ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.721533/2012-07

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

Processo nº	19515.721533/2012-07
Recurso nº	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-002.598 – 1ª Turma**
Sessão de	15 de março de 2017
Matéria	CSLL. Acordos internacionais.
Recorrentes	DURATEX S/A
	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

CSLL. ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. ABRANGÊNCIA.

Os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL. Efeitos retroativos da Lei n. 13.202, de 8.12.2015, expressamente interpretativa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

PAT. DEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade das despesas com o Programa de Alimentação do Trabalhador é regulada pelo o art. 1º, § 2º, do Decreto n. 5/91. Impossibilidade de seu afastamento, na via administrativa. Normas regimentais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Cristiane Silva Costa. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa e André Mendes de Moura. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Adriana Gomes Rego. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro suplente Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa.

(assinatura digital)

Carlos Alberto Freitas Barreto, Presidente.

(assinatura digital)

Luís Flávio Neto, Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela **PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL** (doravante "**PFN**") e pela **DURATEX S/A** (doravante "**contribuinte**"), em face do acórdão nº 1302-001.620 (doravante **acórdão *a quo*** ou **acórdão recorrido**), proferido pela então 2ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, 1ª Seção (doravante "**Turma *a quo***").

Em brevíssima síntese, há dois temas sob discussão neste processo administrativo:

- **Se a CSLL está abrangida pelos acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil com a Áustria e a Espanha:** A Fiscalização apurou que a Duratex mantinha aplicações financeiras em títulos no exterior, das quais teria recebido rendimentos de juros, nos anos-calendário de 2007 e 2008. Entretanto, tais receitas teriam sido excluídas do lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme registros LALUR;

- **Se a tutela do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) realizada pelo Decreto n. 5/1991 está em conformidade com os limites legais pertinentes:** "O contribuinte excluiu do Lucro Real, nos anos-calendário 2007 e 2008, valores correspondentes a suas despesas com fornecimento de alimentação enquadrados no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, conforme descritivo do Programa apresentado pelo contribuinte e juntado ao presente processo".

Em face da impugnação administrativa (**e-fls. 3.238 e seg.**) apresentada pelo contribuinte, a 7ª Turma da DRJ/SP1 proferiu o acórdão n. 16-49.501 (**e-fls. 3.310 e seg.**), assim ementado:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
> Ano-calendário: 2007, 2008

PAT. Limite de custo por refeição.
De acordo com o Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional PGFN nº 13 de 01/12/2008, e os preceitos do art. 19, II, §5º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, devem ser cancelados os lançamentos fundados na inobservância aos valores máximos para refeições, oferecidas no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador, fixados através da Portaria Interministerial MTB/MF/MS nº 326/77, da Instrução Normativa SRF nº 143/86, e posteriormente, da Instrução Normativa SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002.
PAT. Exclusão do Lucro Líquido versus Dedução do Imposto Devido.
Mantém-se a exigência do adicional do IRPJ, por haver a contribuinte descumprido as determinações regulamentares quanto à forma de fruição do benefício, que deveria ter sido efetivada mediante dedução do IRPJ devido, e não de exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real, o que afetou indevidamente a base de cálculo do adicional.
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL
Ano-calendário: 2007, 2008
Tratados Internacionais para Evitar a Bitributação. Aplicabilidade à CSLL.
Para serem aplicadas à CSLL, as regras decorrentes dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Imposto sobre a Renda devem conter previsão expressa em seu texto.
PAT. Exclusão Indevida. Falta de Comprovação.
Cancela-se a exigência diante da falta de suporte documental nos autos para a acusação de exclusão indevida da base de cálculo da CSLL das despesas incorridas no âmbito do PAT.
Impugnação Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte

Nesse seguir, o contribuinte interpôs recurso voluntário (**e-fls. 3.357 e seg.**), em face do qual foi proferida a decisão ora recorrida, que restou assim ementada (**e-fls. 3.440 e seg.**):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Ano-calendário: 2007, 2008
RECURSO DE OFÍCIO. IN SRF Nº 267/2002. INAPLICÁVEL.
Tem força vinculante para este Colegiado as conclusões do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2623/2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, em razão do disposto no art. 13 combinado com o art. 42 da Lei Complementar nº 73/93.
Com base no PGFN/CRJ/Nº 2623/2008, este Colegiado está obrigado a afastar a aplicação da Instrução Normativa SRF nº 267/ 2002.
RECURSO VOLUNTÁRIO.
O Decreto nº 5/91 apenas trouxe uma forma alternativa de se chegar ao *desideratum* da Lei por ele regulamentada, razão pela qual nem o Decreto é ilegal nem a contribuinte estava impedida de optar pelo aproveitamento do incentivo fiscal do PAT na forma como previsto no art. 1º da Lei 6.321/76.
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL
Ano-calendário: 2007, 2008
RECURSO DE OFÍCIO. PAT. EXCLUSÃO INDEVIDA
Os documentos acostados aos autos não demonstram que houve exclusão indevida do lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário de 2007 e 2008, a título de despesas com o Programa de

> Alimentação do Trabalhador PAT, razão pela deve ser cancelado o lançamento nesse item.
> RECURSO VOLUNTÁRIO. CSLL. ADTs BRASIL-ESPANHA E BRASIL-ÁUSTRIA. INAPLICÁVEIS.
> Nada impede que a CSLL passe a ser incluída no rol dos tributos visados nos ADTs em tela, mas, para tanto, há necessidade que o Estado Brasileiro notifique o outro país signatário, pois os ADTs celebrados anteriormente à instituição da CSLL não poderiam lhe ser aplicados automaticamente, sem que as partes anuíssem com tal inclusão da CSLL.

A PFN interpôs, então, recurso especial (**e-fls. 3.458 e seg**.), o qual foi integralmente admitido por despacho (**e-fls. 3.466 e seg.**). Em apertada síntese, sustenta a PFN que:

> - O Decreto nº 5/91 traz forma alternativa de se cumprir o objetivo da Lei nº 6.321/76, motivo pelo qual ele não seria ilegal;
>
> - Outras Turmas do CARF entenderam que se deve seguir exclusivamente os cálculos do benefício fiscal do PAT previstos pelo Decreto nº 5/91 (acórdão 9101-00.147 e acórdão 9101-00.335);
> - O referido Decreto foi editado com o objetivo de "operacionalizar o cálculo do limite legal sobre o lucro tributável".

A contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial (**e-fls. 3.567 e seg.)**, arguindo, em apertada síntese, que:

> - O Decreto nº 5/91 contraria a lei que ele busca regulamentar, pois a Lei nº 6.321/76 "permite a dedução do Lucro Tributável";
> - O contribuinte não teria efetuado qualquer dedução do adicional do Imposto de Renda, mas sim observado os ditames legais.

Destaca-se que o contribuinte não se opôs, em suas contrarrazões, à admissibilidade do recurso especial interposto pela PFN.

O contribuinte também interpôs recurso especial (**e-fls. 3.481 e seg.**), o qual foi integralmente admitido por despacho (**e-fls. 3.578 e seg.**), quanto à abrangência dos tratados internacionais para evitar a bitributação em relação à CSLL. Em apertada síntese, sustenta o contribuinte que:

> - O art. 11 da Lei nº 13.102/2015 busca uniformizar a interpretação dos tratados internacionais para evitar bitributação, prescrevendo a abrangência não apenas do IRPJ, mas também da CSLL. Por ser regra expressamente interpretativa, ela possuiria efeito retroativos, conforme art. 106, I, do CTN. Desta forma, encerrar-se-ia a discussão sobre a incidência da CSLL no presente caso;
> - Com a edição da referida lei, tornar-se-ia indiferente o fato do Brasil ter, ou não, informado os signatários dos acordos sobre a instituição da CSLL;
> - A destinação do produto arrecadado seria indiferente para definição da semelhança dos tributos que incidem sobre a renda, os quais são abarcados pelos acordos para evitar a dupla

> tributação. Assim, tanto o IRPJ como a CSLL estariam abrangidos pelos acordos com a Espanha e com a Áustria.

A PFN apresentou contrarrazões ao recurso especial (**e-fls. 3.587 e seg.)**, arguindo, em apertada síntese, que:

> - O recurso especial do contribuinte não deveria ser conhecido, pois não teria indicado as disposições normativas interpretadas de forma divergente pelo acórdão recorrido;
> - O Brasil não teria notificado a Espanha e a Áustria sobre a criação de novo tributo (CSLL), conforme determinaria os acordos internacionais celebrados;
> - O contribuinte não teria trazido prova do alegado com relação à alegação de que aqueles países já considerariam o crédito da CSLL recolhida;
> - O Brasil teria realizado ressalva ao art. 2º, parágrafo 2º, da Convenção Modelo da OCDE, no sentido de não alargar o conceito de imposto de renda;

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto, o relator.

CONHECIMENTO

O recurso da PFN busca a reforma do acórdão recorrido, de forma que seja realizada a glosa das deduções realizadas pelo contribuinte em decorrência do aproveitamento do Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT. Por sua vez, o recurso do contribuinte busca reformar o acórdão recorrido, de forma que seja reconhecida a abrangência da CSLL pelos tratados de bitributação.

Compreendo que ambos os recursos são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, de forma que devem ser conhecidos, não merecendo reparos o despacho de admissibilidade.

Note-se que, em relação ao recurso do contribuinte, a PFN alegou, em suas contrarrazões, que não teria sido cumprido o art. 67, §1, do RICARF, pois não teria sido demonstrado, de forma objetiva, qual a legislação interpretada de forma divergente. Contudo, não lhe assiste razão. O contribuinte aponta, de forma clara e objetiva, tratar-se de divergência de interpretação quanto à extensão do art. 2º dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil com a Áustria e a Espanha.

Voto, portanto, para conhecer os recursos especiais da PFN e do contribuinte.

MÉRITO

1. Recurso especial do contribuinte: o escopo dos acordos de bitributação e a CSLL.

A Lei n. 13.202, de 8.12.2015, prescreve:

> Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.
> Parágrafo único. O disposto no caput alcança igualmente os acordos em forma simplificada firmados com base no disposto no art. 30 do Decreto-Lei no 5.844, de 23 de setembro de 1943.

Aplica-se ao referido enunciado legal o art. 106 do CTN, que assim dispõe:

> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
> I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Desse modo, é necessário reconhecer que a CSLL encontra-se indubitavelmente incluída no escopo dos acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil, independentemente do outro país contratante ou do período em que houver sido celebrado o acordo, tendo em vista a eficácia retroativa do art. 11 da Lei n. 13.202/2015.

Voto, portanto, pelo PROVIMENTO do recurso especial do contribuinte.

2. Recurso especial da PFN: dedutibilidade de despesas com Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

A Lei n. 6.321/76 instituiu o benefício fiscal do Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT:

> 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.

Por sua vez, o art. 1º, § 2º, do Decreto n. 5/91 assim tratou da matéria:

> Art. 1° 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.
> (...)
> § 2º A dedução do Imposto de Renda estará limitada a 5% (cinco por cento) do imposto devido em cada exercício, podendo o eventual excesso ser transferido para dedução nos 2 (dois) exercícios subseqüentes.

Nesse contexto, sustenta o contribuinte que o aludido Decreto teria excedido o seu poder regulamentar, com a restrição do benefício fiscal estatuído por decisão expressa do legislador. Tratar-se-ia, portanto, de limitação ofensiva ao princípio da legalidade em matéria tributária.

Contudo, ainda que a tese sustentada pelo contribuinte possa ser coerente, o provimento de seu pedido exige que seja afastado o conteúdo de Decreto por ofensa ao princípio da legalidade tributária. Ocorre que o art. 62 do RICARF exclui da competência dos

julgadores deste Tribunal afastar a aplicação do aludido Decreto, editado pelo Presidente da República.

Na ausência de alguma das normas referidas pelo § 1º do art. 62 do RICARF, a competência para julgar, no caso concreto, a ofensa do referido Decreto ao princípio da legalidade.

Voto, portanto, para DAR PROVIMENTO aos recursos do contribuinte e da PFN.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

Declaração de Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo

Acompanhei o relator pelas conclusões porque, em acórdão de minha relatoria, esta 1ª Turma da CSRF, de forma unânime, concluiu que o conflito entre o Decreto nº 5, de 1991, e o art. 1º da Lei nº 6.321, de 1976, é apenas aparente, uma vez que o Decreto não extrapola os limites da lei mas regulamenta sua disposição. Confira-se a ementa do julgado (acórdão nº 9101-00.335, de 25 de agosto de 2009), o qual é, aliás, um dos paradigmas trazidos pela Fazenda Nacional no presente recurso especial:

> *PAT. CONFLITO APARENTE DE NORMAS. LEI N° 6.321/76 E DECRETO N° 5/91. Existe um conflito aparente entre o disposto do art. 1° do Decreto n° 5/91 e o art. 1° da Lei n° 6.321/76, que se resolve quando se verifica a impossibilidade de se auferir o limite de que trata o parágrafo 10 do art. 1° da Lei, se exclusão da base de cálculo fosse. Corrobora tal entendimento, a impossibilidade legal de redução do adicional do imposto de renda.*

Entendeu-se nesse julgado que "*interpretar o art. 1° da Lei como uma exclusão da base de cálculo, é conferir um tratamento cíclico para auferição do limite de que trata o parágrafo primeiro da lei, pois significaria dizer que a dedução é do lucro mas o limite é de 5% desse lucro, que por sua vez é deduzido dessa dedução*". Assim, não é possível auferir o limite de que trata o § 1° do art. 1° da Lei, como se exclusão da base de cálculo fosse. Transcrevo o art. 1º da Lei e do Decreto:

> Lei nº 6.321, de 1976:
>
> *Art. 1°. 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° 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 n° 6.297, de 15 de dezembro de 1975, a 10% (dez por cento) do lucro tributável.

Decreto n° 5, de 1991:

Art. 1° 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.

§ 1° 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.

§ 2°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.

A corroborar tal entendimento, o julgado em questão também assinala a impossibilidade legal de redução do adicional do imposto de renda, trazendo a posição externada pelo Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior no acórdão n° 108-07.564. Confira-se:

Além disso, há ainda um argumento jurídico, muito bem observado pelo Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior no acórdão n° 108 — 07.564, trazido não só pela Procuradoria da Fazenda Nacional, como pela decisão de primeira instância, segundo o qual, por força do Decreto-Lei n° 1.704, de 1979, e demais atos legais que regulamentaram o adicional do imposto de renda, o referido adicional tern como característica a sua irredutibilidade e, para se garantir que esta ocorra, a única interpretação possível ao art. 1° da Lei n° 6.321/76 é a que confere que a despesa com o PAT é dedutível ***do imposto de renda,*** *tal como preconizado no Decreto n° 5/91, pois, de outra forma, ou seja, se tratasse de uma exclusão da base de cálculo, teria o efeito de reduzir também o adicional devido.*

Vale assinalar, por outro lado, que no outro paradigma trazido pela Fazenda, esta 1ª Turma da CSRF também decidiu no sentido de manter os limites nos termos da regulamentação trazida pelo Decreto n° 5, de 1991, muito embora ali o argumento tenha sido a aplicação da Súmula nº 2 do 1º CC ("*o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*"). Confira-se a ementa do julgado (acórdão nº 9101-00.147, de 15 de junho de 2009, Relator Antonio Carlos Guidoni Filho):

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.

Por essas razões, dei provimento ao Recurso Especial da Fazenda pelos fundamentos acima expostos e acompanhei o relator no tocante ao Recurso Especial do Contribuinte.

(assinatura digital)

Adriana Gomes Rêgo.