



Poder Judiciário
JUSTIÇA FEDERAL
Seção Judiciária do Paraná
2ª Vara Federal de Curitiba

Avenida Anita Garibaldi, 888, 4º andar - Bairro: Cabral - CEP: 80540-400 - Fone: (41)3210-1742 -
www.jfpr.jus.br - Email: prctb02@jfpr.jus.br

MANDADO DE SEGURANÇA Nº 5016082-52.2022.4.04.7000/PR

IMPETRANTE: BERNECK S.A. PAINÉIS E SERRADOS

IMPETRADO: DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - UNIÃO - FAZENDA NACIONAL - CURITIBA

SENTENÇA

I - RELATÓRIO

Trata-se de mandado de segurança ajuizado por BERNECK S.A. PAINEIS E SERRADOS visando, inclusive em sede de liminar, seja reconhecido o direito líquido e certo para *"... apuração do IRPJ sem a aplicação dos limites previstos nos incisos I e II, do § 1º, do artigo 645, do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018), com a redação dada pelo art. 186, do Decreto nº 10.854/2021, no cômputo das deduções atreladas ao PAT, garantindo-se, ainda, à luz da Súmula nº 213 do C. STJ e do Tema nº 118 dos Recursos Repetitivos, o direito à recuperação / recomposição dos valores indevidamente onerados, por meio de compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de IRPJ, dentro do prazo prescricional quinquenal aplicável, com débitos vencidos e vincendos de quaisquer tributos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (União Federal), sem qualquer limitação ou restrição administrativa impostas, notadamente a Instrução Normativa RFB no 2.055/2021 e eventuais normativos posteriores, entre outros aplicáveis à espécie; ou mesmo por meio de recomposição do prejuízo acumulado, tudo com a devida atualização monetária integral a contar de cada recolhimento / retenção indevidos, atualmente calculada pela Taxa SELIC, nos termos do artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/1995, acrescido de juros moratórios a partir do trânsito em julgado, ou, caso não sejam acolhidos/viáveis os pleitos de compensação / recomposição acima formulados – o que não se acredita –, requerem, subsidiariamente, seja condenada a Autoridade Impetrada / União Federal à devolução de todo o montante pago indevidamente a título dos tributos em discussão, com a devida*

atualização e incidência de juros moratórios e compensatórios nos moldes mencionados"

Rechaçou a aludida cobrança, aduzindo que "Com efeito, verifica-se que o referido Decreto constitui nova tentativa do Poder Executivo de limitar, por meio de ato infralegal, o benefício fiscal estabelecido pela Lei nº 6.321/1976, ao impor que somente podem compor a base de dedução os valores pagos a trabalhadores que recebam até 5 (cinco) salários-mínimos, salvo na hipótese de contratação de entidade fornecedora de alimentação coletiva, e tal dedução ficará restrita ao valor máximo de um salário-mínimo por empregado. Tais modificações, entretanto, entrou em vigor no dia 10 de dezembro de 2021, consoante dispõe o artigo 188, II, do indigitado Decreto nº 10.854/2021, o que justifica a presente impetração e afasta qualquer arguição de debate de Lei em tese, posto que as Impetrantes revestem-se de indubitável posição de contribuinte e participam regularmente de Programa de Incentivo à Alimentação do Trabalhador (PAT) (doc. anexo), sendo, portanto, diretamente atingidas pela irregular inovação legislativa."

Formulou os pedidos descritos na inicial, juntando instrumento de procuração e documentos.

Notificada previamente, a impetrada prestou as informações no EVENTO 9, alegando, preliminarmente, impossibilidade de mandado de segurança contra lei em tese. No mérito, aduziu que o PAT não é um incentivo meramente fiscal, fundamentando-se nos princípios da reserva legale e da anterioridade tributária para pugnar pela denegação da segurança.

O pedido liminar foi deferido, conforme decisão proferida no EVENTO 11.

Parecer do MPF no EVENTO 17.

Na sequência, vieram-me os autos conclusos para sentença.

II - FUNDAMENTAÇÃO

Quando da análise da liminar, desferi as seguintes razões:

"Vistos, etc.

Trata-se de mandado de segurança impetrado por Berneck S/A Painéis e Serrados em face do Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil em Curitiba, onde postula a impetrante, já em liminar, provimento "... afastando o ato coator consistente na imposição dos limites previstos nos incisos I e II, do § 1º, do artigo 645, do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018), com a redação dada pelo art. 186, do Decreto nº 10.854/2021, à apuração das deduções de IRPJ relativas aos valores despendidos com o PAT, sendo determinado, ainda, que a Autoridade Coatora abstenha-se da prática de quaisquer atos coativos e/ou punitivos até final decisão a ser proferida nos presentes autos...", com final ratificação e compensação dos recolhimentos indevidos não prescritos.

Relata ser contribuinte do imposto de renda da pessoa jurídica, pelo lucro real, e ter se cadastrado no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, sendo-lhe conferido o direito de deduzir do lucro tributável o dobro das despesas comprovadamente dispendidas em referido programa, em limite do seu lucro tributável, nos moldes do artigo 1º da Lei n.º 6.321/76.

Ocorre que, recentemente editado o Decreto nº 10.854/21, que revogou o anterior Decreto 05/91 e alterou a forma de dedução do PAT, "... o referido Decreto constitui nova tentativa do Poder Executivo de limitar, por meio de ato infralegal, o benefício fiscal estabelecido pela Lei nº 6.321/1976, ao impor que somente podem compor a base de dedução os valores pagos a trabalhadores que recebam até 5 (cinco) salários-mínimos, salvo na hipótese de contratação de entidade fornecedora de alimentação coletiva, e tal dedução ficará restrita ao valor máximo de um salário-mínimo por empregado."

Discorre sobre o cabimento da segurança e remete a fundamentos de ordem legal e constitucional, concluindo que o combatido Decreto acaba por incrementar a base de cálculo do tributo, remetando que "... é possível concluir que a lei que instituiu o PAT fixa como condição para o gozo do incentivo a existência pura e simples do programa aprovado pelo Ministério do Trabalho, uma vez que o benefício em causa representa um estímulo à melhoria da alimentação do trabalhador, não existindo qualquer limitação no que se refere a serviço próprio de refeições ou de distribuição de alimentos por meio de entidades fornecedoras de alimentação coletiva ou de valor de um salário-mínimo por empregado."

Previamente notificada, a autoridade prestou informações no EVENTO 9, onde, defendendo o descabimento do writ, remeteu à Lei 6.321/76 e regras pertinentes para a dedução do IRPJ, constantes em Regulamento por força do art. 4º da referida Lei.

Salienta, quanto ao regulamento, que não viola ele princípio de anterioridade ou legalidade, esclarecendo que, ante todas as alterações ocorridas para fins de dedução, "... todas posteriores ao diploma que criou o programa, a dedução permitida é limitada, atualmente, ao percentual de quatro pontos percentuais sobre o imposto de renda devido, e não sobre o lucro tributável...", marcando serem os incentivos normas de exceção, interpretados de modo restritivo.

Apela, enfim, para interpretação sistemática, repudiando a interpretação isolada do art. 1º da Lei 6.321/76, pugnando pela denegação da segurança.

Vieram-me os autos conclusos, após.

É o relatório,

decido:

O tema relativo aos limites da dedução das despesas com o PAT para fins de apuração do IRPJ é recorrente.

Aliás, já se voltando contra o atual Decreto 10.854/21, no recente mandado de segurança nº 500.2124-96.2022.404.7000, vale recordar que tais inconformidades na utilização do Poder Regulamentar não são tampouco originais, por isso que argumentou, naquela ação, a impetrante que "... o governo federal, buscando exclusivamente o objetivo arrecadatório em detrimento da saúde alimentar do trabalhador, gradativamente vem tolhendo o incentivo fiscal por meio de instrumentos normativos secundários, tudo ao claro arrepio da Constituição da República e do previsto na Lei nº 6.321/1976. Nesse sentido, atos normativos infralegais foram editados com o objetivo de "regulamentar" o referido benefício. Exemplo disso são os limites estabelecidos pelos Decretos nºs 78.676/1976, 5/1991, 349/1991, 3.000/1999 (antigo Regulamento do Imposto de Renda), 9.580/2018 (novo Regulamento do Imposto de Renda) e também pela Instrução Normativa nº 267/2002 e Instrução Normativa DPRF nº 16/1992. Em síntese, esses atos infralegais (Decretos e Instrução Normativa) estabelecem que o incentivo fiscal do PAT, além de limitado em valores, deve ser deduzido da parcela do Imposto de Renda devido, e não diretamente do Lucro Tributável, como prevê a Lei nº 6.321/1976... todos os atos infralegais acima distorcem a previsão da Lei nº 6.321/1976, ao prever que o benefício se aplicaria sobre 'o imposto devido', e não sobre o 'lucro tributável', como prevê a lei...", sempre provocando aumento indireto de tributo à margem da Lei.

E, sendo esse o tema tributário efetivamente relevante, qual seja, a alteração da base do benefício, de originalmente se aplicar sobre o lucro tributável e, paulatinamente e por atos inferiores chegar ao imposto devido, vejo que na ação mandamental nº 502.7119-18.2018.404.7000, deduzi as seguintes razões, que entendo pertinentes também para a solução da presente impetração:

"Trata-se de mandado de segurança na qual a impetrante postula o reconhecimento de direito líquido e certo a: a) deduzir o dobro das despesas incorridas com o fornecimento indistinto de refeições a seus empregados, inclusos no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) diretamente do

lucro tributável para fins apuração do IRPJ, nos termos da Lei n.º 6.321/1976; b) não sujeição às limitações estabelecidas pelo Decreto n.º 05/1991 e IN SRF n.º 267/2002 que restringiram ilegalmente a forma de cálculo da dedutibilidade prevista na citada legislação, respeitado, apenas, o limite máximo de 4% do imposto de renda devido, neste incluído o adicional de 10% do IRPJ; c) o direito à compensação do indébito, observado o prazo prescricional de 05 (cinco) anos, devidamente atualizado pela taxa SELIC, com outros tributos federais, nos moldes dos artigos 170 e 170-A do CTN c/c artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996 e IN RFB n.º 1.717/2017.

Ao decidir liminarmente, proferi decisão de seguinte teor:

'A impetrante propõe a presente ação mandamental pretendendo seja reconhecido '... para que seja afastado qualquer ato da Autoridade Coatora tendente a obstar o direito em deduzir o dobro das despesas incorridas no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT do lucro tributável para fins do IRPJ, nos termos da Lei n.º 6.321/76 e alterações, sem se sujeitar às limitações trazidas pelo Decreto n.º 05/1991 e IN SRF n.º 267/2002, que restringiram ilegalmente a forma de cálculo da dedutibilidade prevista na citada legislação, bem como que tais deduções respeitem apenas ao limite máximo de 4% do imposto de renda devido, neste incluído o adicional de 10% do IRPJ...', e, em consequência, com amparo na Súmula n.º 213 do STJ, seja assegurado seu direito de compensar os valores indevidamente recolhidos a título de IRPJ nos últimos cinco anos anteriores à impetração.

Narra sujeitar-se à tributação do IRPJ e realizar despesas com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

Afirma que o PAT, instituído pela Lei n.º 6.321/76, permite 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, nos termos do seu art. 1º, porém, '... a legislação que trata do tema restringiu a referida dedutibilidade a 4% (quatro por cento) sobre o Imposto de Renda devido, sendo que a União Federal entende que não se aplica, ao termo Imposto de Renda devido, o adicional de 10% da referida exação...', passando a referir-se aos atos normativos que passaram a limitar os valores a serem deduzidos pelo contribuinte, resultando na majoração do tributo e extrapolando a Lei por alterarem a forma de dedução do PAT para fins de pagamento do IRPJ, tendo reduzido à metade o valor a ser deduzido pela impetrante a este título.

Em resumo, entende que, nos termos da Lei n.º 6.321/76, o benefício fiscal relativo ao PAT deve ser aproveitado pela dedução do lucro tributável, ou seja, antes do cálculo do IRPJ devido, sem qualquer vinculação com o valor da refeição fornecida ao trabalhador.

Requer, por fim, a repetição, via compensação, dos valores recolhidos indevidamente nos últimos cinco anos, já em liminar.

Juntam procuração e documentos.

É o relatório,

decido:

Recorrente a questão nesta Justiça Federal, ao menos parcialmente este Juízo já teve oportunidade de se pronunciar no mesmo sentido ora defendido, nos autos 502.5422-30.2016.404.7000, como segue:

'Trata-se de mandado de segurança através do qual pretende a parte impetrante seja reconhecido seu direito à dedução, do lucro tributável para fins de apuração do IRPJ, das despesas decorrentes do Programa de Alimentação do Trabalhador, nos moldes do artigo 1º da Lei nº 6.321/76, sem as limitações impostas pela legislação infra-legal posterior, e sem a limitação, ainda, do valor unitário das refeições.

Requer a compensação dos valores indevidamente recolhidos nos últimos cinco anos.

a) Da Preliminar de Ausência de Interesse de Agir

Inicialmente, quanto à fixação de valor máximo por refeição oferecida no Âmbito do PAT, sustenta-se a falta de interesse legítimo de agir, tendo em vista que, com amparo no Ato Declaratório PGFN nº 13, a Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos à matéria mencionada.

Como se extrai do teor do Ato Declaratório em questão, não há uma efetiva ausência de aplicação da medida questionada, mas sim autorização à impetrada para não contestar ou interpor recurso, reconhecendo a procedência do pedido, quando a questão for levada a Juízo, o que, por óbvio, não elimina a legítima pretensão do contribuinte em obter provimento apto à compensação.

Tendo a parte impetrante, matriz e filiais, recolhido valores com base na existência e aplicação do valor máximo fixado por refeição, legítima a discussão pretendida e presente interesse de agir, mormente quando se compreende que a matéria trazida a exame dispensa dilação probatória e, de outro lado, vem veiculada em ação que admite a compensação, conforme Súmula 213 do Superior Tribunal de Justiça.

b) Do Mérito.

O benefício discutido foi instituído pela Lei nº 6.321/76, objetivando favorecer as empresas que aplicassem recursos em programas de alimentação do trabalhador, vem apresentado com os seguintes contornos quanto à dedução:

'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 subseqüentes.'

Nos termos do dispositivo em questão, a base sobre a qual deve incidir a dedução é o lucro tributável, do qual podem ser deduzidos os valores destinados pelo contribuinte a programas de alimentação do trabalhador.

Note-se que, segundo a redação do artigo referido, embora se remeta a regulamento a forma da comprovação das despesas efetivamente realizadas no Programa, a única limitação imposta na Lei é a de que tal dedução não exceda a 5% ou 10%, também do lucro tributável.

A fruição do benefício implica dedução do lucro, antes do cálculo do imposto de renda devido e do seu adicional.

A fim de regulamentar a legislação de base, foi editado, inicialmente, o Decreto nº 78.676/76, assim dispondo:

'Art. 1º A utilização do incentivo fiscal previsto na Lei número 6.321, de 14 de abril de 1976, para alimentação do trabalhador far-se-á diretamente, através de dedução do imposto sobre a renda devido pelas pessoas jurídicas, em valor equivalente à aplicação da alíquota cabível sobre a soma das despesas de custeio realizadas na execução de programas previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho, atendidos os limites e condições previstos neste Decreto.

§ 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 dedução nos 2 (dois) exercícios subseqüentes.

§ 3º Os programas de alimentação deverão conferir prioridade ao atendimento dos trabalhadores de baixa renda e limitar-se-ão aos contratados pela pessoa jurídica beneficiária.'

No Regulamento do Imposto de Renda ainda vigente (Decreto nº 3.000/99), que igualmente disciplina a matéria, consta a seguinte sistemática:

'Art. 581. A pessoa jurídica poderá deduzir, do imposto devido, valor equivalente à aplicação da alíquota do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período de apuração, em programas de alimentação do trabalhador, nos termos desta Seção (Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, art. 1º).

Parágrafo único. As despesas de custeio admitidas na base de cálculo do incentivo são aquelas que vierem a constituir o custo direto e exclusivo do serviço de alimentação, podendo ser considerados, além da matéria-prima, mão-de-obra, encargos decorrentes de salários, asseio e os gastos de energia diretamente relacionados ao preparo e à distribuição das refeições.

Art. 582. A dedução está limitada a quatro por cento do imposto devido em cada período de apuração, podendo o eventual excesso ser transferido para dedução nos dois anos-calendário subsequentes (Lei nº 6.321, de 1976, art. 1º, §§ 1º e 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 5º).

Parágrafo único. O total da dedução deste artigo e a referida no inciso I do art. 504, não poderá exceder a quatro por cento do imposto devido (Lei nº 9.532, de 1997, art. 6º, inciso I).'

Por fim, a Instrução Normativa SRF nº 267/02 assim dispôs:

'Art. 2º A pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor equivalente à aplicação da alíquota do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas no período de apuração em programas de alimentação do trabalhador (PAT) nos termos desta Seção, sem prejuízo da dedutibilidade das despesas, custos ou encargos.

§ 1º As despesas de custeio admitidas no cálculo do incentivo são aquelas que vierem a constituir o custo direto e exclusivo do serviço de alimentação, 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, deduzidos os valores correspondentes à participação do trabalhador a que se refere o § 2º do art. 6º.

§ 2º O benefício fica limitado ao valor da aplicação da alíquota do imposto sobre o resultado da multiplicação do número de refeições fornecidas no período de apuração pelo valor de R\$ 1,99 (um real e noventa e nove centavos), correspondente a oitenta por cento do custo máximo da refeição de R\$ 2,49 (dois reais e quarenta e nove centavos).

Art. 3º A dedução está limitada a quatro por cento do imposto devido em cada período de apuração, observado o limite global previsto no art. 54.

Parágrafo único. A parcela excedente ao limite referido neste artigo poderá ser deduzida do imposto devido em períodos de apuração subsequentes, observado o prazo máximo de dois anos-calendário subsequentes àquele em que ocorreram os gastos.'

Defende a impetrante que o cotejo da normativa infralegal com a norma instituidora do benefício aponta para a ilegalidade dos atos normativos infralegais.

De fato, as normas infralegais dão ao benefício fiscal uma conformação diversa da que decorre da legislação de regência.

Nesse passo, os decretos regulamentadores desbordam o disposto na Lei nº 6.321/76, extrapolando seu comando e constituindo excesso de poder regulamentar, já que a Lei em comento determina que as despesas referentes a tal incentivo devem ser deduzidas do lucro real, e não diretamente do Imposto sobre a Renda devido.

Os Decretos em análise não se restringiram a regulamentar o incentivo fiscal concedido pela Lei, mas estipularam sistemática de dedução do lucro tributável, relativo a despesas com programas de alimentação do trabalhador diversa da Lei de regência.

A matéria já foi apreciada pelo TRF-4:

APELAÇÃO. TRIBUTÁRIO. IRPJ. PAT. LEI Nº 6.321/76. IN SRF Nº 267/02. PORTARIA INTERMINISTERIAL Nº 326/77. HIERARQUIA DAS LEIS. ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. COMPENSAÇÃO. 1. A Lei nº 6.321/76 permitiu a dedução, do lucro tributável para fins de apuração do imposto sobre a renda, do dobro das despesas comprovadamente realizadas pelas empresas em programas de alimentação do trabalhador (PAT) na forma que dispusesse o regulamento, nos termos do seu artigo 1º. 2. No entanto, o Decreto nº 05/1991, a Portaria Interministerial nº 326/1977 e a Instrução Normativa SRF nº 267/2002 estipularam forma diversa de apuração do benefício daquela prevista na Lei nº 6.321/76. Ao fazer isso, tais normas infralegais regulamentadoras extrapolaram os limites da lei, inovando indevidamente a matéria tratada. 3. As limitações impostas pela portaria nº 326/77 e pela IN SRF nº 267/02, fixando custos máximos para cada refeição individual oferecida pelo PAT, são ilegais, porquanto estabelecem restrições que não foram previstas na lei nº 6.321/76. (TRF4 5052947-51.2011.404.7100, PRIMEIRA TURMA, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, juntado aos autos em 14/06/2016)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. INCENTIVO FISCAL. LEIS NºS

6.321/76 E 9.532/97. LIMITAÇÕES. PORTARIA INTERMINISTERIAL 326/77 E INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 267/2002. ILEGALIDADE. PODER REGULAMENTAR EXCEDIDO. 1. A Lei nº 6.321/76, em seu art. 1º, permitiu a dedução, do lucro tributável para fins de apuração do imposto sobre a renda, do dobro das despesas comprovadamente realizadas pelas empresas em programas de alimentação do trabalhador (PAT) na forma que dispusesse o regulamento. 2. As limitações impostas pela portaria nº 326/77 e pelas IN SRF nºs 143/86 e 267/02, fixando custos máximos para cada refeição individual oferecida pelo PAT, são ilegais, porquanto estabelecem restrições que não foram previstas na lei nº 6.321/76. 3. Permanece apenas a limitação de percentual levada a efeito pela Lei nº 9.532/97 (arts. 5º e 6º) para fins de dedução do incentivo fiscal, porquanto não constitui afronta ao princípio da legalidade (ou reserva legal). (TRF4 5001507-53.2015.404.7107, SEGUNDA TURMA, Relator CLÁUDIA MARIA DADICO, juntado aos autos em 23/06/2016)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DO INCENTIVO FISCAL. LEI Nº 6.321/76. DECRETOS REGULAMENTADORES E INSTRUÇÕES NORMATIVAS. HIERARQUIA DAS LEIS. ILEGALIDADE.1. A Lei nº 6.321/76 permitiu a dedução, do lucro tributável para fins de apuração do imposto sobre a renda, do dobro das despesas comprovadamente realizadas pelas empresas em programas de alimentação do trabalhador (PAT) na forma que dispusesse o regulamento, nos termos do seu artigo 1º.2. No entanto, o Decreto nº 05/1991, a Portaria Interministerial nº 326/1977 e a Instrução Normativa SRF nº 267/2002 estipularam forma diversa de apuração do benefício daquela prevista na Lei nº 6.321/76. Ao fazer isso, tais normas infralegais regulamentadoras extrapolaram os limites da lei, inovando indevidamente a matéria tratada. Reconheço que houve violação ao princípio da legalidade tributária.3. As limitações impostas pela portaria nº 326/77 e pela IN SRF nº 267/02, fixando custos máximos para cada refeição individual oferecida pelo PAT, são ilegais, porquanto estabelecem restrições que não foram previstas na lei nº 6.321/76. (TRF4, APELREEX 5016599-92.2015.404.7100, Primeira Turma, Relatora p/ Acórdão Maria de Fátima Freitas Labarrère, juntado aos autos em 18/02/2016)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. IMPOSTO DE RENDA. INCENTIVO FISCAL. LEI Nº 6.321/76. DEDUÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL. compensação.1. Nos termos da norma legal, os benefícios fiscais referentes aos programas de alimentação do trabalhador de formação profissional são utilizados mediante dedução do lucro, antes do cálculo do IRPJ devido e o seu adicional.2. Não prevalecem as disposições contidas nos Decretos regulamentadores (78.676/76, 05/91, 349/91 e 3.000/99) que estabeleceram forma diversa de dedução daquela prevista pela lei de regência (Lei nº 6.321/76), desbordando de seus limites, em afronta ao disposto no art. 99 do CTN e, pois, padecendo do vício da ilegalidade, porquanto não esclareceram o conteúdo da lei, mas inovaram substancialmente a essência da norma originária.3. O mesmo vício caracteriza-se quanto à fixação de valores

máximos para cada refeição consoante previsto na Instrução Normativa nº 267/02 da SRF, já que inexistente qualquer menção na Lei nº 6.321/76.4. Permanece apenas a limitação de percentual levada a efeito pela Lei nº 9.532/97 (arts. 5º e 6º) para fins de dedução do incentivo fiscal, porquanto não constitui afronta ao princípio da legalidade (ou reserva legal).5. A diferença, a maior, atualizada pela taxa SELIC desde o pagamento (art. 39,§4º, da Lei 9.250/95), é passível de compensação, após o trânsito em julgado, nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96, observada a prescrição quinquenal (art. 3º da LC 118/05). (TRF4, APELREEX 5001026-57.2015.404.7215, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Joel Ilan Paciornik, juntado aos autos em 04/03/2016)

TRIBUTÁRIO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. LEI 6.321/76. DEDUÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL. limitação. compensação. MANDADO DE SEGURANÇA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO EM ESPÉCIE. 1. Nos termos da norma legal, os benefícios fiscais referentes aos programas de alimentação do trabalhador de formação profissional são utilizados mediante dedução do lucro, antes do cálculo do IRPJ devido e o seu adicional. 2. Não prevalecem as disposições contidas nos Decretos regulamentadores (78.676/76, 05/91, 349/91 e 3.000/99) que estabeleceram forma diversa de dedução daquela prevista pela lei de regência (Lei nº 6.321/76), desbordando de seus limites, em afronta ao disposto no art. 99 do CTN e, pois, padecendo do vício da ilegalidade, porquanto não esclareceram o conteúdo da lei, mas inovaram substancialmente a essência da norma originária. 3. O mesmo vício caracteriza-se quanto à fixação de valores máximos para cada refeição consoante previsto na Instrução Normativa nº 267/02 da SRF, já que inexistente qualquer menção na Lei nº 6.321/76. 4. Permanece apenas a limitação de percentual levada a efeito pela Lei nº 9.532/97 (arts. 5º e 6º) para fins de dedução do incentivo fiscal, porquanto não constitui afronta ao princípio da legalidade (ou reserva legal). 5. No que tange as normas infralegais que limitavam o custo unitário de cada refeição, sobreveio o Ato Declaratório PGFN nº 13/2008 dispensando a Fazenda Nacional de contestar ou recorrer na espécie, não devendo sequer ser conhecida a remessa oficial no particular, forte no disposto no art. 19, § 2º, da Lei nº 10.522/02. 6. Como a Lei 6.321/76 havia autorizado a dedução do lucro tributável (art. 1º, caput), os regulamentos não poderiam determinar que o incentivo com as despesas do PAT fosse deduzido diretamente do imposto de renda devido. Houve afronta ao princípio da legalidade, contrariando o disposto no art. 99 do CTN. 7. O art. 582 do Decreto 3000/99, ao limitar a dedução a 4% do imposto devido, manteve-se dentro das balizas legais. 8. Como lucro tributável nada mais é do que o lucro líquido apurado pelas adições e exclusões previstas em lei, dele é que deverá ser excluído o incentivo com as despesas do PAT, apurado nos termos do caput do art. 1º da Lei 6.321/76. Por outro lado, havendo adicional de IRPJ, não é possível obstar o direito à dedução. 9. A dedução com as despesas do PAT deve ocorrer sobre o lucro tributável, ajustando-se a base de cálculo do IRPJ e respectivo adicional. Não haverá, portanto, dedução das despesas com o PAT diretamente do adicional de IRPJ. 10. A impetrante, assim, deverá apurar o incentivo com o PAT na forma determinada pelo art. 1º da Lei 6.323/76, independentemente do

limite de valor com as refeições, e excluí-lo do lucro tributável, apurando a base de cálculo do IRPJ e do adicional, a fim de verificar o valor que deveria ter sido pago e o que foi recolhido, observando a limitação de 4% do IRPJ devido, excluído o adicional, nos termos do art. 5º e 6º, I, a Lei 9.532/97. 11. A diferença, a maior, atualizada pela taxa SELIC desde o pagamento (art. 39, §4º, da Lei 9.250/95), é passível de compensação, após o trânsito em julgado, nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96, observada a prescrição quinquenal (art. 3º da LC 118/05). 12. O rito sumário previsto para a ação constitucional não tem por finalidade a formação de título com eficácia condenatória, necessário para que se pudesse viabilizar a restituição do indébito via precatório. Nesta linha, as Súmulas nº 269 e 271 do STF, no sentido de que o mandado de segurança não é substitutivo da ação de cobrança e que eventual restituição do indébito em espécie deve ser buscada na via administrativa, ou então em ação própria. (TRF4, APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 5007581-06.2013.404.7201, 1ª TURMA, Des. Federal JOEL ILAN PACIORNIK, POR UNANIMIDADE, JUNTADO AOS AUTOS EM 05/11/2015)

APELAÇÃO. TRIBUTÁRIO. IRPJ. PAT. LEI Nº 6.321/1976. NORMAS INFRALEGAIS. HIERARQUIA DAS LEIS. ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. COMPENSAÇÃO. 1. A Lei nº 6.321/1976 permitiu a dedução, do lucro tributável para fins de apuração do imposto sobre a renda, do dobro das despesas comprovadamente realizadas pelas empresas em programas de alimentação do trabalhador (PAT) na forma que dispusesse o regulamento, nos termos do seu artigo 1º. 2. No entanto, os Decretos nºs 78.676/1976, 05/1991, 349/1991 e 3.000/1999 (RIR) estipularam forma diversa de apuração do benefício daquela prevista na Lei nº 6.321/1976. Ao fazer isso, tais normas infralegais regulamentadoras extrapolaram os limites da lei, inovando indevidamente a matéria tratada. 3. Apelação parcialmente provida. (TRF4, AC 5013390-91.2015.404.7205, PRIMEIRA TURMA, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, juntado aos autos em 08/08/2016)

Nesse sentido, ainda, o c. STJ:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. IMPOSTO DE RENDA. INCENTIVO FISCAL. LEI Nº 6.321/76. NORMAS INFRALEGAIS. OFENSA. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE. PRESCRIÇÃO. COMPENSAÇÃO. SELIC. 1. As normas infralegais que limitaram o benefício fiscal previsto na Lei nº 6.321/76 são ilegais, na medida em que extrapolam sua prerrogativa de poder regulamentar o instituto, o qual possibilita às empresas deduzirem o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período em programas de alimentação do trabalhador - PAT do lucro tributável, consoante jurisprudência desta Corte e do STJ. (...). (TRF4, APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 2006.71.08.016690-3, 2ª Turma, Des. Federal OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, POR UNANIMIDADE, D.E. 01/07/2010)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMAS DE INCENTIVO. DECRETO-LEI

1.704/79. LEIS 6.297/75 E 6.321/76. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. AFASTAMENTO. Há que se reconhecer a existência de eiva na decisão agravada, porquanto este Relator pecou em não observar atentamente a matéria tratada no acórdão a quo e apreciar a matéria como se esta houvesse sido prequestionada. Os benefícios instituídos pelas Leis 6.297/75 e 6.321/76 aplicam-se ao adicional do imposto de renda, devendo, primeiramente, proceder-se à dedução sobre o lucro da empresa, resultando no lucro real, sobre o qual deverá ser calculado o adicional. Agravo regimental provido, para conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, e negar-lhe provimento. (STJ, AgRg no REsp 115.295/DF, Rel. Min. Franciulli Netto, DJU de 14.3.2005)

Veja-se, ainda, que o artigo 1º da Lei nº 6.321/76 colocou a possibilidade de dedução das despesas com o PAT em dobro do lucro tributável, limitando a dedução a 5% do lucro (§1º).

O Decreto nº 3.000/1999, além de manter a dedução das despesas com o PAT do imposto devido, na forma delineada pelos Decretos anteriores, limitou, ainda, dedução a 4% do imposto devido.

Como a Lei nº 6.321/76 havia autorizado a dedução do lucro tributável, os regulamentos não poderiam determinar que o incentivo com as despesas do PAT fosse deduzido diretamente do imposto de renda devido, como já apontado.

Houve afronta ao princípio da legalidade.

Quanto ao limite para dedução do incentivo, o artigo 5º da Lei nº 9.532/97 dispôs esta não poderia exceder, isoladamente considerada, a quatro por cento do IRPJ devido, ou seja, o limite que era de 5% do lucro tributável passou, por força de Lei, para 4% do IRPJ devido.

Dessa forma, o Decreto nº 3.000/99, ao limitar a dedução a 4% do imposto devido, manteve-se dentro das balizas legais, quanto ao ponto

Assim, a dedução com as despesas do PAT deve ocorrer sobre o lucro tributável, ajustando-se a base de cálculo do IRPJ e respectivo adicional, não devendo haver dedução das despesas com o PAT diretamente do adicional de IRPJ.

No que concerne à limitação do custo unitário das refeições, a Portaria Interministerial nº 326/1977 limitou o incentivo fiscal a ser deduzido no IRPJ a Cr\$ 6,00 por refeição:

'Podem ser aprovados programas de alimentação do trabalhador, em que o preço das refeições, até 31 de dezembro de 1977, seja superior a Cr\$ 25,00 (vinte e cinco cruzeiros), desde que o incentivo fiscal a ser deduzido no Imposto

de Renda pelas pessoas jurídicas, nos termos do art. 1º do Decreto nº. 78.676, de 8 de novembro de 1976, não exceda a Cr\$ 6,00 (seis cruzeiros) por refeição.'

Posteriormente, a Instrução Normativa nº 143/1986 fixou o custo máximo de cada refeição em Cr\$ 52,00, determinando que o valor do incentivo fiscal fosse calculado mediante a aplicação da alíquota efetiva do imposto sobre oitenta por cento deste valor:

'Para efeito de utilização do incentivo fiscal de que trata a Lei nº 6.321, de 20 de abril de 1976, regulamentada pelo Decreto nº 78.676, de 08 de novembro de 1976 o custo máximo da refeição previsto na Portaria Interministerial nº 326, de 07 de julho de 1977 será de Cz\$ 52,00 (cinquenta e dois cruzados) durante o período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 1987, devendo o valor do incentivo fiscal por refeição, dedutível do imposto de renda devido, ser calculado mediante a aplicação da alíquota efetiva do imposto sobre a base de Cz\$ 41,60 (quarenta e um cruzados e sessenta centavos).'

Por fim, a Instrução Normativa da SRF nº 267/2002, atual, assim dispôs:

'Art. 2º A pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor equivalente à aplicação da alíquota do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas no período de apuração em programas de alimentação do trabalhador (PAT) nos termos desta Seção, sem prejuízo da dedutibilidade das despesas, custos ou encargos. (...)

§ 2º O benefício fica limitado ao valor da aplicação da alíquota do imposto sobre o resultado da multiplicação do número de refeições fornecidas no período de apuração pelo valor de R\$ 1,99 (um real e noventa e nove centavos), correspondente a oitenta por cento do custo máximo da refeição de R\$ 2,49 (dois reais e quarenta e nove centavos).'

Defende a impetrante que a fixação de limite aos valores a serem deduzidos pelo contribuinte extrapola, igualmente, a competência das normas infralegais discutidas.

Assiste, também, razão à impetrante, considerando que, da mesma forma, não há aqui a previsão legal a respaldar a restrição trazida pelo ato regulamentar.

Tanto a Lei nº 6.321/76, como as leis posteriores que disciplinaram a matéria, em nenhum momento estabeleceram valores máximos por refeição ou mesmo possibilitaram que tal variável fosse fixada posteriormente.

Assim, embora tenham sido editadas com o intuito de regulamentar o incentivo fiscal concedido pela Lei nº 6.321/76, a Portaria Interministerial nº 326/1977 e as IN SRF nºs 143/1986 e 267/2002 limitaram-no de forma indevida, disciplinando-o de maneira diversa e extrapolando os limites do poder regulamentar.

Aponto que a jurisprudência do c. Superior Tribunal de Justiça e do e. Tribunal Regional Federal da 4ª Região caminha no mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR-PAT. IMPOSTO DE RENDA. INCENTIVO FISCAL. LEI Nº 6.321/76. LIMITAÇÃO. PORTARIA INTERMINISTERIAL Nº 326/77 E INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 143/86. OFENSA. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA HIERARQUIA DAS LEIS. 1. A Portaria Interministerial nº 326/77 e a Instrução Normativa nº 143/86, ao fixarem custos máximos para as refeições individuais como condição ao gozo do incentivo fiscal previsto na Lei nº 6.321/76, violaram o princípio da legalidade e da hierarquia das leis, porque extrapolaram os limites do poder regulamentar. Precedentes. 2. Recurso especial não provido. (STJ, REsp 990313/SP, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ 06/03/2008)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DO INCENTIVO FISCAL. LEI Nº 6.321/76. LIMITAÇÃO DE DEDUÇÃO. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 267/2002 ANTE A LEI N. 6.321/76. "A jurisprudência deste STJ já está firmada no sentido de que a Portaria Interministerial n.º 326/77 e a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n.º 267/02 estabeleceram limitações ilegais não previstas na Lei 6.321/76, no Decreto n.º 78.676/76 ou no Decreto n. 5/91, quanto à condição de gozo do incentivo fiscal relativo ao PAT, quando fixaram custos máximos para as refeições individuais oferecidas pelo programa. Precedentes: REsp 157.990/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, DJU de 17.05.04; REsp 990.313/SP, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 06.03.08; AgRg no REsp 1240144 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 15.05.2012" (REsp 1.217.646/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/06/2013, DJe 01/07/2013). Agravo regimental improvido. (STJ, AgRg no AREsp 639850/SC, Relator Ministro Humberto Martins, 2ª Turma, julg. 17/03/2015, DJe 23/03/2015).

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DO INCENTIVO FISCAL. LEI Nº 6.321/76. DECRETOS REGULAMENTADORES E INSTRUÇÕES NORMATIVAS. HIERARQUIA DAS LEIS. ILEGALIDADE. 1. A Lei nº 6.321/76 permitiu a dedução, do lucro tributável para fins de apuração do imposto sobre a renda, do dobro das despesas comprovadamente realizadas pelas empresas em programas de alimentação do trabalhador (PAT) na forma que dispusesse o regulamento, nos termos do seu artigo 1º. 2. Os Decretos nºs 78.676/76, 05/91, e 3.000/99 (RIR) não se restringiram a regulamentar o incentivo fiscal concedido pela Lei nº 6.321/76, extrapolando sua prerrogativa do poder regulamentar ao estipular sistemática de dedução do lucro tributável, relativo a despesas com programas de alimentação do trabalhador, diversa da lei de regência (Lei nº 6.321/76). 3. As limitações impostas pela portaria nº 326/77 e pela IN SRF nº 267/02, fixando custos máximos para cada refeição individual

oferecida pelo PAT, são ilegais, porquanto estabelecem restrições que não foram previstas na lei nº 6.321/76. 4. Permanece apenas a limitação de percentual levada a efeito pela Lei nº 9.532/97 (arts. 5º e 6º) para fins de dedução do incentivo fiscal, porquanto não constitui afronta ao princípio da legalidade (ou reserva legal). (TRF4, APELREEX 5067361-49.2014.404.7100, Primeira Turma, Relatora Maria de Fátima Freitas Labarrère, juntado aos autos em 27/02/2015).

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DEDUÇÃO DOS VALORES DO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR - PAT. ILEGALIDADE DA IN 267/2002. PROCEDÊNCIA PARCIAL. Reconhece-se a ilegalidade da IN SRF 267/02 na parte em que fixa o valor unitário máximo das refeições, de modo a assegurar à impetrante direito de calcular o incentivo fiscal do Programa de Alimentação ao Trabalhador, para fins de apuração do imposto de renda devido, bem como para declara o seu direito à compensação. (TRF4 5004763-74.2010.404.7108, Primeira Turma, Relatora p/ Acórdão Maria de Fátima Freitas Labarrère, D.E. 08/06/2012)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. ADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. SÚMULAS 213, 269 E 271 DO STJ. PRESCRIÇÃO. MEDIDA CAUTELAR DE PROTESTO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. INCENTIVO FISCAL. LEIS NºS 6.321/76 E 9.532/97. LIMITAÇÕES. PORTARIA INTERMINISTERIAL 326/77 E INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 267/2002. ILEGALIDADE. PODER REGULAMENTAR EXCEDIDO. COMPENSAÇÃO. 1. (...) 3. As limitações impostas pela Portaria nº 326/77 e pela IN SRF nº 267/02, fixando custos máximos para cada refeição individual oferecida pelo PAT, são ilegais, porquanto estabelecem restrições que não foram previstas na Lei nº 6.321/76, violando, com isso, o princípio da legalidade, porque extrapolam os limites do poder regulamentar. 4. Permanece apenas a limitação de percentual levada a efeito pela Lei nº 9.532/97 (arts. 5º e 6º) para fins de dedução do incentivo fiscal, porquanto não constitui afronta ao princípio da legalidade (ou reserva legal). (TRF4, APELREEX 5003273-13.2011.404.7001, Segunda Turma, Relatora p/ Acórdão Luciane Amaral Corrêa Münch, D.E. 29/06/2012).

TRIBUTÁRIO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. LEI 6.321/76. DEDUÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL. LIMITAÇÃO. COMPENSAÇÃO. HONORÁRIOS. 1. Nos termos da norma legal, os benefícios fiscais referentes aos programas de alimentação do trabalhador de formação profissional são utilizados mediante dedução do lucro, antes do cálculo do IRPJ devido e o seu adicional. 2. Não prevalecem as disposições contidas nos Decretos regulamentadores (78.676/76, 05/91, 349/91 e 3.000/99) que estabeleceram forma diversa de dedução daquela prevista pela lei de regência (Lei nº 6.321/76), desbordando de seus limites, em afronta ao disposto no art. 99 do CTN e, pois, padecendo do vício da ilegalidade, porquanto não esclareceram o conteúdo da lei, mas inovaram substancialmente a essência da norma originária. 3. O mesmo vício caracteriza-se quanto à fixação de valores máximos para cada refeição consoante previsto na Instrução Normativa nº

267/02 da SRF, já que inexistente qualquer menção na Lei nº 6.321/76. 4. Permanece apenas a limitação de percentual levada a efeito pela Lei nº 9.532/97 (arts. 5º e 6º) para fins de dedução do incentivo fiscal, porquanto não constitui afronta ao princípio da legalidade (ou reserva legal). 5. No que tange as normas infralegais que limitavam o custo unitário de cada refeição, sobreveio o Ato Declaratório PGFN nº 13/2008 dispensando a Fazenda Nacional de contestar ou recorrer na espécie, não devendo sequer ser conhecida a remessa oficial no particular, forte no disposto no art. 19, § 2º, da Lei nº 10.522/02. 6. Como a Lei 6.321/76 havia autorizado a dedução do lucro tributável (art. 1º, caput), os regulamentos não poderiam determinar que o incentivo com as despesas do PAT fosse deduzido diretamente do imposto de renda devido. Houve afronta ao princípio da legalidade, contrariando o disposto no art. 99 do CTN. 7. O art. 582 do Decreto 3000/99, ao limitar a dedução a 4% do imposto devido, manteve-se dentro das balizas legais. 8. Como lucro tributável nada mais é do que o lucro líquido apurado pelas adições e exclusões previstas em lei, dele é que deverá ser excluído o incentivo com as despesas do PAT, apurado nos termos do caput do art. 1º da Lei 6.321/76. Por outro lado, havendo adicional de IRPJ, não é possível obstar o direito à dedução. 9. A dedução com as despesas do PAT deve ocorrer sobre o lucro tributável, ajustando-se a base de cálculo do IRPJ e respectivo adicional. Não haverá, portanto, dedução das despesas com o PAT diretamente do adicional de IRPJ. 10. A autora, assim, deverá apurar o incentivo com o PAT na forma determinada pelo art. 1º da Lei 6.323/76, independentemente do limite de valor com as refeições, e excluí-lo do lucro tributável, apurando a base de cálculo do IRPJ e do adicional, a fim de verificar o valor que deveria ter sido pago e o que foi recolhido, observando a limitação de 4% do IRPJ devido, excluído o adicional, nos termos do art. 5º e 6º, I, a Lei 9.532/97. 11. A diferença, a maior, atualizada pela taxa SELIC desde o pagamento (art. 39, §4º, da Lei 9.250/95), é passível de compensação, após o trânsito em julgado, nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96, observada a prescrição quinquenal (art. 3º da LC 118/05). 12. Honorários advocatícios fixados em conformidade com o disposto no art. 20, § 4º do CPC. (TRF4 5029200-58.2014.404.7200, PRIMEIRA TURMA, Relator AMAURY CHAVES DE ATHAYDE, juntado aos autos em 29/07/2016)

Conclui-se que a impetrante deverá apurar o incentivo com o PAT na forma determinada pelo artigo 1º da Lei nº 6.321/76, independentemente do limite de valor com as refeições, e excluí-lo do lucro tributável, apurando a base de cálculo do IRPJ e do adicional, a fim de verificar o valor que deveria ter sido pago e o que foi recolhido, observando a limitação de 4% do IRPJ devido, excluído o adicional, nos termos dos artigos 5º e 6º, I, da Lei nº 9.532/97.

Dessa forma, deve ser concedida segurança pretendida.

Por fim, tendo a impetrante pago a mais valores a título de IRPJ nos cinco anos anteriores ao ajuizamento da demanda, têm direito à compensação dos valores recolhidos indevidamente, incidindo, a partir de cada recolhimento, juros pela taxa SELIC (Lei nº 9.250, de 1995, art. 39, §4º) tão-somente, por já incluírem a

atualização da moeda (cf. STJ, REsp nº 935.311, rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 18-09-2008; REsp nº 1.019.741, rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 08-02-2011), observado o disposto no artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996 e o artigo 170-A do CTN."

Discutindo a presente impetração o limite de dedução, cujo fundamento é o artigo 5º da Lei nº 9.532/97, do mesmo dispositivo extrai a impetrante outra ilegalidade, agora decorrente da interpretação que excluiria do benefício o adicional do imposto quando remete ao art. 3º, § º, da Lei 9.249/95, e, embora nesta fase não se veja resquício de ato da administração que viesse a confirmar a exclusão, certo que tudo recomendaria a prévia notificação, não vejo porque, nesta fase, aliás como decorre dos fundamentos supra, também esclarecer que as deduções alcançam o imposto 'normal' e o 'adicional'.

Ante o exposto, **CONCEDO PARCIALMENTE A LIMINAR** para o fim de assegurar às impetrantes o benefício fiscal de dedução das despesas com o PAT sem as limitações impostas pelas normas combatidas, especialmente pela Instrução Normativa nº 267/02, ao tempo em que esclareço que, para fins de dedução, consideradas as Leis nº 6.321/76 e nº 9.532/97, a dedução alcança o imposto devido, 'normal' e 'adicional', respeitado o limite de 4%.

Considerada a fase exauriente, cabem breves apontamentos complementares à decisão liminar.

No que concerne à limitação do custo unitário das refeições, estabelecidos pela Portaria Interministerial nº 326/1977, Instrução Normativa SRF nº 143/1986 e posteriormente pela Instrução Normativa RFB nº 267/2002, não houve nemo haverá insurgência por parte da impetrada, pois o tema da da fixação de valores máximos para refeições oferecidas no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) está resolvido com base no Parecer PGFN/CRJ/n.º 2.623/2008 e Ato Declaratório PGFN n.º 13/2008, publicado no DOU de 11/12/08, onde a orientação é no sentido de não constituir os créditos tributários relativos à controvérsia da fixação de valores máximos para refeições oferecidas no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), mediante a Portaria Interministerial MTB/MF/MS n.º 326, de 1977, e a IN SRF n.º 143/1986.

*Embora referidos atos normativos não se reportam a INSRF n.º 267/2002, a questão já foi também solucionada através da Consulta Consit n.º 35, de 26 de novembro de 2013, cuja ementa restou publicada no DOU de 03/12/2013 que estabeleceu que o Ato Declaratório PGFN n.º 13/2008 e o Parecer PGFN/CRJ n.º 2623, de 2008, “**abrangem também a fixação de valores máximos para refeições oferecidas no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador prevista no § 2º do art. 2º da IN SRF n.º 267, de 23 de dezembro de 2002**”.*

Considerando o reconhecimento administrativo da ilegalidade na fixação de custo unitário das refeições por atos normativos infralegais que restringiam a concessão do benefício fiscal, com conseqüente expedição ato declaratório

informando que não haverá constituição de crédito tributário decorrente, na verdade se impõe a procedência do pleito, pois, malgrado o reconhecimento do direito no curso da presente demanda, como se extrai do teor do Ato Declaratório em questão, não há uma efetiva ausência de aplicação da medida questionada, mas sim autorização à impetrada para não contestar ou interpor recurso, reconhecendo a procedência do pedido quando a questão for levada a Juízo, o que não elimina a legítima pretensão do contribuinte em obter provimento apto à compensação.

Tendo a parte impetrante, matriz e filiais, recolhido valores com base na existência e aplicação do valor máximo fixado por refeição, legítima a discussão pretendida e presente interesse de agir, mormente quando se compreende que a matéria trazida a exame dispensa dilação probatória e, de outro lado, vem veiculada em ação que admite a compensação, conforme Súmula 213 do Superior Tribunal de Justiça.

Mesmo que assim não fosse, não há como deixar de reconhecer a extrapolação do poder regulamentar da Portaria Interministerial n.º 326/1977, da IN SRF n.º 143/1986 e IN SRF n.º 267/2002 que a pretexto de regulamentar a Lei n.º 6.321/76, estabeleceu verdadeira restrição a direito da impetrante.

Com efeito, ao tempo que afastou a alegação de ausência de interesse de agir, ratifico a decisão liminar reconhecendo a existência de direito líquido e certo no ponto.

Concernente a sistemática de apuração do benefício, requer a impetrante o reconhecimento da ilegalidade do art. 1º do Decreto n.º 05/1991 que diversamente do disposto no artigo 1º da Lei n.º 6.321/76 determina que a segunda dedução (o dobro) deverá incidir sobre o imposto de renda devido e não sobre o lucro tributável.

A autoridade impetrada destaca que referida metodologia de apuração do benefício fiscal, a denominada segunda dedução (o chamado “dobro”) deva ocorrer diretamente do IRPJ devido, e não sobre o lucro tributável. Salienta que o Decreto n.º 05/91 e o Decreto 3.000/99, não descurou dos ditames da Lei n.º 6.321/76, porquanto o artigo 5º da Lei n.º 8.849/94, artigo 16, § 4º da Lei 9.430/96 e artigos 5º e 6º da Lei 9.532/97 demonstram que tal dedução deverá incidir, respeitado o percentual estabelecido em lei, sobre o imposto de renda devido e não sobre o lucro tributável porque legislação contemplou mera dedução de imposto e não exclusão tendente a ajustar a base de cálculo do IRPJ.

Reporta, mais, com fulcro no artigo 1º, § 3º, do Decreto-Lei n.º 1704/79; artigo 1º, § 2º, do Decreto-Lei n.º 2.462/88, artigo 10, § 2º, da Lei n.º 8.541/92 e artigo 3º, § 4º, da Lei n.º 9.249/95, tal favor não alcança o adicional do IRPJ, porquanto não admissível qualquer dedução sobre referido valor adicional, confirmando a tese de invalidez de dedução do benefício fiscal sobre o lucro

tributável porquanto implicaria redução da base de cálculo do imposto de renda e, conseqüentemente, uma dedução ilegal do adicional.

O e. TRF- 4ª Região, ao se manifestar sobre a matéria, vem reiteradamente decidindo que com o advento dos artigos 5º das Lei n.º 8.849/94 e Lei n.º 9.532/97, promulgadas posteriormente à Lei n.º 6.321/76, o referido expediente não mais vigora nos termos de sua conformação original, na medida que o tratamento fiscal atribuído ao PAT foi significativamente alterado pela legislação superveniente.

Em consequência, dispõe que o tratamento dado a matéria informa que a dedução do PAT deva ocorrer em duas etapas distintas: a primeira consistente na dedução do lucro líquido, com reflexo na apuração do lucro real, ao ser classificada como despesas incorridas pelo empregador denominada custos operacionais.

Por sua vez, o incentivo fiscal decorrente do Programa de Alimentação do Trabalhador com os novos contornos estabelecidos pelas Leis n.º (s) 8.849/94 e 9.532/97, outrora regulamentado pelo artigo 581 do Decreto n.º 3.000/99 e artigo 1º do Decreto 05/91 deva ser deduzido diretamente do imposto de renda da pessoa jurídica, e não sobre o lucro tributável.

Com efeito, se reconhece inexistir ilegalidade na previsão regulamentar de os valores relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador serem deduzidos diretamente do imposto devido, não abrangendo o adicional, por expressa vedação pelo artigo 3º, § 4º, da Lei n.º 9.249, de 1995 e pelos artigos 5º e 6º, caput, da Lei n.º 9.532/97:

MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DO INCENTIVO FISCAL. LEI Nº 6.321/76. BENEFÍCIO FISCAL LIMITADO À ALÍQUOTA DO IMPOSTO. VEDAÇÃO RELATIVA AO ADICIONAL. PREJUÍZO FISCAL. APROVEITAMENTO.

- 1. Não há ilegalidade na previsão, feita pelos decretos que regulamentam a matéria, de que os valores relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, sejam deduzidos diretamente do imposto de renda devido, pois apenas conferiram precisão tributária ao comando do art. 1º da Lei n.º 6.321, de 1976, havendo posterior confirmação pelas Leis n.ºs. 8.849/94, 9.249/95 e 9.532/97. Precedentes deste Regional.*
- 2. Não se mostra devida a incidência da parcela adicional do IRPJ na base de cálculo da apuração do limite das deduções com o PAT, por expressa vedação pelo artigo 3º, § 4º, da Lei n.º 9.249, de 1995 e pelos artigos 5º e 6º-caput da Lei n.º 9.532, de 1997.*
- 3. As limitações impostas pela portaria n.º 326/77 e pela IN SRF n.º 267/02, fixando custos máximos para cada refeição individual oferecida pelo PAT, são ilegais, porquanto estabelecem restrições que não foram previstas na lei n.º 6.321/76. (TRF-4ª Região. Primeira Turma. Apelação/Remessa Necessária n.º*

500.3577-60.2017.404.7111. Rel. Des. Fed. Roger Raupp Rios. D. D. 05/03/2018).

MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DO INCENTIVO FISCAL. LEI Nº 6.321/76. São legítimos os decretos regulamentares da Lei nº 6.321, de 1976, uma vez que estabeleceram, de acordo com o espírito da lei, que as despesas incorridas no âmbito de programa de alimentação dos trabalhadores seriam deduzidas como custo operacional, na apuração do lucro tributável, podendo as empresas ainda, a título de incentivo fiscal, deduzir, do imposto devido, valor correspondente à alíquota do imposto de renda aplicada sobre as mesmas despesas, até o limite percentual estabelecido em lei. (TRF4, APELAÇÃO CÍVEL Nº 5006102-67.2016.4.04.7105, 2ª Turma, Desembargador Federal RÔMULO PIZZOLATTI, POR UNANIMIDADE, JUNTADO AOS AUTOS EM 21/11/2017)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DO INCENTIVO FISCAL. LEI Nº 6.321, DE 1976. BENEFÍCIO FISCAL LIMITADO À ALÍQUOTA DO IMPOSTO. VEDAÇÃO RELATIVA AO ADICIONAL. 1. Não há nenhuma ilegalidade na previsão, feita pelos decretos que regulamentam a matéria, de que os valores relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador sejam deduzidos diretamente do imposto devido, pois apenas conferiram precisão tributária ao comando do art. 1º da Lei nº 6.321, de 1976, havendo posterior confirmação pelas Leis nºs 8.849, de 1984 e 9.532, de 1997. 2. O incentivo fiscal relativo ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT fica limitado à alíquota do imposto de renda, não abrangendo o adicional, por expressa vedação pelo artigo 3º, § 4º, da Lei nº 9.249, de 1995 e pelos artigos 5º e 6º-caput da Lei nº 9.532, de 1997. (TRF4, APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 5010859-95.2016.4.04.7108, 2ª Turma, Desembargadora Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, POR UNANIMIDADE, JUNTADO AOS AUTOS EM 24/05/2017)

Entretanto, o c. Superior Tribunal de Justiça ao julgar recentemente o Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n.º 1.359.814/RS, assim se pronunciou sobre a matéria:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. ART. 1º, DA LEI N. 6.321/76. FORMA DE CÁLCULO. DEDUÇÃO SOBRE O LUCRO TRIBUTÁVEL DA EMPRESA E NÃO SOBRE O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO, O QUE REFLETE NO CÁLCULO DO ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA, AFASTANDO A VEDAÇÃO CONSTANTE DO ART. 3º, §4º, DA LEI N. 9.249/95. A agravante alega que os precedentes citados na decisão atacada não analisaram a legislação superveniente, impeditiva da forma de cálculo do benefício deferida, qual seja a Lei n. 9.249/95 (arts. 3º, § 4º, e 13) e Lei n. 9.430/96 (art. 16, § 4º) e Lei n.

9.532/97 (arts. 5º e 6) a qual foi afrontada pelo acórdão recorrido. Ocorre que a jurisprudência deste STJ, analisando todos os dispositivos legais pertinentes, está firmada no sentido de que os benefícios instituídos pelas Leis 6.297/75 e 6.321/76 aplicam-se ao adicional do imposto de renda, devendo, primeiramente, proceder-se à dedução sobre o lucro da empresa, resultando no lucro real, sobre o qual deverá ser calculado o adicional. Precedentes: EDcl no AgRg no REsp 940735/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 20.05.2010; REsp 526303/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 27.09.2005; AgRg no REsp 115295/DF, Segunda Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, julgado em 02.09.2004. O caso é que a FAZENDA NACIONAL não compreende, ou insiste em não querer compreender, que a ordem de deduções antecede a aplicação do art. 3º, §4º, da Lei n. 9.249/95. Dito de outra forma, a integralidade do adicional a ser preservada pelo mencionado dispositivo de lei já é formada com as deduções antecedentes sobre o lucro tributável. 4. Agravo interno não provido. (STJ. Segunda Turma. AgInt no AREsp 1359.814/RS. Rel. Mauro Campbell Marques. D. D. 12/02/2019).

Curvo-me à decisão proferida pela Corte Superior, ratificando a liminar concedida que havia autorizado a dedução do incentivo fiscal do Programa de Alimentação do Trabalhador prevista na Lei nº 6.321/76 do lucro tributável porque tais regulamentos não poderiam determinar que o incentivo com tais despesas fosse deduzido diretamente do imposto de renda devido, ainda que, diante dos novos contornos legais estabelecidos pelas Leis n.º(s) 9.249/95, 9.430/96 e 9.532/97.

Portanto, à mingua de qualquer outra consideração de relevo, mantenho na íntegra a liminar proferida.

Enfim, após o trânsito em julgado, reconheço o direito à compensação do indébito mediante aplicação da taxa Selic desde a data da retenção indevida até efetiva compensação, observada a prescrição quinquenal."

Transcrito o precedente do Juízo, que tratou dos temas para além daqueles que aqui foram objeto da impetração, porém o fez para dar os contornos da complexidade que envolve o benefício fiscal em evidência, ainda cabe dizer que, mesmo tendo a autoridade defendido a recente promulgação do Decreto nº 10.854/21, que teria restringido ainda mais o benefício fiscal por permitir a dedução em relação a trabalhadores de determinada renda e, ainda assim, com um teto para aproveitamento, ante as razões atrás expostas há evidência de nova violação ao princípio da legalidade, pois a essência da ilegalidade é exatamente a mesma.

Sem que se debruce sobre os vários exemplos, vale apenas dizer que a jurisprudência das Cortes Superiores tem considerado que as limitações ao aproveitamento dos benefícios fiscais conferidos por Lei apenas podem decorrer de novas Leis revogadoras, o que aqui não se vê.

Ante o exposto, DEFIRO A LIMINAR para o fim de assegurar à impetrante o benefício fiscal de dedução das despesas com o PAT do lucro tributável, sem as limitações impostas pelas normas combatidas, consistentes nos Decretos 9.580/18 e 10.854/21, como requerido, respeitado o limite de 4% do imposto de renda devido, nos termos da fundamentação.

Ao Ministério Público Federal.

Intimem-se."

À míngua de qualquer outra consideração de maior relevo, cumpre ratificar a liminar.

III - DISPOSITIVO

Ante o exposto, ratifico a liminar e **CONCEDO A SEGURANÇA** para o fim de assegurar à impetrante o benefício fiscal de dedução das despesas com o PAT do lucro tributável, sem as limitações impostas pelas normas combatidas, consistentes nos Decretos 9.580/18 e 10.854/21, como requerido, respeitado o limite de 4% do imposto de renda devido, nos termos da fundamentação.

CONDENO a União a repetir os valores recolhidos indevidamente nos últimos cinco anos imediatamente antecedentes à propositura da ação, assim como autorizo, alternativamente, a compensação, nos moldes do artigo 66 da Lei 8.383/93, determinando ainda a incidência da taxa SELIC, nos termos do art. 39 da Lei 9.250/96.

Sem honorários advocatícios.

Custas *ex lege*.

Publique-se. Registre-se. Intimem-se.

Documento eletrônico assinado por **CLAUDIO ROBERTO DA SILVA, Juiz Federal Substituto**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006 e Resolução TRF 4ª Região nº 17, de 26 de março de 2010. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador **700012528440v4** e do código CRC **642c0153**.

Informações adicionais da assinatura:
Signatário (a): CLAUDIO ROBERTO DA SILVA
Data e Hora: 18/7/2022, às 13:3:39

5016082-52.2022.4.04.7000