



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.720361/2015-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.739 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2023
Recorrente ESTALEIRO ATLÂNTICO SUL S/A EM RECUPERACAO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

INCENTIVO FISCAL. PAT. LIQUIDAÇÃO ZERO. REDUÇÃO DO IRPJ.
CONCOMITÂNCIA.

O incentivo fiscal associado ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) está limitado a 4% do valor do IRPJ calculado sobre o lucro real. O valor que exceder a esse limite não é passível de restituição, compensação ou ressarcimento, ainda que tenha ocorrido liquidação zero, ou seja, quando não há IRPJ devido sobre o lucro real, e ainda que o contribuinte usufrua do benefício fiscal de redução do IRPJ calculado sobre o lucro da exploração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

ESTALEIRO ATLÂNTICO SUL S/A, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 11-67.707 (fls. 609), pela DRJ Recife, interpôs recurso voluntário (fls. 621) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos

Fiscais, tendo como objetivo a reforma daquela decisão. Mais recentemente, o recorrente apresentou a petição de fls. 683, em adição ao seu recurso voluntário.

A lide envolve o Pedido de Ressarcimento de fls. 2, em que o contribuinte requer o ressarcimento de “despesas realizadas no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT” realizadas nos anos 2010, 2011, 2012 e 2013, tendo como fundamento o Ato Declaratório Executivo n.º 16/2009 (fls. 8), o qual reconheceu o direito do contribuinte de reduzir o IRPJ e adicionais.

A Administração Tributária fez a análise do direito de crédito pretendido, nos termos do despacho decisório de fls. 276, pelo qual indeferiu o pedido, “tendo em vista que as despesas do PAT podem ser objeto de dedução do lucro tributável na forma do art. 1º da lei n.º 6.321/76 e nos limites dos artigos 5º e 6º da Lei n.º 9.532/1997, mas não há previsão legal para ressarcimento destas”.

Contra essa decisão, o interessado apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 280, assim sintetizada no relatório da decisão recorrida (fls. 610):

3. A interessada apresentou manifestação de inconformidade (fls. 280/296), alegando, em síntese, que acumulou despesas com o PAT que não foram deduzidas na apuração do IRPJ, por não haver apurado lucro tributável nos anos-calendário, aduzindo que esses dispêndios também não puderam ser lançados a crédito do IPI. Diz que seu pleito tem base nas Leis n.º 6.321, de 1976, e 6.542, de 1978, bem assim na Portaria Interministerial n.º 3.396, de 11 de outubro de 1978. Ao final, requereu perícia.

Essa manifestação foi julgada improcedente pela DRJ Recife (fls. 609), quando esta corroborou o entendimento da fiscalização, no sentido de declarar a ausência do direito requerido, por falta de previsão legal, conforme o seguinte excerto (fls. 611):

5. Conforme relatado, a pretensão da interessada consiste em ver-se ressarcida, em espécie, das despesas do PAT que não puderam ser deduzidas do imposto de renda, por não haver imposto devido, nem puderam ser aproveitadas a crédito do IPI. O pleito teria, segundo a inconformada, amparo nas Leis n.º 6.321, de 1976, e 6.542, de 1978, bem assim na Portaria Interministerial n.º 3.396, de 1978.

6. Ocorre que a Lei n.º 6.321, de 1976, apenas dispõe sobre a dedução das despesas na apuração do IRPJ, observados os limites que estabelece, nela inexistindo qualquer dispositivo a prever ressarcimento de despesas excedentes. Já a Lei n.º 6.542, de 1978, e a Portaria Interministerial n.º 3.396, de 1978, dirigem-se a empresas detentoras do benefício de isenção do imposto de renda nas áreas da Sudene e Sudam, enquanto a interessada é beneficiária do incentivo de redução do imposto, consoante ela própria afirma e comprova no documento de fl. 329.

[...]

8. Como se observa, a pessoa jurídica pode deduzir do IRPJ devido, observados os limites legais, despesas efetuadas no âmbito do PAT. Tendo apurado prejuízos fiscais, não há lucro tributável, não sendo possível a dedução. Somente para as pessoas jurídicas beneficiadas com a isenção do imposto, o que não é o caso da requerente, é que há previsão legal para o ressarcimento em espécie do incentivo que não puder ser aproveitado mediante crédito do IPI.

9. De sorte que, como bem consignado no despacho decisório, não há previsão legal para o ressarcimento/restituição em espécie postulado nos autos.

O contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 621 em que traz a sua interpretação da legislação pertinente ao PAT, pela qual deve ser ressarcido o valor das despesas com a alimentação dos seus trabalhadores que excedeu o limite de 4% previsto na Lei n.º 9.532/1997.

Os argumentos do recorrente serão detalhados e apreciados no voto que se segue.

O presente processo está sendo julgado de forma excepcionalmente prioritária, em detrimento dos critérios legais e institucionais ordinariamente adotados para a distribuição e julgamento de processos no CARF, em razão da decisão judicial de fls. 752.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 10/06/2020 (fls. 617) e o recurso voluntário foi apresentado em 10/07/2020 (fls. 619). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

A presente lide trata do benefício do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) em empresa que goza de benefício de redução do IRPJ, cujo entendimento demanda alguns esclarecimentos.

1 O Programa de alimentação do Trabalhador (PAT)

O PAT foi originalmente criado por meio da Lei n.º 6.321/1976, da qual se extrai o seguinte trecho da sua redação original:

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 n.º 6.297, de 15 de dezembro de 1975, a 10% (dez por cento) do lucro tributável.

§ 2º As despesas não deduzidas no exercício financeiro correspondente poderão ser transferidas para dedução nos dois exercícios financeiros subsequentes.

Em síntese, o contribuinte poderia reduzir o lucro tributável pelo valor correspondente ao dobro das despesas realizadas no âmbito do PAT, respeitando o limite de 5% desse lucro. O excedente ao referido limite poderia ser transferido para o exercício financeiro posterior ou para o seguinte a este.

O advento do Decreto-Lei n.º 2.397/1987, fez surgir novo limite ao alcance do incentivo, desta vez tendo o imposto devido como referência, o qual não poderia ser reduzido em mais de 10% do seu valor, conforme a seguinte transcrição:

Art. 12. A partir do exercício financeiro de 1988:

[...]

IX - a dedução de que tratam os itens VII e VIII deste artigo, juntamente com a de que trata o art. 1º da Lei n.º 6.321, de 14 de abril de 1976, não poderá reduzir o imposto devido, em cada período-base, em mais de 10% (dez por cento);

O Decreto n.º 5/1991 veio regulamentar a referida Lei n.º 6.321/1976 e trouxe a forma como o incentivo deveria ser calculado, conforme o seguinte excerto:

Art. 1º A pessoa jurídica poderá deduzir, do Imposto de Renda devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do Imposto de Renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em Programas de Alimentação do Trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social - MTPS, nos termos deste regulamento.

§ 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 imposto devido em cada exercício, podendo o eventual excesso ser transferido para dedução nos 2 (dois) exercícios subsequentes. (Redação dada pelo Decreto n.º 349, de 1991)

Com isso, a despesa com PAT deveria ser considerada no custo operacional, reduzindo o lucro líquido, e também deveria ser a base de cálculo para a correspondente redução do tributo devido (pelo mesmo índice deste), limitada a 5% deste tributo.

Por fim, a Lei n.º Lei n.º 9.532/1997 reduziu esse limite a 4% do imposto devido, *verbis*:

Art. 5º A dedução do imposto de renda relativa aos incentivos fiscais previstos no art. 1º da Lei n.º 6.321, de 14 de abril de 1976, no art. 26 da Lei n.º 8.313, de 23 de dezembro de 1991, e no inciso I do art. 4º da Lei n.º 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 n.º 9.249, de 1995.

A Receita Federal do Brasil sintetizou todas essas normas na Instrução Normativa SRF 267/2002, da qual se transcreve o seguinte trecho:

Seção I Programa de Alimentação do Trabalhador Cálculo do Incentivo

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.

[...]

LIMITE DE DEDUÇÃO DO INCENTIVO

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.

Saliente-se que essas regras devem ser aplicadas a todos os contribuintes.

Compulsando os autos, em especial as DIPJ 2011 (fls. 12), verifico que o contribuinte atendeu a essas normas. Inicialmente, o contribuinte encontrou o lucro real de R\$ - 17.084.582,66 (Ficha 09A fls. 22), ou seja, encontrou um prejuízo fiscal. Não havendo lucro, o valor do IRPJ devido é zero. Por sua vez, não havendo IRPJ devido, o valor a deduzir a título de PAT também é zero, tudo anotado na Ficha 12A fls. 30.

Saliente-se que o contribuinte também não deduziu qualquer valor relativo ao incentivo de redução de 75% do IRPJ calculada sobre o lucro da exploração, uma vez que este também foi zero (Ficha 10 fls. 24), pois o lucro da exploração também foi negativo.

Algo semelhante aconteceu nos anos seguintes, nos termos da DIPJ 2012 (fls. 70), DIPJ 2013 (fls. 135) e DIPJ 2014 (fls. 202).

Quanto a isso tudo, não há controvérsia no presente processo, mas é esclarecimento necessário para entender a lide, a qual será tratada a seguir.

2 O benefício do PAT em empresa com redução incentivada do IRPJ

O contribuinte pretende obter ressarcimento do valor gasto com o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) que não foi considerado para o cálculo da dedução do IRPJ, por não haver IRPJ devido, conforme o seguinte esclarecimento contido no seu recurso voluntário (fls. 637):

Ressalte-se que, no período compreendido pelo Pedido de Ressarcimento (ano-base de 2010 a 2013), o Recorrente não pôde utilizar integralmente o valor corresponde às despesas com o PAT para dedução do IRPJ devido, bem como, não teve como lançar a crédito o excedente deste incentivo para pagamento do IPI, visto que apurou saldo credor do imposto - e não devedor -, restando-lhe, como última alternativa, pleitear a restituição/ressarcimento em espécie, nos termos em que autoriza a legislação de regência.

Ora, na impossibilidade de deduzir da base de cálculo do IRPJ a totalidade das despesas com o PAT, e tendo em vista não poder lançar o excedente a crédito para pagamento do IPI, por ter apurado saldo credor deste imposto, o Recorrente faz jus ao ressarcimento em dinheiro das verbas do PAT que não puderam ser totalmente utilizadas nas modalidades anteriores.

Para tanto, o recorrente aponta como fundamento legal a Lei nº 6.542/1978, a qual possui a seguinte redação:

Art. 1º - As pessoas jurídicas beneficiadas com isenção do Imposto sobre a Renda na forma do art. 23 do Decreto-Lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, na redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.564, de 29 de julho de 1977, e que executarem programas de formação

profissional e de alimentação do trabalhador, de acordo com as Leis n.ºs 6.297, de 15 de dezembro de 1975, e 6.321, de 14 de abril de 1976, poderão utilizar os incentivos fiscais previstos nas referidas leis, calculados dentro dos limites nelas fixados, considerado o imposto que seria devido caso não houvesse a isenção.

[...]

Art. 2º - A utilização dos incentivos facultada no artigo anterior far-se-á mediante constituição de crédito para pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados devidos em razão das operações da pessoa jurídica.

Parágrafo único. Caso não haja possibilidade de aproveitamento dos incentivos na forma deste artigo, a pessoa jurídica fará jus a ressarcimento da importância correspondente com recursos de dotação orçamentária própria do Ministério do Trabalho.

A leitura desse trecho permite concluir que o benefício fiscal de isenção do imposto de renda não deve prejudicar o incentivo relativo ao PAT, o qual deve ser calculado como se não houvesse isenção. E mais, caso não seja possível reduzir o tributo devido pelo valor do PAT, por não existir tributo em razão da isenção, o valor do PAT deve ser convertido em crédito de IPI ou, subsidiariamente, deve ser ressarcido.

Verifico que, na espécie, o valor do incentivo para o PAT não foi utilizado em razão de não existir IRPJ a ser deduzido. Em outras palavras, o benefício sobre o PAT foi considerado como se o contribuinte não tivesse o benefício da redução do IRPJ, uma vez que tudo se iguala a partir do fato de não existir lucro tributável, seja o lucro real, seja o lucro da exploração.

O que o contribuinte denomina de PAT remanescente é o valor gasto com a alimentação dos seus trabalhadores e que não foi deduzido, por ter sido apurado prejuízo fiscal. Ele pede o ressarcimento desse valor. Contudo, o valor que excede o limite legal de 4% não é passível de ressarcimento por qualquer contribuinte, ainda que tenha ocorrido liquidação zero (4% de zero é zero), ou seja, quando não há IRPJ devido sobre o lucro real. A referida Lei n.º 6.542/1978 não muda essa realidade, o que está expressamente posto quando esta fala que o seu alcance está adstrito aos limites fixados na legislação do PAT.

Portanto, entendo que a decisão recorrida não merece reparo quando entendeu que o alegado direito de crédito não possui fundamento legal, pelo que o pedido de ressarcimento deve ser indeferido.

3 Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque

