - LEI Nº 6.321/76 - PARCELA DEDUTÍVEL DO LUCRO TRIBUTÁVEL - DECRETO Nº 78.676/76 -

REDUÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO - ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - ILEGALIDADE. 1- A Lei nº 6.321/76 assegurou às pessoas jurídicas o direito de deduzir, do lucro tributável do Imposto de Renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período-base, em programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho. 2- Ocorre que o Decreto regulamentador nº 78.676/76 transformou a parcela dedutível do lucro tributável em redução do imposto já calculado, devido pela pessoa jurídica, implicando, assim, em distorção da sua base de cálculo e incorrendo em violação ao princípio da hierarquia das normas. 3- Precedentes: 4ª Turma, REO nº 89.03.033108-7/SP, Rel. Des. Federal Andrade Martins, publ. DJ 09/03/2001; 4ª Turma, AC nº 91.03.043378-1/SP, Rel. Des. Federal Souza Pires, publ. DJ 20/04/1999. 4- Direito à restituição dos valores indevidamente recolhidos nos moldes do Decreto nº 78.676/76, acrescidos de correção monetária incidente desde a data do recolhimento indevido, nos termos da Súmula 162 do STJ. 5- Juros moratórios devidos a partir do trânsito em julgado. 6- Remessa oficial parcialmente provida.

No mesmo sentido:

"Classe: AC - APELAÇÃO CIVEL - 213378

Processo: 94030888202 UF: SP Órgão Julgador: SEXTA TURMA

Data da decisão: 14/09/2005 Documento: TRF300096381

Fonte DJU DATA:23/09/2005 PÁGINA: 505

Relator(a) JUIZ LAZARANO NETO

Decisão A Turma, por unanimidade, negou provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Ementa IR. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. LEIS DE INCENTIVO À FORMAÇÃO PROFISSIONAL E ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. DEDUÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL OU DO IMPOSTO DEVIDO. IGUALDADE DE RESULTADO. ADICIONAL DE IR. BASE DE CÁLCULO. LUCRO COM AS DEDUÇÕES PERMITIDAS EM LEI. MÉTODOS DE DEDUÇÃO - EM DOBRO E LIMITADA A 10%. IMPLICAÇÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL. CDA ILÍQUIDA E INCERTA. SUCUMBÊNCIA DA FN MANTIDA.. 1. Não há como sustentar diferença de imposto seja ele calculado pelo método de dedução previsto nas Leis ns. 6.297/75 e 6.321/76, ou seja, dedução sobre o lucro tributável, ou por aquele previsto nos Decretos que as regulamentaram, qual seja, dedução do imposto de renda devido, isso porque, exemplificando, suponhamos que o lucro tributável seja 100, descontadas as despesas com os incentivos em discussão, no importe de 10%, ter-se-ia um lucro de 90, e, assim, sendo hipoteticamente a alíquota do IR de 20%, ter-se-ia um imposto a



pagar de 18; de outro modo, considerando o mesmo lucro tributável e a mesma alíquota do IR, ter-se-ia um imposto de 20, e se deste deduzíssemos 10% referentes às despesas com os tais incentivos, ou seja, 2, ter-se-ia igualmente um imposto a pagar de 18. Assim, o argumento de que os Decretos ns. 77.463/76 e 78.676/76 foram além das Leis ns. 6.297/75 e 6.321/76, e, por tal razão, tornam inexigível o crédito pleiteado pela Fazenda Nacional, como consta da sentença, não prospera. 2. Quanto ao adicional do IR sobre o qual se insurge a embargante em sua peça inaugural, e que foi tido pela Fiscalização como o cerne do lançamento suplementar, não há prova nos autos de que sobre ele tenha incidido as deduções das despesas com incentivos apuradas pela embargante, em afronta ao disposto no artigo 405, §1º, do Decreto n. 85.450/80 e alterações posteriores (Decretos-leis ns. 1.885/81, 1.967/82 e 2.065/83). Esse adicional toma o lucro tributável como estabelecido em lei, ou seja, é calculado após a dedução, do lucro tributável, do dobro das despesas comprovadamente realizadas no período-base, com base nas Leis ns. 6.297/75 e 6.321/76, ou então, após a dedução em dobro dessas despesas limitada a 10% (Decreto n. 85.450/80, artigo 439). Em qualquer das duas hipóteses avançadas, segundo a lei, ele incide sobre um lucro do qual foram previamente deduzidas as despesas realizadas pela empresa com projeto de formação profissional e em programas de alimentação do trabalhador. 3. O problema está exatamente nos moldes de dedução fixados pela legislação, já que pelas Leis de Incentivo em análise a exclusão das despesas dá-se em dobro, e pelo RIR/80 essa dedução é em dobro limitada a 10% do Lucro Tributável, o que implica na apuração de lucros tributáveis diversos, e sobre os quais incidirá o adicional, sendo elucidativo a respeito o voto do próprio Conselheiro que instrui os autos do procedimento administrativo. 4. IR inexigível considerando as razões trazidas pela Fiscalização. CDA sem liquidez e certeza. Manutenção da sentença por outro fundamento. Sucumbência da Fazenda Nacional mantida. 5. Apelação e remessa oficial improvidas.

No mesmo sentido:

“Classe: AC - APELAÇÃO CIVEL

Processo: 91030433781 UF: SP Órgão Julgador: QUARTA TURMA

Data da decisão: 02/03/1999 Documento: TRF300046793

Fonte DJ DATA:20/04/1999 PÁGINA: 400

Relator(a) JUIZ SOUZA PIRES

Decisão POR UNANIMIDADE, NEGAR PROVIMENTO À APELAÇÃO E À REMESSA OFICIAL TIDA COMO OCORRIDA.

Ementa DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. SENTENÇA DESFAVORÁVEL À UNIÃO. CABIMENTO DE

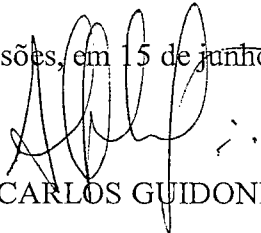
REMESSA OFICIAL. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR. DECRETO N 78.676/76 E PORTARIA INTERMINISTERIAL N 326/77. ILEGALIDADE. 1. A SENTENÇA DESFAVORÁVEL À UNIÃO, NO TODO OU EM PARTE, SUJEITA-SE AO REEXAME OBRIGATÓRIO, EM FACE DO QUE PRECEITUA O ARTIGO 475, II, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, DISPOSITIVO EM PLENA VIGÊNCIA (ÓRGÃO ESPECIAL DO TRF - 3 REGIÃO, APRECIANDO QUESTÃO DE ORDEM SUSCITADA NA APELAÇÃO CÍVEL N 94.03.017049/SP). 2. A TEOR DO QUE REZA A LEI N 6.321/76, OS BENEFÍCIOS FISCAIS REFERENTES AOS PROGRAMAS DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL SÃO UTILIZADOS MEDIANTE DEDUÇÃO DO LUCRO, ANTES DO CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DEVIDO E O SEU ADICIONAL. 3. O DECRETO N 78.676/76 E A PORTARIA INTERMINISTERIAL N 326/77 PADECEM DO VÍCIO DA ILEGALIDADE, UMA VEZ QUE DESBORDARAM OS LIMITES DA LEI (LEI N 6321/76), CONTRARIANDO, ASSIM, O DISPOSTO NO ART. 99 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 4. APELAÇÃO DE REMESSA OFICIAL, TIDA COMO OCORRIDA, A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

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 RIR/80. 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.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de não conhecimento do recurso especial suscitada pelo Contribuinte e, no mérito, dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 15 de junho de 2009.


ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO