

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

**Processo n°** 11080.000728/00-05  
**Recurso n°** 141.889 Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-00.471 – 1ª Turma  
**Sessão de** 07 de dezembro de de 2009  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** BANCO A.J. RENNER S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT)

Exercício: 1996 e 1997

GLOSA DE DESPESAS. PAT.

Nos expressos termos do art. 1º do Decreto n. 5/91 e dos arts. 428 e 429 do RIR/80, a pessoa jurídica poderá deduzir, do imposto de renda devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto de renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em Programas de Alimentação do Trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social - MTPS, nos termos deste regulamento.

Recurso Especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recuso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Valmir Sandri (Relator) e as Conselheiras Karem Jureidini Dias e Susy Gomes Hoffinan. Acompanham o voto vencedor pelas conclusões os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo e Carlos Alberto Freitas Barreto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho

  
CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

  
VALMIR SANDRI - Relator.

  
ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Redator Designado.

EDITADO EM:

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto, Antônio Praga, Karem Jureidini Dias, Albertina Silva dos Santos Lima, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Adriana Gomes Rêgo, Antônio Carlos Guidoni Filho, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto e Susy Gomes Hoffmann.

## Relatório

Com base no permissivo do artigo 32, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, a contribuinte interpõe recurso especial de divergência contra acórdão nº 103-22.562 (fls. 115/121) proferido pela antiga Terceira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário.

O acórdão recorrido negou provimento, por unanimidade, ao recurso voluntário, por entender que o benefício instituído pela Lei 6.321/79 não impacta o adicional do imposto de renda, cuja característica é de irredutibilidade, sendo o decreto. nº 5/91 a norma que melhor explicita a metodologia de cálculo do benefício, baseando-se a sua decisão nos mesmos fundamentos do acórdão 108-07564, adotado pela Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em 16 de outubro de 2003, estando à decisão assim ementada, *verbis*:

*“PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. DEDUÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO. Limita-se a 5% (cinco por cento) do imposto devido, sem o adicional, a dedução para o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.”*

*Recurso voluntário, por unanimidade de votos, não provido.”*

Em seu recurso especial (fls. 126/148), instruído com documentos (fls. 149/179) a contribuinte alega divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido, no qual foi adotada a sistemática apontada no Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991, segundo o qual seria compatível com o disposto na Lei nº 6.321, de 1976, de forma que deve a pessoa jurídica deduzir do IRPJ devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, relativas ao PAT. Nesse sentido, entenderam não haver reflexo no adicional do IRPJ.

Entretanto, nos acórdãos paradigmas proferidos nos autos do processo nº 10830.004011/2001-39 (AC nº 101-94.680) e nº 10675.000416/98-07 (AC nº 107-06.500) pela antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, o entendimento foi contrário, pois se depreende da leitura dos acórdãos que é afastada implicitamente a aplicação do art. 1º do Decreto nº 5/91, já que se entendeu pela não aplicação do art. 585 do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94.

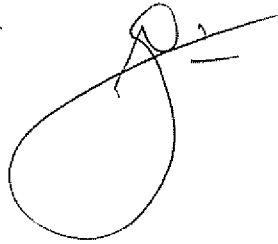
Ao recurso especial da contribuinte foi dado seguimento pelo Presidente da Câmara recorrida (Despacho nº 103-0.086/2008, fls. 183/186), ante o reconhecimento da divergência jurisprudencial suscitada.

Em face do recurso especial da contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 189/199), que após um breve resumo dos fatos, argumentou pela

impossibilidade do provimento recursal, pois, no mérito, baseou-se na regulamentação adotada pelo Decreto nº 5/91, que em suma expressa que o benefício instituído deverá ser sobre a alíquota do IRPJ sem conseqüências no adicional, ou seja, aduz que nesse caso haveria a irredutibilidade do adicional do IRPJ.

Para fortalecer a sua tese, a Fazenda citou o acórdão 108-07564 proferido pela antiga Oitava Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como, utilizou-se de disposições regulamentares como o art. 1º do Decreto nº 78.676/79, os arts. 585 e 586 do RIR/94, o art. 10 e seu § 2º da Lei 8.541/92 e o art. 3º, § 4º da Lei nº 9.249/95.

É o relatório.

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of a large loop and several strokes extending to the right.A smaller, more compact handwritten signature in black ink, located in the bottom right corner of the page.

## Voto Vencido

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

O presente recurso foi interposto com base no permissivo do artigo 32, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria do MF n. 55/98, tendo a Recorrente demonstrado a divergência jurisprudencial em relação à decisão proferida pelo acórdão recorrido que negou provimento ao recurso voluntário, ao entendimento de que o Decreto n° 5/91, não extrapolou o seu poder de regulamentar, ao determinar que o cálculo do benefício fosse feito mediante aplicação da alíquota do imposto de renda sobre o valor dos dispêndios, sem a inclusão do adicional cuja característica é de irredutibilidade, ao passo que os acórdãos paradigmáticos das antigas Primeira e Quinta Câmaras do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, entendem que os decretos destinam-se a regular a fiel execução das leis, não podendo dispor de forma diferente, permitindo assim a dedução em dobro, conforme interpretação literal da lei.

Tendo, portanto, o recurso de divergência atendidos os pressupostos para a sua admissibilidade, dele conheço.

Como visto acima, a controvérsia em litígio esta centrada no cálculo do incentivo fiscal relativo ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, pelo fato da fiscalização ter apurado excesso de dedução, ao argumento de que nos anos de 1995 e 1996, as despesas de custeio do PAT, nas importâncias respectivas de R\$ 245.646,00 e de R\$ 268.572,80, com a aplicação das alíquotas do imposto nesses anos (25% e 15%), estão dentro dos limites individuais (5% do imposto) e global (8% do imposto em conjunto com o Vale Transporte e PDTA) estabelecidos em lei, nos valores de R\$ 61.411,50 e de R\$ 40.285,92, o que autoriza a dedução de referidos valores diretamente do imposto a pagar em cada ano-calendário, mas não como exclusão de parte das despesas de custeio no Lalur com redução do Lucro Real, cujos efeitos se projetaram não só sobre o imposto a ser pago, mas sobre o correspondente adicional do imposto de renda.

Por seu turno, alega a Recorrente em seu recurso, estribado nos paradigmas da Primeira e Quinta Câmaras do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, que a norma prescrita no art. 1º da Lei 6.321/76, diz respeito à utilização do benefício fiscal (PAT) como exclusão do lucro real de modo a diminuir o imposto adicional, não podendo a norma regulamentadora criar e/ou modificar quaisquer elementos da regra jurídica de incidência tributária, pois seu conteúdo e alcance se restringem a explicitar os ditames da Lei.

Vejamos o que diz os dispositivos acima citados.

Lei n. 6.321/76.

**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 subsequentes.

Decreto n. 5/91

**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 lucro tributável em cada exercício, podendo o eventual excesso ser transferido para a dedução nos 2 (dois) exercícios subsequentes.

3º As despesas de custeio admitidas na base de cálculo de 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.

Posteriormente, por intermédio do Decreto n. 349/91, foi introduzida a seguinte alteração no § 2º, do art. 1º, do Decreto n. 5/91, *verbis*:

"§ 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.

Como se vê dos dispositivos acima transcritos, num primeiro momento o Decreto n. 5/91 admitiu a dedução do imposto de renda, o valor apurado com base e limitado a 5% (cinco por cento) do lucro tributável em cada exercício, ao passo que o Decreto n. 349/91, ao alterar o Decreto anterior (5/91), admitiu a dedução do valor apurado com base e limitado a 5% (cinco por cento) do imposto devido em cada período.

Por seu turno, como se vê acima, a Lei n. 6.321/76, autorizou as pessoas jurídicas a 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, limitado a 5% (cinco por cento) do lucro tributável.

Ou seja, enquanto a norma geral que rege a matéria prevê a dedutibilidade em dobro das despesas relativas ao PAT, estabelecendo o limite de cinco por cento do lucro tributável, os decretos regulamentadores restringem onde a lei não restringiu, ao determinar que o incentivo fosse utilizado mediante a dedução direta do valor do imposto de renda, trazendo prejuízo ao contribuinte que está sujeito ao adicional do imposto de renda, pois, na hipótese prevista na lei, o incentivo consiste em reduzir a base de cálculo do imposto de renda (dedução em dobro da despesa), ao passo que pelos decretos, deduz-se do imposto apurado

valor equivalente à aplicação da alíquota sobre a despesa, fazendo com que o adicional incida sobre um valor maior, alterando, portanto, as deduções previstas em lei, sem, no entanto, ter competência para isso.

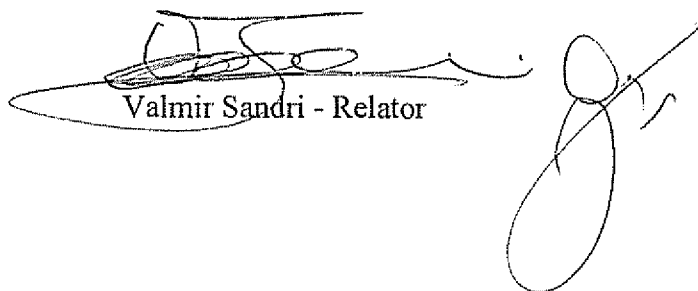
De fato. O art. 84 da Constituição Federal determina que os decretos destinam-se a regular a execução da lei, lhe sendo vedada criar base de cálculo, modificar ou alterar qualquer aspecto e elemento da obrigação tributária principal, não podendo dispor de forma diferente aos ditames da lei. Sua função é única e exclusivamente regulamentar a lei e não alterá-la, conforme, inclusive, dispõe o art. 99 do CTN, *verbis*:

*“Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.”*

Portanto, a vista do acima exposto, resta evidente que o cálculo do incentivo fiscal a título do PAT deve atender os parâmetros estabelecidos pela norma legal do art. 1º. da Lei n. 6.321/76, que não deixa qualquer margem a dúvida quanto ao cálculo do incentivo, e não do seu decreto regulamentador que não pode ir além do que está implícito na própria lei, *ex-vi* do disposto no art. 99 do CTN.

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR provimento ao presente recurso.

É como voto.

  
Valmir Sandri - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho - Redator Designado

Conforme já tive oportunidade de me manifestar em situações semelhantes à presente (v.g., Processo n. 13805.008028/96-51), entendo particularmente que a tributação em referência é censurável face às disposições da Lei n. 6.321/76, pelos mesmos fundamentos aduzidos pelo ilustre Relator

Contudo, a despeito de minha opinião pessoal e de alguns precedentes administrativos e jurisprudenciais sobre o tema, entendo que é defeso ao Julgador Administrativo afastar a exigência fiscal impugnada, em vista da literalidade do disposto no art. 1º do Decreto n. 5/91 e nos artigos 428 e 429 do RIR/80. Referidos dispositivos indicam expressamente a forma de fruição do benefício fiscal em referência, não permitindo que tal benefício tenha qualquer reflexo sobre o valor do adicional do IRPJ a ser recolhido pelo contribuinte. Não se trata, a meu sentir, de aplicar decreto em detrimento da lei, mas sim de aplicar a lei na inteligência que lhe deu o citado decreto, à qual este Relator entende estar vinculado.

Por tal fundamento, inclino meu voto no sentido de negar provimento ao recurso interposto pela Contribuinte.

Antonio Carlos Guidoni Filho - Redator Designado