



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AMS

Sessão de 11 de agosto de 1987

ACORDÃO Nº 103-08.008

Recurso nº 91.418 - IRPJ - EX.: DE 1984

Recorrente PHILIPS DO BRASIL LTDA.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO - SP.

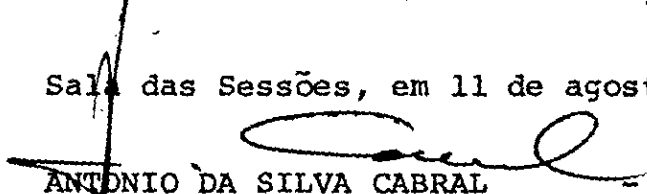
IRPJ - INCENTIVOS FISCAIS À FORMAÇÃO PROFISSIONAL E INCENTIVOS FISCAIS À ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - As deduções do imposto de renda, a título de incentivo fiscal à formação profissional e à alimentação do trabalhador, não incidem sobre o adicional instituído pelo § 2º do artigo 1º do DL nº 1.704/79.

Negado provimento.

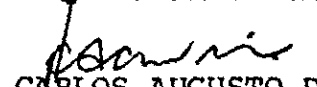
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PHILIPS DO BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos o Conselheiro Relator (Cons. Díciler de Assunção) e o Conselheiro Francisco Xavier da Silva Guimarães. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Augusto de Vilhena.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 1987


 ANTÔNIO DA SILVA CABRAL

- PRESIDENTE


 CARLOS AUGUSTO DE VILHENA

- RELATOR DESIGNADO


 LUIZ CARLOS PIVA

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

 VISTO EM
 Sessão DE:

17 SET 1987

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: AMAURY JOSÉ DE AQUINO CARVALHO, LÓRGIO RIBEIRO, RICHARD ULRICH KREUTZER e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

SERVICO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13808/001.771/86-04
RECURSO Nº 91.418
ACÓRDÃO Nº 103-08.008
RECORRENTE: PHILIPS DO BRASIL LTDA.

R E L A T Ó R I O

Trata-se de recurso voluntário (fls. 15/30) a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em São Paulo, SP, (fls. 19/21), que houve por bem julgar improcedente a impugnação oferecida pela empresa (fls. 01/07) e lançamento suplementar de imposto de renda do exercício de 1984, contra si efetivado (fls. 08/09).

A matéria em discussão encontra-se fielmente resumida pela decisão de primeira instância (fls. 19/21), verbis:

"Tempestivamente a notificada impugnou o lançamento em questão, alegando, em resumo que:

a) O art. 1º da Lei nº 6.297 de 15 de dezembro de 1975 incentivo à formação profissional do trabalhador e, o art. 1º da lei nº 6.321 de 14 de abril de 1976 (Incentivo à alimentação do trabalhador) dispõem que as deduções dos incentivos que criavam seriam feitas do lucro tributável das pessoas jurídicas;

b) O art. 1º do Decreto nº 77.463 de 20 de abril de 1976 e o art. 1º do Decreto nº 78.676 de 08 de novembro de 1976, com base no Parecer Normativo nº 34 de 11 de abril de 1978, não são incompatíveis, nem conflitantes, com os arts. 1º da lei nº ... 6.297 de 15 de dezembro de 1975 e art. 1º da Lei nº de 14 de abril de 1976, respectivamente;

c) Com a criação do adicional do IR pelo Decreto Lei nº 1704/79 e modificado pelo Decreto-Lei nº 1967/82, no seu conteúdo e alcance, transformou as deduções dos incentivos fiscais sobre o lucro tributável para deduções sobre o imposto de renda devido.

É o relatório.

Isto posto, e

Considerando que, a pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará imposto à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) sobre o lucro real;

Considerando que, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido, valor equivalente à aplicação da alíquota efetiva cabível do imposto sobre a soma dos investimentos e despesas de custeio comprovadamente realizadas, no período-base em projetos de formação profissional;

Considerando que, 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;

Considerando que, a dedução referente à formação profissional de empregados, não poderá exceder, em cada exercício financeiro, a 10% (dez por cento) do imposto devido e, a dedução referente a programa de alimentação do trabalhador, não poderá exceder, em cada exercício financeiro, a 5% (cinco por cento) do imposto devido;

Considerando que, ambos os incentivos não poderão, em seu conjunto reduzir o imposto em mais de 10% (dez por cento);

Considerando que, no exercício financeiro de 1984, a pessoa jurídica que apresentar lucro real acima de 40.000 ORTN estará sujeita a um adicional de 10% (dez por cento) sobre o que exceder às 40.000 ORTN;

Considerando que, o valor deste adicional será recolhido integralmente como receita da união, não sendo permitidas quaisquer deduções;

Considerando que, o AC 1º Conselho de Contribuintes 103-05.981/83 decidiu, por unanimidade de votos, que, sobre o adicional não incidem deduções inclusive para o PIS, "mutatis mutandis" a formação profissional de empregados e o programa de alimentação do trabalhador."

1

A

No seu recurso a autuada volta aos mesmos argumentos, transcrevendo, em acréscimo, o que ficou decidido pela AMS 95.728 do Tribunal de Recursos, favoravelmente à sua tese.

Este, em síntese, o relatório.

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro CARLOS AUGUSTO DE VILHENA, Relator Designado.

O recurso foi interposto com base no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e dentro do prazo ali previsto.

2. A defesa da recorrente resume-se, de fato, na sustentação de que os regulamentos que disciplinaram a aplicação dos incentivos fiscais relacionados com a formação profissional e a alimentação do trabalhador divergem, de forma frontal, das leis originárias.

3. De pronto cabe a advertência de que, tanto a Lei nº 6.297/75 (DOU de 16.12.1975) como a Lei nº 6.321/76 (DOU 19.04.1976) não eram auto-aplicáveis, já que ambas dependiam da complementação regulamentar, expressamente prevista em seus próprios textos. Isto significa dizer que a aplicação do incentivo fiscal terá que, necessariamente, levar em conta tanto o texto matriz como o texto aperfeiçoador, tomando-os conjuntamente como se fizessem parte de um único arcabouço.

4. Observa-se das razões da contribuinte que seu enfoque centra-se, tão-somente, nas leis básicas, como se elas existissem sem seus instrumentos operacionais. A divergência por ela vislumbra da entre a Lei e o seu correspondente regulamento decorre dessa visão restrita das normas que disciplinam o incentivo fiscal. Entende a contribuinte, pelo visto, que o regulamento deveria, simplesmente, repetir o texto legal, como se fosse um mero "papel carbono".



5. O fato é que as leis que criaram os incentivos fiscais relacionados com a formação profissional e a alimentação do trabalhador não podem ser interpretadas e, muito menos, aplicadas sem os regulamentos. Não só porque houve a provisão legal nesse sentido mas também porque a operacionalidade do incentivo tornar-se-ia praticamente inviável, não fossem os mecanismos contidos no regulamento. Assim, a "dedução" a que se refere a Lei, é, de fato, uma dedução do imposto de renda.

6. Além disso, não há qualquer conflito entre a Lei e o seu regulamento. Se houvesse esse conflito, como se explicaria o fato do resultado ser idêntico, seja tomando as despesas em dobro, seja deduzindo o imposto de renda devido de uma parcela que equivale ao imposto dos encargos dispendidos com os incentivos fiscais?

7. Sendo os incentivos fiscais de que tratam os autos, de fato, deduções do imposto de renda, estas não poderão incidir sobre o adicional do imposto face o que estabelece o § 2º do artigo 405 do regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, in verbis:

"O valor do adicional previsto no parágrafo anterior será recolhido integralmente como receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções."

8. É oportuno lembrar que a regra, quase que absoluta, determinante do recolhimento integral do adicional como receita da União, somente admite a exceção nos casos das "isenções" e "reduções", casos esses, inclusive, especificamente apontados no regulamento do imposto de renda.

Face ao exposto, VOTO no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 11 de agosto de 1987.


CARLOS AUGUSTO DE VILHENA - RELATOR

V O T O V E N C I D O

Conselheiro DÍCLER DE ASSUNÇÃO, Relator:

O recurso é tempestivo, merecendo assim ser conhecido. Não há preliminares.

A controvérsia toda, como visto, diz respeito à metodologia e critérios no cálculo do Programa de Alimentação do Trabalhador e Programa de Formação Profissional.

Tanto a forma (método) sugerido pela autoridade, quanto a usada pela contribuinte, antes, chegavam a um mesmo resultado, sendo assim, irrelevantes quanto a eventual diferença. O problema (a divergência) entretanto veio à tona com adicional ao imposto de renda criado pelo DL. 1.704/79.

Sejam assim revistos os diplomas e dispositivos em que se baseiam a contribuinte e o fisco, com destaques para as partes em que se assentam as divergências entre os mesmos:

"Lei nº 6.297 - DE 15 DE DEZEMBRO DE 1975

Dispõe sobre a dedução do "lucro Tributável", para fins de Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas, do dobro das despesas realizadas em projetos de formação profissional, e dá outras providências.

O Presidente da República.

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

"Art. 1º - As pessoas jurídicas poderão de duzir "do lucro tributável, para fins do Imposto so bre a Renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas, no período-base, em projeto de formação pro fissional, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho.

Parágrafo único - A dedução a que se refere o "caput" deste artigo não deverá exceder, em cada exercício financeiro, a 10% (dez por cento) "do lu cro tributável" podendo as despesas não deduzidas no exercício financeiro correspondente serem transferidas para dedução nos três exercícios financeiros subsequentes.

L

A

"LEI Nº 6.321 - DE 14 DE ABRIL DE 1976.

Dispõe sobre a dedução, do "lucro tributável" para fins de Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas, do dobro das despesas realizadas em programas de alimentação do trabalhador.

O Presidente da República.

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

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.

DECRETO 85.450 - DE 04 DE DEZEMBRO DE 1985
- RIR/80:

"Art. 415 - A pessoa jurídica poderá deduzir, "do imposto devido", valor equivalente à aplicação da alíquota efetiva cabível do imposto sobre a soma dos investimentos e despesas de custeio comprovadamente realizadas, no período-base, em projetos de formação profissional, nos termos desta Seção (Lei nº 6.297/75, art. 1º).

Art. 416 - A dedução a que se refere o artigo anterior não poderá exceder, em cada exercício financeiro, a 10% (dez por cento) "do imposto devido", observado o disposto no artigo 439, podendo o eventual excesso ser aproveitado nos 3 (três) exercícios subsequentes (Lei nº 6.297/75, art. 1º, § único).

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).

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 2 (dois) exercícios subsequentes (Lei nº 6.321/76, art. 1º, §§ 1º e 2º).

DECRETO-LEI Nº 1.704 - DE 23 DE OUTUBRO DE 1979.

Altera a legislação do Imposto sobre a Renda que incide sobre o lucro das pessoas jurídicas, modifica o sistema de correção monetária de débitos fiscais e dá outras providências.

O Presidente da República, no uso das atribuições que lhe confere o artigo 55, II, da Constituição, decreta:

Art. 1º - O Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas, seja comercial ou civil o seu objetivo, devido sobre o lucro real ou arbitrado, será apurado à razão de 35% (trinta e cinco por cento), a partir do exercício financeiro de 1980, período-base de 1979.

§ 1º - Será também aplicada a alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) na tributação prevista no § 1º, do artigo 4º, do Decreto-Lei nº 1.682 (1), de 7 de maio de 1979.

§ 2º - Nos exercícios financeiros de 1980, 1981 e 1982, as pessoas jurídicas que apresentarem lucro real ou arbitrado acima de Cr\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de cruzeiros) estão sujeitas a um adicional de 5% (cinco por cento) sobre a importância que exceder aquela quantia.

§ 3º - O valor do adicional previsto no parágrafo anterior será recolhido integralmente como Receita da União, não sendo permitido quaisquer "deduções".

De pronto cabe destacar que não há qualquer diferença substancial entre as expressões "lucro tributável" usada pelas Leis nºs, e "lucro real" terminologia que passou a vigorar com a edição do DL. 1.598/77, consoante já reconhecido pela própria ad

ministração tributária através do PN CST 50 230/79, item 4.

Outro aspecto que de início também é bom deixar bem claro como superado diz respeito à harmonia prática que até então existia entre as duas sistemáticas de cálculo, segundo bem destacado também pela administração tributária por intermédio da C.S.T. até a edição do DL. 1.704/79, consoante se vê ementa do PN CST 34, de 11.04.78, verbis:

"A dedução do lucro tributável, mencionada no art. 1º da Lei nº 6.297/75 e da dedução direta do imposto de renda, referida art. 1º do Decreto 77.463/76, atingem o mesmo resultado, não são incompatíveis, nem conflitantes."

A Lei 6.297/75 trata da formação profissional; A Lei 6.321/76 cuida da alimentação; ambas porém, consoante pode ser visto, em termos de dedutibilidade ou cálculo dos respectivos benefícios, usam praticamente a mesma terminologia e têm a mesma metodologia de mensuração dos incentivos.

A proposta do Decreto 77.463/76, coincide com a do atual Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 85.450/85, arts. 415, 416, 428, 429.

Existisse à época qualquer incompatibilidade, conflito ou chegasse a resultado diverso, na certa o PN CST 34/78 concluiria diversamente, já que a negativa dessas constatações é que foram alçadas à condição fundamental para semelhante conclusão.

Com o advento do DL. 1.704/79, é que aflorou a divergência até então tida por inexistente, conforme bem demonstram os exemplos abaixo, com dados naturalmente hipotéticos:

"INCENTIVOS COM BASE NOS
CRITÉRIOS DAS LEIS 6297/
/75 e 6321/76:

INCENTIVOS COM BASE NOS
CRITÉRIOS DO RIR/80:

Lucro antes da despesa
com Alimentação/Forma-
ção Profissional do Tra-
balhador ... 110.000,00

Gasto com os Programas (despesa operacional)	(10.000,00)	(10.000,00)
LUCRO LÍQUIDO CONTÁBIL	100.000,00	100.000,00
Exclusão em Dobro do Lucro Tributável (Leis 6.297 e 6.321)	(10.000,00)	----- (*)
LUCRO TRIBUTÁVEL	90.000,00	100.000,00
<u>IMPOSTO DE RENDA</u>		
35% s/Lucro Tributável	31.500,00	35.000,00
10% s/Lucro trib. excedente de 40.000,	5.000,00	6.000,00
Dedução do Imposto (RIR/80)	-----	<u>3.500,00 (**)</u>
IMPOSTO DEVIDO APÓS O CÔMPUTO DO INCENTIVO	36.500,00	37.500,00

(*) - Dedução em dobro limitada a 10% do Lucro Tributável.

(**) - Dedução do Imposto, limitada a 35% do valor gasto e cumulativamente a 10% do Imposto Devido, sem o adicional."

Verifica-se com facilidade que no primeiro caso, o benefício é maior posto que, segundo a lei, é calculado para reduzir e tomando como base (objeto, referencial), o próprio "lucro tributável", antecedente, e não, como quis a autoridade, o "imposto devido", consequente (posterius), resultado da aplicação de determinada alíquota sobre essa mesma base de cálculo. Claro que, em determinada circunstância, a disparidade surgiria.

A diferença entre os dois exemplos, espelha exatamente a diversidade dos critérios contrapontos, ligada diretamente ao adicional de 10%.

Entretanto, já pela cronologia, ordem, sequência, lógica das duas formas, percebe-se que com a primeira, onde tudo acontece antes do tal adicional, não terá nenhuma influência sobre este, pela razão elementar de ser o adicional, pela própria metodologia legal, um posterior: ou seja, toma o lucro tributável tal como estabelecido em 1

após os benefícios.

Logo, o adicional não é, não foi, nem poderá ter tido qualquer dedução relativamente, para assim, ainda que indiretamente, ferir-se o preceito do § 3º, do art. 1º, do DL. 1.704/79.

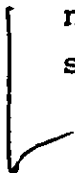
É que o referido diploma, sendo superveniente às leis de regência dos incentivos de que se trata, e tomando como base a própria sistemática regulamentar já proposta, vigente e seguidos, se quisesse realmente atingir a inteireza desses benefícios tal como concebidos pelas leis 6.297/75 e 6.321/76, na certa o faria expressamente, pois o legislador é sábio e não desconhece a sua própria obra - o contrário soaria absurdo data venia.

Para alento, apesar de vencido no Câmara, parece que a posição acima, ainda que com outros fundamentos, tem sido vencedora no judiciário, conforme se vê dos seguintes julgados do TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS: AMS 97.523, SP, DOU 28.05.85; AMS 95.728, SP; REO 105.040, SP, DOU 13.11.86; AMS 104.507, SP, DOU 16.10.86; REO 111.678-PE, DOU 06.11.86; REO 105.041, SP, DOU 30.10.86, entre outros.

Com a devida venia ainda, penso que pelo AC. 103-05.438, de 16.05.83, unânime, dessa Câmara, esse Conselho, no que concerne à amplitude da inteireza do adicional de 5% do DL. nº 1.704/79 e sua destinação, foi até além. . .

De se registrar por outro lado também, por anexa à integridade das informações, que, essa Câmara também entendeu, à unanimidade, pelo AC. 103-05.981, de 14.12.83, não aceitou a dedução do PIS sobre o referido adicional.

Ante ao exposto, e com todo respeito à conclusão final, vitoriosa, da maioria, pelas razões acima todavia, voto no sentido de dar provimento ao recurso.



Brasília-DF., em 11 de agosto de 1987.


DÍCLER DE ASSUNÇÃO - RELATOR