SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2086417 - RN (2023/0251155-0)

RELATOR	**:**	**MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	CASA DE SAUDE SAO LUCAS S/A
ADVOGADOS	:	JERÔNIMO DIX-NEUF ROSADO DOS SANTOS - RN008972 ANDRÉ MARINHO MEDEIROS SOARES DE SOUSA - RN015846 PEDRO HENRIQUE MESSIAS E SILVA - RN020063

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 1.022, DO CPC/2015. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. ILEGALIDADE DO ART. 645, §1º, I E II, DO DECRETO N. 9.580/2018. 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. LIMITAÇÃO DA DOBRA A 4% DO IMPOSTO DE RENDA DEVIDO E NÃO A 4% DO LUCRO TRIBUTÁVEL.

1. O art. 186, do Decreto nº 10.854, de 2021, ao restringir a dedução do PAT a valores pagos a título de alimentação para os trabalhadores que recebam até cinco salários-mínimos, limitada a dedução ao valor de, no máximo, um salário-mínimo, incorreu em ilegalidade. Precedente: REsp. n. 2.088.361/CE, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 10.10.2023.

2. 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; AgInt no REsp. n. 1.761.150-SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 12.02.2019.

3. Contudo, se o artigo 1º, da Lei nº 6.321/76, é claro no sentido de que a dedução do PAT recai sobre o lucro tributável (não tendo sido revogado no ponto pela legislação posterior, pois a Lei n. 9.532/97 tratou apenas dos limites e não da base de cálculo do benefício), os arts. 5º e 6º, I, da Lei n. 9.532/97, são claros no sentido de que o limite da dedução recai sobre o imposto de renda devido. São duas coisas distintas: o cálculo do benefício (lucro tributável) e o limite do benefício (imposto de renda devido). Precedente: AgInt nos EDcl nos EDcl no REsp. n. 1.926.785/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 21.02.2022.

4. Recurso especial parcialmente provido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Turma, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 07 de novembro de 2023.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 2.086.417 - RN (2023/0251155-0)

RELATOR	**:**	**MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	CASA DE SAUDE SAO LUCAS S/A
ADVOGADOS	:	JERÔNIMO DIX-NEUF ROSADO DOS SANTOS - RN008972 ANDRÉ MARINHO MEDEIROS SOARES DE SOUSA - RN015846 PEDRO HENRIQUE MESSIAS E SILVA - RN020063

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): Trata-se de recurso especial interposto com fulcro no permissivo do art. 105, III, "a", da Constituição Federal de 1988, contra acórdão que declarou ilegais as limitações à dedução das despesas com o Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT não estabelecidas na lei de regência da matéria. O acórdão restou assim ementado (e-STJ fls. 969/982):

> EMENTA: TRIBUTÁRIO. INEXIGIBILIDADE DE VALORES DE IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA. VERBAS REFERENTES ÀS DEDUÇÕES DO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR - PAT. LEI Nº 6.321/76. RECURSO IMPROVIDO.
> 1. Apelação interposta pela Fazenda Nacional, em sede de mandado de segurança, que concedeu a segurança pleiteada, para determinar que a autoridade coatora se abstenha de impedir o pleno gozo, pela Impetrante, do benefício fiscal encartado no artigo 1º, , do caput Lei nº 6.321/1976, consistente no direito de deduzir o dobro das despesas comprovadamente gastas com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT - da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica - IRPJ - e seu respectivo adicional.
> 2. Ação mandamental almejando a redução do seu imposto de renda das despesas realizadas com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, nos moldes estabelecidos na Lei nº 6.321/76, sem as limitações previstas pelo Decreto nº 5/91, Decreto nº 9.580/18, Portaria nº 326/77 e Instrução Normativa nº 267/2002.
> 3. As limitações objeto da controvérsia foram estatuídas tão somente na Portaria Interministerial nº 326/77 e na Instrução Normativa da Receita Federal nº 267/2002, sem qualquer amparo legal, e afrontando a norma hierarquicamente superior referente ao tema. Tais preceptivos estão, portanto, eivados de ilicitude, por macularem o princípio da legalidade, sendo nulos de pleno direito e insuscetíveis de aplicação.
> 4. No tocante à compensação do indébito, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça,ao apreciar o REsp nº 1.111.164/SP, submetido ao regime dos recursos repetitivos (arts. 1.029 e 1.038 CPC/2015), assentou a tese de que é indispensável a comprovação dos recolhimentos indevidos quando o pedido

> envolve elementos da própria compensação ou outra medida executiva que tem como pressuposto a efetiva realização da compensação.
> 5. O artigo 6º, inciso I, da Lei nº 9.532/97, que trata da legislação tributária federal, dispõe que: "observados os limites específicos de cada incentivo e o disposto no § 4º do art. 3º daLei nº 9.249, de 1995, o total das deduções de que tratam: I - o art. 1º da Lei nº 6.321, de 1976 e o inciso I do art. 4º da Lei nº 8.661, de 1993, não poderá exceder a quatro por cento do imposto de renda devido;".
> 6. Apelação e remessa oficial desprovidas.

Os embargos de declaração interpostos rejeitados (e-STJ fls. 1046/1050).

Nas razões recursais a recorrente FAZENDA NACIONAL alega, preliminarmente, ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015, uma vez que o acórdão recorrido, a despeito da oposição de embargos de declaração, teria deixado de se manifestar a respeito dos arts. 1º e 2º, da Lei nº 6.321/76; artigos 1º, 2º e 5º, do Decreto n° 5/1991, no art. 5º, da Lei nº 8.849/94, nos artigos 3º e 13, da Lei nº 9.249/95, no art. 16 da Lei nº 9.430/96, nos artigos 5º e 6º, da Lei nº 9.532/97, no art. 1º, do Decreto-Lei 2.462/88, no art. 10, da Lei n° 8.541/1992, nos artigos 369 e 581 a 589, do RIR/1999, e no art. 111, I, do CTN. Quanto ao mérito alega ofensa aos supracitados dispositivos legais e sustenta a legalidade da dedução do PAT sobre o Imposto de Renda devido e não sobre o lucro tributário (e-STJ fls. 1056/1079).

Contrarrazões nas e-STJ fls. 1086/1095.

Recurso regularmente admitido na origem (e-STJ fls. 1097).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 2.086.417 - RN (2023/0251155-0)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 1.022, DO CPC/2015. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. ILEGALIDADE DO ART. 645, §1º, I E II, DO DECRETO N. 9.580/2018. 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. LIMITAÇÃO DA DOBRA A 4% DO IMPOSTO DE RENDA DEVIDO E NÃO A 4% DO LUCRO TRIBUTÁVEL.

1. O art. 186, do Decreto nº 10.854, de 2021, ao restringir a dedução do PAT a valores pagos a título de alimentação para os trabalhadores que recebam até cinco salários-mínimos, limitada a dedução ao valor de, no máximo, um salário-mínimo, incorreu em ilegalidade. Precedente: REsp. n. 2.088.361/CE, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 10.10.2023.

2. 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; AgInt no REsp. n. 1.761.150-SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 12.02.2019.

3. Contudo, se o artigo 1º, da Lei nº 6.321/76, é claro no sentido de que a dedução do PAT recai sobre o lucro tributável (não tendo sido revogado no ponto pela legislação posterior, pois a Lei n. 9.532/97 tratou apenas dos limites e não da base de cálculo do benefício), os arts. 5º e 6º, I, da Lei n. 9.532/97, são claros no sentido de que o limite da dedução recai sobre o imposto de renda devido. São duas coisas distintas: o cálculo do benefício (lucro tributável) e o limite do benefício (imposto de renda devido). Precedente: AgInt nos EDcl nos EDcl no REsp. n. 1.926.785/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 21.02.2022.

4. Recurso especial parcialmente provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): De início, ausentes as alegadas violações ao art. 1.022, do CPC/2015, tendo em vista a suficiência do prequestionamento do tema de fundo, conheço do especial.

1 - Da ilegalidade da restrição estabelecida no art. 186, do Decreto nº 10.854, de 2021.

Quanto ao mérito, o Decreto n. 9.580/2018 (RIR/2018) foi alterado pelo art. 186, do Decreto n. 10.854/2021 para nele fazer incluir os incisos I e II, do §1º, do art. 645, onde foi estabelecido que a dedução referente ao Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT "*será aplicável em relação aos valores despendidos para os trabalhadores que recebam até cinco salários mínimos*" e "*deverá abranger apenas a parcela do benefício que corresponder ao valor de, no máximo, um salário-mínimo*".

À toda evidência, tais limitações para a dedução não constam expressamente nas leis criadoras do Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT, não podendo ser estabelecidas via decreto regulamentar, ainda que as leis regulamentadas tragam cláusula geral de regulamentação, pois carecedor de autorização legal específica.

O estabelecimento de prioridade para o atendimento aos trabalhadores de baixa renda, na forma do regulamento, não significa a autorização para a exclusão dos demais trabalhadores pelo regulamento, tal a correta interpretação dos arts. 1º e 2º, da Lei n. 6.321/76.

Em situação análoga, o tema já foi enfrentado por este Superior Tribunal de Justiça quando da fixação de custos máximos para as refeições individuais oferecidas pelo mesmo Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT pela Portaria Interministerial n.º 326/77 e pela a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n.º 267/2002, que estabeleceram

limitações ilegais não previstas na Lei n. 6.321/76, no Decreto n.º 78.676/76 ou no Decreto n. 5/91. Precedentes:

> RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. 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 267/02. ILEGALIDADE. PRECEDENTES.
> 1. A Portaria Interministerial n.º 326/77 e a Instrução Normativa n.º 267/02, ao fixarem custos máximos para as refeições individuais como condição ao gozo do incentivo fiscal previsto na Lei n.º 6.321/76, violaram o princípio da legalidade, porque extrapolaram os limites do poder regulamentar. Precedentes.
> 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1240144 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 15.05.2012)
>
> 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 n.º 326/77 e a Instrução Normativa n.º 143/86, ao fixarem custos máximos para as refeições individuais como condição ao gozo do incentivo fiscal previsto na Lei n.º 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. (REsp 990.313/SP, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 06.03.08);
>
> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. INCENTIVO FISCAL. LEI Nº 6.321/76. LIMITAÇÃO. PORTARIA Nº 326/77 E INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 143/86. VIOLAÇÃO. PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS Nºs 282 E 356/STF.
> I - As limitações impostas pela Portaria n.º 326/77 e pela Instrução Normativa n.º 143/86, 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, nem no Decreto n.º 78.676/76 que a regulamentou, violando, com isso, o princípio da hierarquia das leis.
> II - A matéria inserta no art. 6º do Decreto-lei n.º 1.598/77, apontado como violado, não foi objeto de debate no v. acórdão hostilizado e sequer foram opostos embargos de declaração para suprir a omissão e ventilar a questão federal. Incidem, portanto, na espécie, os enunciados nºs 282 e 356, do STF.
> III - Recurso especial a que se nega provimento" (REsp 157.990/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, DJU de 17.05.04).
>
> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 211/STJ. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 267/2002 FRENTE À LEI N. 6.321/76.
> **1.** Não merece conhecimento o recurso especial que aponta violação ao art. 535, do CPC, sem, na própria peça, individualizar o erro, a obscuridade, a contradição

> ou a omissão ocorridas no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incidência da Súmula n. 284/STF: "*É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia*".
> **2.** Em que pese a interposição de embargos de declaração, resta ausente o prequestionamento dos seguintes dispositivos legais: arts. 369 do RIR/99 (versa sobre a dedução genérica de despesas com a alimentação do trabalhador); art. 1º, §2º, do Decreto-lei n. 2.462/88; artigo 10, §2º, da Lei 8.541/92; art. 3º, §4º, da Lei 9.249/95; artigo 111 do CTN (versam sobre a impossibilidade de deduções do adicional do IR). Para estes casos incide a Súmula n. 211/STJ: "*Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo*".
> **3.** 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.
> **4.** Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido (REsp. n. 1.217.646 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2013).

Mutatis mutandis, as mesmas razões aqui se aplicam. Com efeito, ato infralegal não pode restringir, ampliar ou alterar direitos decorrentes de lei. A lei é que estabelece as diretrizes para a atuação administrativa-normativa regulamentar. Se o Poder Público identificou a necessidade de realizar correções no programa há que fazê-lo pelo caminho jurídico adequado e não improvisar via comandos normativos de hierarquia inferior, conduta já rechaçada em abundância pela jurisprudência.

Em conclusão, o art. 186, do Decreto nº 10.854, de 2021, ao restringir a dedução do PAT a valores pagos a título de alimentação para os trabalhadores que recebam até cinco salários-mínimos, limitada a dedução ao valor de, no máximo, um salário-mínimo, incorreu em ilegalidade. Precedente específico para o caso:

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 1.022, DO CPC/2015. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. ILEGALIDADE DO ART. 645, §1º, I E II, DO DECRETO N. 9.580/2018 FRENTE AOS ARTS. 1º E 2º, DA LEI N. 6.321/76.
> **1.** O Decreto n. 9.580/2018 (RIR/2018) foi alterado pelo art. 186, do Decreto n. 10.854/2021 para nele fazer incluir os incisos I e II, do §1º, do art. 645, onde foi estabelecido que a dedução referente ao Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT "*será aplicável em relação aos valores despendidos para os trabalhadores que recebam até cinco salários mínimos*" e "*deverá abranger*

> *apenas a parcela do benefício que corresponder ao valor de, no máximo, um salário-mínimo*".
> **2.** Ocorre que tais limitações para a dedução não constam expressamente nas leis criadoras do Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT, não podendo ser estabelecidas via decreto regulamentar, ainda que as leis regulamentadas tragam cláusula geral de regulamentação, pois carecedor de autorização legal específica.
> **3.** Isto porque o estabelecimento de prioridade para o atendimento aos trabalhadores de baixa renda, na forma do regulamento, não significa a autorização para a exclusão dos demais trabalhadores pelo regulamento, tal a correta interpretação dos arts. 1º e 2º, da Lei n. 6.321/76.
> **4.** Em situação análoga com as mesmas razões de decidir, o tema já foi enfrentado por este Superior Tribunal de Justiça quando da fixação de custos máximos para as refeições individuais oferecidas pelo mesmo Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT pela Portaria Interministerial n.º 326/77 e pela a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n.º 267/2002, que estabeleceram limitações ilegais não previstas na Lei n. 6.321/76, no Decreto n.º 78.676/76 ou no Decreto n. 5/91. Precedentes: AgRg no REsp 1240144 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 15.05.2012; REsp 990.313/SP, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 06.03.08; REsp 157.990/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, DJU de 17.05.04; REsp. n. 1.217.646 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2013.
> **5.** Em conclusão, o art. 186, do Decreto nº 10.854, de 2021, ao restringir a dedução do PAT a valores pagos a título de alimentação para os trabalhadores que recebam até cinco salários-mínimos, limitada a dedução ao valor de, no máximo, um salário-mínimo, incorreu em ilegalidade.
> **6.** Recurso especial não provido (REsp. n. 2.088.361/CE, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 10.10.2023).

Reitere-se, a FAZENDA NACIONAL alega que caberia à administração pública regular o modo da prioridade ao atendimento dos trabalhadores de baixa renda. Não se nega aqui essa possibilidade do poder regulamentar, de fato a lei permite isso. **O que a lei não permite é que, sob pretexto de priorizar os trabalhadores de baixa renda sejam suprimidos direitos já estabelecidos em lei aos outros trabalhadores.** Repito, o estabelecimento de prioridade para o atendimento aos trabalhadores de baixa renda, na forma do regulamento, não significa a autorização para a exclusão dos demais trabalhadores pelo regulamento, tal a correta interpretação dos arts. 1º e 2º, da Lei n. 6.321/76.

Outrossim, os precedentes jurisprudenciais referentes à ilegalidade da Portaria Interministerial n.º 326/77 e da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n.º 267/2002 são perfeitamente aplicáveis aqui porque a sua ilegalidade não decorreu da forma dos atos administrativos escolhidos como veículo (portaria e instrução normativa), mas do conteúdo (limitação ao benefício não permitida por lei). É exatamente o que ocorre no presente caso com o art. 186, do Decreto nº 10.854, de 2021, as razões de decidir são idênticas, havendo o

C542212551128016591128812@ C164192=134432615321@

tribunal que manter a sua jurisprudência íntegra, estável e coerente (art. 926, CPC/2015).

Aqui sem razão a FAZENDA NACIONAL.

2 - Da forma de dedução.

O presente caso trata de ação que objetiva a permissão para que seja feita a dedução, do lucro tributável (e não do imposto de renda devido), do dobro das despesas comprovadamente gastas com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, na forma do disposto no artigo 1º da Lei nº 6.321/76, sem a limitação imposta pelos Decretos nºs 78.676/76, 05/91, e 3.000 (RIR/99), bem como o reconhecimento do direito de aplicar a limitação de 4% (quatro por cento) prevista no art. 6º, I, da Lei n. 9.532/97, sobre o total do IRPJ devido, considerando neste incluso o valor do adicional do IRPJ, afastando-se a aplicação do art. 3º, §4º, da Lei n. 9.249/95.

A jurisprudência deste STJ 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. Seguem precedentes:

> RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO 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.**
> 1. 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.
> 2. 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.
3. **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 (AgInt no REsp. n. 1.761.150-SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 12.02.2019).

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO 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. OMISSÃO. OCORRÊNCIA. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.
1. Os embargos de declaração são cabíveis quando houver no acórdão ou sentença, omissão, contradição ou obscuridade, nos termos do art. 535, I e II, do CPC, ou para sanar erro material.
2. A embargante comprovou que a Corte de origem manifestou-se acerca do §3º, do art. 1º, do Decreto- Lei n. 1.704/79, pelo que o recurso especial por ela interposto merece ser conhecido, nessa parte.
3. 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 do antigo Tribunal Federal de Recursos e do STJ: REsp 526.303/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/09/2005; AgRg no REsp 115295/DF, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/09/2004.
4. Embargos de declaração acolhidos para, atribuindo-se-lhes efeitos infringentes, conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento (EDcl no AgRg no REsp 940735 / SP, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 20.05.2010).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ARTS. 25 DA LEI N.º 7.450/85, 39, § 2º, DA LEI N.º 7.799/89, 97, 111, 176 E 177, DO CTN. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMAS DE INCENTIVO. DECRETO-LEI 1.704/79. LEIS 6.297/75 E 6.321/76.
1. Não decididas pela Corte de origem as questões federais alusivas aos arts. 25 da Lei n.º 7.450/85, 39, § 2º, da Lei n.º 7.799/89, 97, 111, 176 e 177, do CTN, é inadmissível, nesses pontos, o manejo de recurso especial, pois imperiosa a observância do prequestionamento. São aplicáveis os enunciados das Súmulas 211/STJ, 282/STF e 356/STF.
2. Os benefícios instituídos pelas Leis 6.297/75 e 6.321/76 aplicam-se ao adicional do Imposto de Renda da seguinte maneira: deduz-se as correspondentes despesas do lucro da empresa, chegando-se ao lucro real, sobre o que deverá ser calculado o adicional. Precedentes do extinto TFR e deste Tribunal.
3. Recurso especial improvido (REsp 526303 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 27.09.2005).

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

C542212551128016591288l@ C164192=134413216153 2l@

> 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 (AgRg no REsp 115295 / DF, Segunda Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, julgado em 02.09.2004).

O caso é que, contrariamente ao que tem defendido a FAZENDA NACIONAL, 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.**

Contudo, muito embora esta Corte tenha posicionamento no sentido de que a dedução do dobro das despesas comprovadamente gastas com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT deve se dar por sobre o lucro tributável (e não por sobre o imposto de renda devido), diferentemente, **a limitação da dobra deve obedecer ao limite de 4% (quatro por cento) do imposto de renda devido e não a 4% do lucro tributável.** Isto porque tal limite está expresso nos arts. 5º e 6º, I, da Lei n. 9.532/97, transcreve-se:

> Art. 5º A dedução do imposto de renda relativa aos incentivos fiscais previstos no art. 1º da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, no art. 26 da Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991, e no inciso I do art. 4º da Lei nº 8.661, de 1993, não poderá exceder, quando considerados isoladamente, **a quatro por cento do imposto de renda devido,** observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995.
>
> Art. 6º Observados os limites específicos de cada incentivo e o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, o total das deduções de que tratam:
>
> I - o art. 1º da Lei nº 6.321, de 1976 e o inciso I do art. 4º da Lei nº 8.661, de 1993, não poderá exceder **a quatro por cento do imposto de renda devido;**
>
> [...]

Ou seja, se o artigo 1º da Lei nº 6.321/76, é claro no sentido de que a dedução do PAT recai sobre o lucro tributável (não tendo sido revogado no ponto pela legislação posterior, pois a Lei n. 9.532/97 tratou apenas dos limites e não da base de cálculo do benefício), os arts. 5º e 6º, I, da Lei n. 9.532/97, são claros no sentido de que o limite da dedução recai sobre o imposto de renda devido. São duas coisas distintas: o cálculo do benefício (lucro tributável) e o

limite do benefício (imposto de renda devido). Assim o precedente:

> RECURSO DO PARTICULAR: AGRAVO INTERNO 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. LIMITAÇÃO DA DOBRA A 4% DO IMPOSTO DE RENDA DEVIDO E NÃO A 4% DO LUCRO TRIBUTÁVEL.
> 1. Muito embora esta Corte tenha posicionamento no sentido de que a dedução do dobro das despesas comprovadamente gastas com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT deve se dar por sobre o lucro tributável (e não por sobre o imposto de renda devido), diferentemente, **a limitação da dobra deve obedecer ao limite de 4% (quatro por cento) do imposto de renda devido e não a 4% do lucro tributável. Isto porque tal limite está expresso nos arts. 5º e 6º, I, da Lei n. 9.532/97.**
> 2. Se o artigo 1º, da Lei nº 6.321/76, é claro no sentido de que a dedução do PAT recai sobre o lucro tributável (não tendo sido revogado no ponto pela legislação posterior, pois a Lei n. 9.532/97 tratou apenas dos limites e não da base de cálculo do benefício), **os arts. 5º e 6º, I, da Lei n. 9.532/97, são claros no sentido de que o limite da dedução recai sobre o imposto de renda devido.** São duas coisas distintas: o cálculo do benefício (lucro tributável) e o limite do benefício (imposto de renda devido).
> 3. Agravo interno do PARTICULAR não provido (AgInt nos EDcl nos EDcl no REsp. n. 1.926.785/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 21.02.2022).

Desta forma, aqui com parcial razão a FAZENDA NACIONAL.

Ante o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso especial, nos termos da fundamentação.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2023/0251155-0 **REsp 2.086.417 / RN**

Números Origem: 08067840320204058400 80678403202040584 00

EM MESA JULGADO: 07/11/2023

Relator
Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocuradora-Geral da República
Exma. Sra. Dra. MARIA SÍLVIA DE MEIRA LUEDEMANN

Secretária
Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	CASA DE SAUDE SAO LUCAS S/A
ADVOGADOS	:	JERÔNIMO DIX-NEUF ROSADO DOS SANTOS - RN008972 ANDRÉ MARINHO MEDEIROS SOARES DE SOUSA - RN015846 PEDRO HENRIQUE MESSIAS E SILVA - RN020063

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). ANDRÉ MARINHO MEDEIROS SOARES DE SOUSA, pela parte RECORRIDA: CASA DE SAUDE SAO LUCAS S/A

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.