



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

Processo n° 14041.000858/2007-87
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1801-002.031 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 30 de julho de 2014
Matéria AI - IRPJ e CSLL
Recorrente SANOLI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

DESPESAS OPERACIONAIS. ASSISTÊNCIA MÉDICA DE EMPREGADOS E DIRIGENTES

Não existe previsão legal que imponha a condição da dedutibilidade da despesa à extensão do benefício a todos os empregados e dirigentes da pessoa jurídica, indistintamente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL

O entendimento adotado nos respectivos lançamentos reflexos acompanha o decidido acerca da exigência matriz, em virtude da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque que negava provimento ao recurso e apresentará Declaração de Voto.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Alexandre Fernandes Limiro, Neudson Cavalcante Albuquerque, Leonardo Mendonça Marques, Fernando Daniel de Moura Fonseca e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da 2a. Turma de Julgamento da DRJ em Brasília/DF que, por unanimidade de votos, manteve integralmente as exigências de IRPJ e de CSLL consubstanciadas nos autos.

Por resumir os fatos adequadamente adoto o relatório da DRJ em Brasília/DF:

Contra a contribuinte identificada no preâmbulo foram lavrados os autos de infração às fls. 366/386, formalizando lançamentos de ofício do crédito tributário abaixo discriminado, relativo aos anos-calendário de 2002 e 2003, incluindo juros de mora calculados até 28/09/2007 e multa proporcional de 75%, totalizando R\$ 545.671,68:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ	401.229,22
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	144.442,46

A descrição dos fatos dos autos de infração remete ao Relatório de Verificação Fiscal lavrado às fls. 369/373, que conclui pela glosa das seguintes despesas deduzidas indevidamente na apuração dos resultados tributáveis:'

a) despesas consideradas não necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos, no valor de R\$ 42.419,53, em 31/12/2003;

b) custo de aquisição de bens que deveriam ter sido contabilizados no ativo permanente, no valor de R\$ 119.856,36, em 31/12/2003; e

c) despesas efetuadas a título de "assistência médica", correspondentes a pagamentos à empresa Amil - Assistência Médica Internacional Ltda., que só são dedutíveis quando destinadas indistintamente a todos os empregados e dirigentes da pessoa jurídica, na forma do art. 13, inciso V, da Lei n.º 9.249, de 1995, c/c o art. 360 do Dec. n.º 3.000, de 1999 (RIR/99), condição não satisfeita pela contribuinte, nos importes de R\$ 244.341,59 e R\$ 271.796,46, em 31/12/2002 e 2003, respectivamente.

Cientificada pessoalmente das exigências em 15/10/2007 (fls. 366 e 379), a contribuinte apresentou em 14/11/2007 a petição acostada às fls. 391/398, impugnando parcialmente as matérias objeto dos autos de infração, como se detalha a seguir.

Quanto às infrações capituladas como **DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS e BENS DO ATIVO PERMANENTE**, a interessada abdica expressamente de questioná-las, informando que recolheu os valores exigidos no auto de infração, com o benefício da redução da multa de ofício em 50%, como atesta o DARF exibido à fl. 411, no total de R\$ 106.319,94.

No tocante à glosa dos valores relativos a despesas de assistência médica, a impugnante argumenta que a dedução é cabível, na medida em que a redação do art. 13, inciso V, da Lei n.º 9.249, de 1995, que reproduz, não condiciona a dedução à

destinação indistinta do benefício da espécie a todos os, funcionários e dirigentes da pessoa jurídica.

Essa condição, que foi a causa motivadora da glosa procedida pela fiscalização, foi expressa pelo art. 360 do Dec. n.º 3.000, de 1999 (RIR/99), cuja redação introduziu restrição não originalmente prevista no texto da lei, desviando-se, assim, o Poder Executivo, de sua função constitucional de regulamentar a lei (art. 84, IV, da CF/88), incorrendo em violação do princípio da legalidade tributária e do que determina o art. 99 do CTN.

Ressalva que se fosse vontade do legislador restringir o direito à dedução de despesas com assistência médica, o faria expressamente, de modo análogo ao aconteceu em relação às despesas com alimentação, cujo art. 13, § 1º, da própria Lei n.º 9.249, de 1995, admite a dedução somente quando o fornecimento alcançar indistintamente todos os empregados da empresa.

A Turma de Julgamento de 1ª Instância, ao justificar a manutenção da parcela remanescente das exigências, cuja infração foi impugnada, consignou que não haveria contradição entre o que dispôs o art. 360 do RIR/99 e o que fora previsto no art. 13, V da Lei n.º 9.249, de 1995. Nesse sentido, consignou:

Em uma análise minudente dos dois textos, pode-se depreender que não há entre eles a antinomia apontada pela interessada. Veja-se que o legislador, ao definir o universo dos beneficiários, elegeu que os seguros e planos de saúde e de previdência complementar devem ser instituídos em favor **dos** (preposição **de** + artigo definido **os**) empregados e dirigentes, o que traduz abrangência dos benefícios a todos eles. Caso contrário, se o legislador pretendesse autorizar a dedução sem que os benefícios tivessem como destinatários todos os empregados e dirigentes, mas apenas alguns, bastaria utilizar simplesmente a preposição **de**, ou seja, benefícios da espécie instituídos em favor **de** empregados e dirigentes poderiam ser dedutíveis.

No texto regulamentar constante do art. 360 do Dec. n.º 3.000, de 1999, o Poder Executivo limitou-se a declarar (no sentido de tornar claro) a condicionante estabelecida na dicção da própria lei ordinária, empregando, em lugar de “instituídos em favor dos empregados e dirigentes”, a expressão “destinados indistintamente a todos os seus empregados e dirigentes.” *Nec plus ultra*.

Notificada da decisão, em 23/10/2008 (AR fl. 526 p.d.), apresentou a interessada, em 24/11/2008, recurso voluntário (fls. 527 e ss p. d.).

Preliminarmente sustenta a tempestividade da peça de defesa e a inexigibilidade de depósito prévio ou de arrolamento de bens para conhecimento do recurso interposto.

No mérito defendeu que a dedutibilidade das despesas com pagamentos de planos de saúde a funcionários e diretores estaria justificada pelo caráter que dela se revelaria de substituição da função Estatal pelo particular, acrescentando que a norma legal – art. 13, V da Lei 9.249/95 - não teria estabelecido qualquer condição para referida dedutibilidade, extrapolando, nesse sentido, a norma regulamentadora – art. 360 do RIR/99.

Tece comentários a respeito do princípio da legalidade em matéria tributária e reafirma que o Poder Executivo, ao regulamentar o texto legal, extrapolou em seu poder introduzindo condição não prevista pelo legislador ordinário.

Ao final pede pelo provimento do recurso.

Fez sustentação oral pela recorrente, Dr. Alberto de Medeiros Filho, OAB/DF nº 24.741.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Relatora.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como se constata do relato a parte controvertida dos presentes autos diz respeito às despesas efetuadas pela recorrente com convênios médicos, consideradas indedutíveis pelo agente fiscal, porque os benefícios contratados não teriam sido destinados indistintamente a todos os empregados e dirigentes da empresa.

A recorrente, a seu turno, aduz que a Lei n° 9.249, de 1995, que autorizou a dedutibilidade de tais despesas, não menciona qualquer condição para sua fruição e que somente o Regulamento do Imposto de Renda, ato unilateral do Poder Executivo, aprovado pelo Decreto n° 3.000, de 1999, ao compendiar os atos legais, inseriu, indevidamente, na redação do dispositivo, condição não prevista em lei para a dedutibilidade desse tipo de despesa.

Com efeito, a Lei n° 9.249, de 1995, autorizou, no art. 13, V, a dedutibilidade de despesas efetuadas com planos de assistência médica a empregados e dirigentes das pessoas jurídicas, nos seguintes termos:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei n° 4.506, de 30 de novembro de 1964:

...

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

(*) destaques acrescentados

A IN SRF n.º 11, de 1996, que dispõe “sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1996”, também se referiu expressamente a tais despesas, no art. 28, § 1º, “a”:

Art. 28. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro é vedada a dedução das despesas com doações e contribuições não compulsórias.

§ 1º A vedação de que trata este artigo não se aplica, exclusivamente, em relação às:

a) contribuições destinadas a custear seguros e planos de saúde e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

Contudo, o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999 – RIR/99, prevê, no art. 360:

Art. 360. Consideram-se despesas operacionais os gastos realizados pelas empresas com serviços de assistência médica, odontológica, farmacêutica e social, destinados indistintamente a todos os seus empregados e dirigentes. (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 13, inciso V).

(*) negritei e sublinhei

Interessante notar que o art. 360 do RIR/99 tem, expressamente, por base legal, o artigo 13, V da Lei n.º 9.249, de 1995. Contudo, como visto nos parágrafos anteriores, na redação do art. 13, V, da Lei n.º 9.249, de 1995, não constou a expressão “**indistintamente**”, tampouco tal expressão foi inserida no art. 28, § 1º, “a” da IN SRF n.º 11/96, que, a rigor, mantém-se em vigor, pois não foi revogada por nenhum outro ato legal ou infra-legal.

Verifica-se, assim, que o Decreto n.º 3.000, de 1999 – RIR/99, inseriu no texto do diploma da Lei n.º 9.249, de 1995, e no texto da norma complementar – IN SRF 11/96, condição para dedutibilidade de despesas com pagamento de planos de assistência médica de empregados e dirigentes que não existia nesses comandos normativos.

A Turma Julgadora de 1ª Instância justificou a manutenção da glosa à gramática adotada nos textos do art. 13, V da Lei n.º 9.249, de 1995 e do art. 360 do RIR/99, consignando que o uso da expressão “**dos**” – na frase “em favor **dos**” – como resultado da junção da preposição “**de**” e do artigo “**os**”, **obrigatoriamente** traduziria a abrangência do benefício a **todos** os empregados e dirigentes, **sem distinção**, o que seria diferente se o legislador tivesse se utilizado no texto apenas da preposição “**de**”, significando que não haveria a obrigatoriedade de disponibilizar o benefício a todos indistintamente. Assim, ao aplicador da Lei restaria a clareza do raciocínio: a expressão “**dos**” levaria a concluir, sem qualquer dúvida, que o benefício somente seria dedutível se estendido a todos os funcionários e dirigentes, indistintamente.

Como dito, o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, **reproduz** comando legais e normativos, organizando-os de modo a facilitar o

entendimento de tais normas. E como visto, na base legal do art. 360 do RIR/99 - 13, V, da Lei n.º 9.249, de 1995 - não foi prevista qualquer outra condição para dedutibilidade da despesa, além daquelas previstas no próprio comando legal. Assim, não havendo base legal que sustente a manutenção da indedutibilidade das despesas com pagamento de assistência médica de empregados e diretores, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque

A presente Turma de Julgamento decidiu por dar provimento ao recurso voluntário em análise. Manifesto meu respeito pelo entendimento dos ilustres Conselheiros, mas peço vênia para discordar e utilizo a presente declaração para registrar minhas razões de divergência.

Conforme já foi muito bem relatado, o presente processo trata de lançamento tributário de IRPJ e CSLL em razão de terem sido glosadas despesas com convênios médicos. A glosa foi motivada pelo fato de os convênios não beneficiarem a todos os empregados e dirigentes da empresa.

O recorrente alega que o artigo 13 da Lei n.º 9.249, de 1995, autoriza a dedução de despesas com planos de saúde, sem exigir que beneficie a todos os empregados, embora reconheça que tal exigência esteja normatizada no artigo 360 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999.

Embora eu reconheça que o Decreto n.º 3.000, de 1999, trouxe limitação não prevista na Lei n.º 9.249, de 1995, curvo-me à força normativa do Decreto n.º 70.235, de 1972, que tem *status* de lei ordinária, quando o seu artigo 26-A veda aos órgãos de julgamento afastar a aplicação de decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade:

Processo nº 14041.000858/2007-87
Acórdão n.º **1801-002.031**

S1-TE01
Fl. 5

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Assim, o Decreto nº 3.000, de 1999, não pode deixar de ser aplicado por este órgão de julgamento, mesmo que esteja violando o princípio da legalidade.

Por tais razões, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque