



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16692.721312/2017-04
ACÓRDÃO	1202-002.275 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMBEV S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

PER/DCOMP. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR.
PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. DECISÃO JUDICIAL.

Mantém-se o indeferimento parcial do crédito pretendido, na parte em que sobeja ao direito vindicado pelo requerente, eis que os cálculos apresentados estão em desacordo com a decisão judicial de onde natura o crédito relativo ao benefício desoneratório do IRPJ (Programa Alimentação do Trabalhador), objeto de habilitação para compensação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos acima identificados.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer e negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ – Relatora

Assinado Digitalmente

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Felliipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por AMBEV S.A. em face do Acórdão n. 109-011.432 – 2ª TURMA/DRJ09, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela ora recorrente em face da homologação apenas parcial do Per/Dcomp n. 15060.13277.231015.1.3.057-5000.

O crédito postulado é de pagamento indevido ou a maior, no valor de R\$ 11.106.888,51, decorrente de decisão judicial transitada em julgado no Processo n. 0000014-31.2010.4.03.6105, originário da 3ª vara Cível da Seção Judiciária de Campinas/SP, e inclui diferenças nos valores não deduzidos do Programa Alimentação do Trabalhador (PAT) para o Imposto sobre a Renda dos anos-calendários 2007 a 2011.

O despacho decisório, mantido pelo acórdão recorrido, reconheceu como crédito apenas a importância de R\$ 9.867,60, relacionada ao ano-calendário 2007. Pela DRF, foi elaborada a seguinte tabela demonstrativa do crédito:

AC	IR (15%)	Dedução na Ficha 12	Valor da Despesa	(A) 15% sobre Despesa PAT	(B) Limite da Dedução (4% do IR)	(C) Valor Dedutível
2007	614.314,65	-	65.784,00	9.867,60	24.572,59	9.867,60
2008	53.838.530,87	1.058.842,51	6.038.824,18	905.823,63	2.153.541,23	- 153.018,88
2009	114.455.972,19	2.273.390,33	12.497.360,35	1.874.604,05	4.578.238,89	- 398.786,28
2010	159.205.321,99	2.428.495,39	12.955.214,46	1.943.282,17	6.368.212,88	- 485.213,22
2011	133.809.204,60	824.571,81	1.473.531,48	221.029,72	5.352.368,18	- 603.542,09
	TOTAL	6.585.300,04	33.030.714,47	4.954.607,17	18.476.933,77	9.867,60

Ainda, constou da decisão da DRF que o crédito requerido pelo ora recorrente deixou de considerar, nos cálculos apresentados, a alíquota de 15% que deveria ter incidido sobre o valor da despesa com PAT, concluindo da seguinte forma:

- RECONHEÇO o direito creditório contra a Fazenda Nacional à AMBEV S.A., CNPJ nº 07.526.557/0001- 00, na importância de R\$ 9.867,60 (nove mil, oitocentos e sessenta e sete reais e sessenta centavos) referente ao ano-calendário 2007, sendo que sobre tal valor incide o acréscimo de juros conforme legislação em vigor;

- HOMOLOGO a compensação presente na DCOMP 15060.13277.231015.1.3.057- 5000 (fls.02 a 05), ATÉ O LIMITE DO CRÉDITO RECONHECIDO.”

Inconformado, o requerente apresentou Manifestação de Inconformidade, esclarecendo que houve um equívoco, pela autoridade fiscal, na interpretação da decisão judicial transitada em julgado (processo n. 0000014-31.2010.403.6105), que *“não se restringiu a afastar meramente a aplicação do Decreto n. 3.000/99 e da IN RFB nº 267/02 para fins de dedução das despesas do PAT da base de cálculo do IRPJ”*; que houve o *“reconhecimento expresso do seu direito à dedução, da base de cálculo do seu IRPJ, do montante correspondente ao dobro das despesas comprovadamente realizadas com o PAT, limitado tal valor ao percentual de 4% do seu lucro tributável, nos termos prescritos nas Leis nº 6.321/76 e nº 9.532/97”*; desse modo, a decisão administrativa está a impor limitações inexistentes na decisão judicial, obstando seu escoreito cumprimento, o que é vedado ao órgão administrativo.

Em apreciação da referida Manifestação, a DRJ, embora tenha reconhecido erro na interpretação da decisão judicial pela autoridade de primeira instância, conclui que, de qualquer modo, após proceder à retificação dos cálculos, o valor confirmado do crédito postulado é o mesmo alçado pela DRF, razão pela qual julgou improcedente a impugnação.

Inconformada com o referido acórdão, a requerente interpôs o presente recurso voluntário, repisando tudo quanto constou de sua impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Liana Carine Fernandes de Queiroz** (Relatora):

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, inclusive quanto à tempestividade, conheço do recurso voluntário.

No caso em exame, conforme relatado, trata-se da discussão sobre a ocorrência ou não de inobservância ou equívoca interpretação realizada, pela fiscalização, do teor da decisão judicial que teria reconhecido, em favor da ora recorrente, o seu *“direito à dedução, da base de cálculo do seu IRPJ, do montante correspondente ao dobro das despesas comprovadamente realizadas com o PAT, limitado tal valor ao percentual de 4% do seu lucro tributável, nos termos prescritos nas Leis nº 6.321/76 e nº 9.532/97”*.

Argumenta que a autoridade de primeira instância teria aplicado a limitação de 15% da dedução sobre as despesas do PAT, prevista pelo Decreto n. 05/91 e, depois, no Decreto 3.000/99, prescrições normativas cujas incidências teriam sido afastadas pelo Judiciário, por violação ao princípio da legalidade, em restrição ao benefício fiscal concedido pela Lei n. 6.321/76. A íntegra das decisões encontra-se nos presentes autos, como anexo da manifestação de inconformidade (fls. 114-175).

A insurgência recursal, iterativa da manifestação de inconformidade, está bem esclarecida no preâmbulo do voto do acórdão da DRJ, que transcrevo abaixo, onde estão colacionados diversos trechos do quanto decidido no processo judicial de referência – decisões que lastrearam a habilitação do crédito perante a RFB e o pedido de compensação em exame; ainda, do trecho abaixo, é possível alçar conclusões sobre a interpretação havida pela DRJ a respeito do quanto decidido nos autos judiciais em referência:

8. O litígio se restringe a forma de cálculo do imposto e da parcela que dele pode ser deduzida, a partir da aplicação dos termos da decisão judicial que transitou em julgado. Assim, importante transcrever o conteúdo da decisão que embasa e determina a reapuração do tributo.

9. Em pesquisa na página do TRF3, cujo endereço a seguir se transcreve, pode-se extrair o seguinte excerto da decisão exarada em 25/11/2013 e registrada em 02/12/2013 na Apelação em processo de conhecimento nº 0000014-31.2010.4.03.6105/SP / 2010.61.05.000014-2/SP:

Página TRF3

<http://web.trf3.jus.br/diario/Consulta/VisualizarDocumentosProcesso?numerosProcesso=201061050000142&data=2013-12-02>

Trechos da decisão:

APELAÇÃO

(...)

A sentença, após embargos de declaração, julgou parcialmente procedente o pedido, "para o fim de declarar o direito da autora à dedução, da base de cálculo do seu IRPJ, de montante correspondente ao dobro das despesas comprovadamente realizadas com o Programa de Alimentação do Trabalhador, limitado tal valor, no entanto, ao percentual de 4% do seu lucro tributável, na forma como prescrevem as Leis 6.321/76 e 9.532/97, observada a prescrição quinquenal", reconhecendo-se o direito à compensação, após o trânsito em julgado (artigo 170-A, CTN), com quaisquer tributos e contribuições arrecadados/administrados pela SRF, e corrigidos pela SELIC, sendo fixada a sucumbência recíproca.

(...)

DECIDO.

A hipótese comporta julgamento na forma do artigo 557 do Código de Processo Civil. Inicialmente, não conheço do agravo retido interposto pelo contribuinte, tendo em vista que não reiterado expressamente no recurso de apelação, nos termos do artigo 523, § 1º do Código de Processo Civil.

Com efeito, encontra-se consolidada a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, firme no sentido de que a as Instruções Normativas que estabeleceram custos máximos das refeições individuais dos trabalhadores para fins de cálculo da dedução do PAT, por trazer inovações às regras estabelecidas na Lei 6.321/76, ofendem o princípio da estrita legalidade.

(...)

Esta Corte, assim como os demais Tribunais Federais, pacificou, ainda, entendimento no

sentido de considerar ilegais os Decretos que, ao estabelecerem que o PAT seria deduzido diretamente do Imposto de Renda devido, inovou a ordem jurídica, ao trazer regra distinta da que prevê a lei regulamentada (Lei 6.321/76), no sentido de que a dedução incidiria sobre o lucro tributável para fins do IRPJ.

(...)

No tocante à prescrição, destaca-se que a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, no AI nos ERESP 644.736, Rel. Min. TEORI ZAVASCKI, DJU 27/08/07, (...)

(...)

Todavia, o Plenário do Supremo Tribunal Federal no RE 566.621, Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJE 11/10/2011, resolveu a controvérsia em prol da aplicação da regra da prescrição de cinco anos, conforme a LC 118, publicada em 09/02/2005, para as ações ajuizadas após a respectiva vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 09/06/2005 (...)

Quanto ao regime da compensação, encontra-se consolidada a jurisprudência no sentido de que o regime aplicável é o vigente ao tempo da propositura da ação, ficando, portanto, o contribuinte sujeito a um dos seguintes diplomas legais: Lei 8.383/91, de 10/12/1991; Lei 9.430, de 27/12/1996 (redação originária); e Lei 10.637, de 30/12/2002 (alterou a Lei 9.430/96).

(...)

Acerca do indébito fiscal, a Corte Superior pacificou a orientação de que o respectivo valor principal é passível de atualização com a aplicação de "expurgos inflacionários", além de índices legais, nos seguintes termos: "a) no mês de janeiro de 1989, o IPC no percentual de

42,72%; b) no mês de fevereiro de 1989, o IPC no percentual de 10,14%; c) no período de março de 1990 a fevereiro de 1991, o IPC; d) a partir de março de 1991, vigora o INPC, a ser adotado até dezembro de 1991; e e) a partir de janeiro de 1992, a UFIR, na forma preconizada pela Lei nº 8.383/91, até 31.12.1995, com o advento da Lei nº 9.250/95, época em que o índice foi substituído pela taxa SELIC, que compreende taxa de juros reais e taxa de inflação a ser considerada a partir de 1º de janeiro de 1996, inacumulável com qualquer outro índice de correção monetária ou com juros de mora. (Precedentes: ERESP 478.359/SP, Corte Especial, DJ de 13.9.2004; EREsp 548.711/PE, DJ de 25/04/2007; EREsp 640.159/PE, DJ de 13.11.2006; REsp 879.747/SP, DJ de 1º.3.2007; REsp 608.556/PE, DJ de 06/02/2007)" (AGRESP 862.572, Rel. Min. LUIZ FUX, DJE 16/06/2008).

Segundo a jurisprudência superior, os juros de mora, previstos no artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional (1% ao mês) são cabíveis, mas somente a partir do trânsito em julgado e que desde que este ocorra anteriormente a 01.01.96, pois a partir daí aplicável, exclusivamente, a Taxa SELIC.

Ante o exposto, com esteio no artigo 557 do Código de Processo Civil, nego seguimento ao agravo retido, à apelação fazendária e à remessa oficial.

10. Assim, a decisão autoriza que sejam deduzidas, em dobro, as despesas comprovadamente realizadas com o PAT com base no seu custo real, sem limitação de valor máximo por cada refeição. Entretanto, tal dedução não poderá exceder a 4% do seu lucro tributável.

11. Pode-se observar na Petição apresentada ao Poder Judiciário pelo contribuinte que seus pedidos tratam da fruição do benefício fiscal do PAT sem as restrições impostas pelos Decretos e pela Instrução Normativa onde se extrapolam as definições da Lei instituidora. Ou seja, não deveria haver limite no valor individual da refeição e o valor gasto no Programa poderia ser deduzido na apuração da base de cálculo do IRPJ antes da apuração do IRPJ devido. Pede o direito à compensação com outros tributos e a devida aplicação da atualização dos valores eventualmente apurados como crédito a ser compensado. Pede ainda pela definição da prescrição do direito. A Petição está em fls. 114/133 e o resumo dos “pedidos” está transcrito a seguir:

Ao final, requer a Autora seja a presente ação julgada inteiramente procedente, declarando-se, por sentença, a inexistência de relação jurídico-tributária entre as partes que tenha por conteúdo a fruição pela Autora do incentivo fiscal previsto pela Lei nº 6.321/76 c/c o disposto no artigo 5º da Lei nº 9.532/97 com a observância das restrições previstas no artigo 581 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda — RIR) e pelo artigo 2º da IN SRF nº 627/2002 à dedução das despesas incorridas no Programa de Alimentação do Trabalhador — PAT do lucro tributável pelo IRPJ apurado em cada exercício, reconhecendo-se a inconstitucionalidade e a ilegalidade dos dispositivos infralegais em tela, os quais não encontram amparo legal por extrapolarem os termos da Lei nº 6.321/76, tornando-se definitiva a tutela antecipada, reconhecendo-se o direito à compensação desses valores com débitos de tributos arrecadados pela Ré e administrados pela Receita Federal do Brasil, tais como o PIS, a COFINS, a CSLL e o próprio IRPJ, as contribuições previdenciárias e o SAT, sem qualquer restrição, tudo com a devida atualização monetária e juros desde a época de cada recolhimento efetuado a maior,

aplicando-se a taxa SELIC, nos termos do artigo 39 da Lei 9.250/95, acrescidos de juros moratórios a partir do trânsito em julgado, observado o prazo prescricional determinado mediante a aplicação do artigo 150, § 40, c/c artigo 168 do CTN, afastando-se as disposições da Lei Complementar nº 118/2005 em relação aos valores do IRPJ indevidamente recolhidos nos exercícios fiscais anteriores ao advento dessa Lei.

12. Ao decidir, em sede de Apelação, confirmando a Sentença, a autoridade judiciária determinou que poderia ser deduzido o dobro dos valores que o contribuinte gastou no Programa de Alimentação do Trabalhador, no momento da apuração do lucro tributável, ou seja, antes do cálculo do imposto de renda devido. Reconheceu o direito à compensação, após o trânsito em julgado (artigo 170-A, CTN), com quaisquer tributos e contribuições arrecadados/administrados pela RFB e corrigidos pela SELIC e ainda desconsiderou os limites de valor de refeição individual estabelecidos na regulamentação.

13. Em resumo, a decisão determina o afastamento das restrições constantes nos Decretos nº 78.676/76, 05/91, Decreto nº 3.000/99 e Instrução Normativa nº 267/2002, declarando o direito da impetrante de se beneficiar do incentivo fiscal para proceder a dedução dos valores despendidos a título de PAT, nos exatos termos do art. 1º da Lei nº 6.321/76. E que o contribuinte poderia compensar os valores indevidamente recolhidos no período a que tinha direito ao benefício, ressalvada a prescrição em relação aos valores recolhidos há mais de cinco anos antes da impetração, nos termos da fundamentação.

Veja-se, portanto, do destaque das conclusões da DRJ a respeito do teor da decisão judicial, que inexistiu divergência entre o quanto decidido, a respeito do direito do ora recorrente que restou encartado na conclusão de julgamento transitada em julgado, quando comparamos a enunciação da DRJ com a do contribuinte.

O ponto de inflexão, então, é denotado a partir do não-atendimento das expectativas numéricas da recorrente quanto à totalização de seu crédito.

A esse respeito, não há reparos a fazer na decisão recorrida, que escorreitamente apresenta os cálculos dos valores em a que teria direito a postulante, alcançando importância, em valores originais, de R\$ 4.954.607,17, em totalização dos anos-calendários 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, em contraface com o valor de R\$ 8.012.797,01 apresentado no memorial da requerente, ora recorrente.

Colaciono, abaixo, a tabela elaborada pela requerente, com a apresentação dos valores que pretende e da qual pode se deduzir a metodologia adotada para alcançar seus resultados; a tabela elaborada pela DRJ e, após, produzi uma tabela comparativa dos resultados (contribuinte x DRJ):

- TABELA APRESENTADA PELA CONTRIBUINTE, PERANTE A DRF, COM A DISCRIMINAÇÃO DOS VALORES PRETENDIDOS NO PERD/COMP:

Levantamento do Crédito decorrente da Aplicação dos Art. 581 a 585 do RIR e Instrução Normativa 267/20002, reconhecido em ação judicial transitada em julgado.

Ano Calendário	IR Normal Apurado	Dedução do PAT escriturada	Valor da Despesa de Alimentação	Dedução do PAT Permitida (4%)	Crédito de Pagamento a Maior	SELIC Acumulada	Crédito de Pagamento a Maior Atualizado
2007	614.314,65	0,00	65.784,00	24.572,59	24.572,59	76,39%	43.343,58
2008	53.838.530,87	1.058.842,51	6.038.824,18	2.153.541,23	1.094.698,72	64,45%	1.800.232,05
2009	114.455.972,19	2.273.390,33	12.497.360,35	4.578.238,89	2.304.848,56	55,34%	3.580.351,75
2010	159.205.321,99	2.428.495,39	12.955.214,46	6.368.212,88	3.939.717,49	45,77%	5.742.926,18
2011	133.809.204,60	824.571,81	1.473.531,48	1.473.531,48	648.959,67	34,70%	874.148,68
Crédito Total					8.012.797,03		12.041.002,25

- TABELA ELABORADA PELA DRJ:

Ano-calendário	Base cálculo IRPJ Lucro Real (A)	IRPJ a pagar antes da dedução PAT (B) (A x 15%)	Valor despesas PAT (C)	Nova base de cálculo IRPJ (D) = A-C	IRPJ a Pagar após dedução PAT (E) (D x 15%)	Valor Benefício PAT - Decisão Judicial (F) = B - E
2007	4.095.430,98	614.314,65	65.784,00	4.029.646,98	604.447,05	9.867,60
2008	358.923.539,16	53.838.530,87	6.038.824,18	352.884.714,98	52.932.707,25	905.823,63
2009	763.039.814,61	114.455.972,19	12.497.360,35	750.542.454,26	112.581.368,14	1.874.604,05
2010	1.061.368.813,27	159.205.321,99	12.955.214,46	1.048.413.598,81	157.262.039,82	1.943.282,17
2011	892.061.364,03	133.809.204,60	1.473.531,48	890.587.832,55	133.588.174,88	221.029,72

- TABELA COMPARATIVA DOS RESULTADOS (CONTRIBUINTE x DRJ):

ANO-CALENDÁRIO	VALOR PRETENDIDO	VALOR APURADO PELA DRJ
2007	R\$ 24.572,59	R\$ 9.867,60
2008	R\$ 1.094.698,72	R\$ 905.823,63
2009	R\$ 2.304.848,54	R\$ 1.874.604,05
2010	R\$ 3.939.717,49	R\$ 1.943.282,17
2011	R\$ 648.959,67	R\$ 221.029,72
TOTAIS	R\$ 8.012.797,01	R\$ 4.954.607,17

Note-se que a postulante tomou, equivocadamente, como base de cálculo para a dedução em dobro do PAT, não o valor do lucro tributável (base de cálculo obtida para o IRPJ), como determinado na decisão judicial, de modo que realizou as deduções das despesas do PAT diretamente do próprio valor do IRPJ a pagar.

Essas conclusões podem ser alcançadas a partir do exame da planilha de valores apresentada pelo contribuinte, em que nem mesmo considera como fator da operação o lucro tributável (base de cálculo para a incidência do IRPJ).

Veja-se, da planilha acima já coligida, que os cálculos do recorrente têm como elementos aritméticos referentes somente a) o LUCRO APURADO e b) os valores de DEDUÇÃO DE PAT escriturados. Somente como parâmetros limitativos à dedução, considera a) o VALOR TOTAL DA DESPESA DE ALIMNETAÇÃO CRÉDITO DE PAGAMENTO A MAIOR e os 4% (quatro por cento) do IRPJ a pagar.

Os valores de “CRÉDITO DE PAGAMENTO A MAIOR”, pelo recorrente, decorrem da seguinte fórmula – a qual deixa estreme de dúvidas de que procedeu, por erro, à dedução do PAT diretamente do valor imposto a pagar, e não da base de cálculo do IRPJ (lucro tributável):

CRÉDITO DE PAGAMENTO A MAIOR = VALOR DO IR PAGO*0,04 – DEDUÇÃO DO PAT ESCRITURADA,
se o VALOR DA DESPESA DE ALIMENTAÇÃO FOR MAIOR OU IGUAL A 4% DO IR PAGO
(o que ocorreu para os anos-calendários 2007, 2008, 2009 e 2010)

OU

CRÉDITO DE PAGAMENTO A MAIOR = VALOR DA DESPESA DE ALIMENTAÇÃO – DEDUÇÃO DO PAT
ESCRITURADA, se o VALOR DA DESPESA DE ALIMENTAÇÃO FOR MENOR OU IGUAL A 4% DO IR PAGO
(o que ocorreu para o ano-calendário 2011)

A operação do recorrente, que acaba por considerar como crédito de tributo o próprio valor pago como DESPESA, incorrida no Programa Alimentação do Trabalhador, fica, no caso em que a DESPESA DE ALIMENTAÇÃO É INFERIOR AO TRIBUTADO PAGO, À TODA EVIDÊNCIA, como ocorreu no ano-calendário de 2011, última linha da planilha apresentada pelo contribuinte:

- TABELA APRESENTADA PELA CONTRIBUINTE, PERANTE A DRF, COM A DISCRIMINAÇÃO DOS VALORES PRETENDIDOS NO PERD/COMP:

Levantamento do Crédito decorrente da Aplicação dos Art. 581 a 585 do RIR e Instrução Normativa 267/20002, reconhecido em ação judicial transitada em julgado.

Ano Calendário	IR Normal Apurado	Dedução do PAT escriturada	Valor da Despesa de Alimentação	Dedução do PAT Permitida (4%)	Crédito de Pagamento a Maior	SELIC Acumulada	Crédito de Pagamento a Maior Atualizado
2007	614.314,65	0,00	65.784,00	24.572,59	24.572,59	76,39%	43.343,58
2008	53.838.530,87	1.058.842,51	6.038.824,18	2.153.541,23	1.094.698,72	64,45%	1.800.232,05
2009	114.455.972,19	2.273.390,33	12.497.360,35	4.578.238,89	2.304.848,56	55,34%	3.580.351,75
2010	159.205.321,99	2.428.495,39	12.955.214,46	6.368.212,88	3.939.717,49	45,77%	5.742.926,18
2011	133.809.204,60	824.571,81	1.473.531,48	1.473.531,48	648.959,67	34,70%	874.148,68
Crédito Total					8.012.797,03		12.041.002,25

O “crédito de imposto pago a maior” que o recorrente quer ver apropriado é o equivalente à TOTALIDADE DA SUA DESPESA COM ALIMENTAÇÃO: DEDUZIU NA DIPJ R\$ 824.571,81, da base tributável do lucro real e afirma ter um CRÉDITO DE PAGAMENTO A MAIOR DE IRPJ DE R\$ 648.959,67, VALOR DA DESPESA DO PAT QUE SERIA, ASSIM, SUBTRAÍDO DO PRÓPRIO VALOR DE IRPJ CALCULADO A PAGAR.

Evidenciada a incorreção da base de cálculo que o requerente toma como referência para o desconto do Programa de Alimentação do Trabalhador, importa ainda uma outra observação.

O reconhecimento do crédito, no controle do Per/Dcomp, somente na importância de R\$ 9.867,60 (que está relacionado ao ano-calendário de 2007), decorre do fato de que AS DEDUÇÕES DO PAT JÁ TINHAM SIDO FEITAS, DA BASE DE CÁLCULO DO LUCRO TRIBUTÁVEL, ANTES DA INCIDÊNCIA DO IRPJ, NA FICHA 12 DAS DIPJS DOS ANOS-CALENDÁRIOS 2007, 2008, 2009, 2010 E 2011. Nesse anos-calendários não apenas inexistem diferenças em favor da postulante, como se demonstrou, pelos cálculos reputados escorreitos da DRJ, que a ora recorrente deduziu valores superiores aos que seriam devidos, pelo benefício fiscal do PAT, nos anos-calendários 2008, 2009, 2010 e 2011:

Ano-calendário	Limite 4 % do valor imposto devido (G) = B x 4%	Valor Benefício PAT - Decisão Judicial (F) = B - E	Valor já utilizado pelo contribuinte	Diferença (Crédito decorrente da decisão judicial)
2007	24.572,59	9.867,60	0,00	9.867,60
2008	2.153.541,23	905.823,63	1.058.842,51	ZERO
2009	4.578.238,89	1.874.604,05	2.273.390,33	ZERO
2010	6.368.212,88	1.943.282,17	2.428.495,39	ZERO
2011	5.352.368,18	221.029,72	824.571,81	ZERO
				9.867,60

É a essas duas circunstâncias que se deve a divergência entre o valor de crédito pretendido pela ora recorrente e o confirmado pela fiscalização – e não por suposta aplicação de “limitador de 15% do IRPJ sobre as despesas do PAT”, de modo que não evidenciado o apego desrespeito à autoridade da decisão judicial transitada em julgado pelo indeferimento do direito creditório.

Nesse ponto, importa que foi somente com o Decreto n. 5/91 que a sistemática de cálculo do PAT foi alterada e passou a ocorrer diretamente do IRPJ devido, e não mais do “lucro tributável” (base de cálculo para o IRPJ), de modo que passou a equivaler, então, a 15% sobre a soma das despesas de custeio realizadas no período de apuração, com o limite máximo de 4% do IRPJ devido.

Os cálculos apresentados pelo recorrente, portanto, a um só tempo, enquanto pretende *afastar as limitações ao benefício, não estabelecidas em lei, mas nos atos regulamentares infralegais*, elege a base de cálculo para a dedução como sendo o próprio imposto devido, numa combinação de regras como lhe parece mais favorável, fazendo valer uma combinação vedada, a que chamamos “*tertius legis*”.

Abaixo, transcrevo, do acórdão de manifestação de inconformidade, os esclarecimentos sobre o que ora se afirma, no bem lançado voto condutor do julgamento daquela Delegacia:

14. Considerando a decisão transitada, o contribuinte apresentou o pedido de habilitação do crédito, fase em que é autorizada a apresentação de Dcomp sem, no entanto, ser validado pela autoridade fiscal o crédito apresentado pelo contribuinte, eis que o momento desta verificação é após a formalização da Declaração de Compensação.

15. Ao transmitir a Dcomp nº 15060.13277.231015.1.3.057-5000 em 23 de outubro de 2015 o contribuinte apresentou o crédito para compensação no valor de R\$ 11.106.888,51. Em 16/04/2019 a autoridade fiscal intimou o contribuinte a demonstrar os cálculos de apuração do crédito apresentado na Dcomp.

16. Em 06/05/2019 foi apresentada a planilha com os cálculos, constante em arquivo excel anexado em fl. 16 com o seguinte conteúdo:

Levantamento do Crédito decorrente da Aplicação dos Art. 581 a 585 do RIR e Instrução Normativa 267/20002, reconhecido em ação judicial transitada em julgado.

Ano Calendário	IR Normal Apurado	Dedução do PAT escriturada	Valor da Despesa de Alimentação	Dedução do PAT Permitida (R\$)	Crédito de Pagamento a Maior	SELIC Acumulada	Crédito de Pagamento a Maior Atualizado
2007	614.314,65	0,00	65.704,00	24.572,59	24.572,59	76,39%	43.343,58
2008	53.838.530,87	1.058.842,51	6.038.824,18	2.153.541,23	1.094.698,72	64,45%	1.800.232,05
2009	114.455.972,19	2.273.390,33	12.497.360,35	4.578.238,89	2.304.848,56	55,34%	3.580.351,75
2010	159.205.321,99	2.428.495,39	12.955.214,46	6.368.212,88	3.939.717,49	45,77%	5.742.926,18
2011	133.809.204,60	824.571,81	1.473.531,48	1.473.531,48	648.559,67	34,70%	874.148,68
Crédito Total					8.012.797,03		12.041.002,25

17. Das informações apresentadas na Tabela, constata-se que foi indicado o valor de IRPJ devido a cada

ano-calendário de 2007 a 2011, foi informado o valor de dedução do PAT utilizada na sua contabilidade e na apuração do IRPJ na Ficha 12A da DIPJ, bem como o valor da alimentação referente ao PAT a ser deduzido. A partir destes dados o contribuinte calculou 4% do imposto devido (15%) de cada ano-calendário e calculou a diferença entre o valor de 4% do imposto devido e o valor que havia deduzido na apuração do IRPJ (Ficha 12A), resultando no valor que apresentou como crédito para compensação.

18. Pois bem. A forma de apuração e cálculo de valores eventualmente pagos a maior deve se limitar ao conteúdo da decisão judicial. A decisão é clara em determinar que deve ser deduzido da base de cálculo do IRPJ o dobro do valor gasto com o Programa de Alimentação do Trabalhador legalmente instituído. A decisão não determina a dedução do imposto devido conforme previsto nos Decretos que foram considerados ilegais.

19. Assim, para aplicação da decisão é necessário deduzir o valor apurado relativamente às despesas comprovadamente realizadas com o PAT para deduzir este valor da base de cálculo do IRPJ. Portanto, conforme definido na sentença judicial, tal dedução deve ocorrer antes da apuração do valor do imposto devido.

20. Não foi esse cálculo que o contribuinte apresentou quando respondeu à intimação fiscal em 06/05/2019. **O contribuinte aplicou a dedução diretamente na apuração do Imposto a Pagar, ou seja, após a apuração do IRPJ devido.** Não é esta a petição do próprio contribuinte em sua inicial, tampouco foi esta a decisão judicial que transitou em julgado.

21. A decisão em 2ª instância apenas confirma o conteúdo da sentença exarada em 29/05/2011, copiada em fls. 136/151. O dispositivo da sentença é o transcrito a seguir:

DISPOSITIVO

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o pedido, nos termos do artigo 269, I, do Código de Processo Civil, para o fim de declarar o direito da autora a dedução, da

base de cálculo do seu IRPJ, de montante correspondente ao dobro das despesas comprovadamente realizadas com o Programa de Alimentação do Trabalhador, limitado tal valor, no entanto, ao percentual de 4% do seu lucro tributável, na forma como prescrevem as Leis 6.321/76 e 9.532/97.

Em razão da sucumbência recíproca os honorários advocatícios se compensarão. Custas na forma da lei.

Sentença sujeita ao reexame necessário.

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

Campinas,

RAQUEL SILVEIRA

Juíza federal Substituta

(Grifos sublinhados meus, negrito do original)

22. Merece destacar que a decisão está de acordo com o texto literal da Lei nº 6.321 de 14 de abril de 1976 que em seu artigo 1º estabeleceu a criação do benefício:

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.

23. Portanto, os cálculos apresentados pelo contribuinte não estão de acordo com a decisão judicial e, dessa forma, não podem ser validados neste processo.

24. Já a Fiscalização em seu Despacho Decisório acatou as informações apresentadas pelo contribuinte. Ao proceder assim, reconheceu em sua apuração o método adotado pelo contribuinte, entretanto, aplicou o percentual de 15% nas despesas apresentadas pelo contribuinte como valor de dedução também diretamente na apuração do Imposto de Renda a Pagar na Ficha 12A. O cálculo, apesar de considerar os valores do contribuinte, ajustou o limite ao

valor de 15% das despesas com PAT nos termos dos Decretos. Cálculos estes que, entendo, também não correspondem ao comando da decisão judicial, eis que se utilizou do modelo de cálculo contido no Decreto 5/1991 deduzindo diretamente o valor apurado de benefício fiscal na apuração do Imposto a Pagar.

25. Como afirmado pelo contribuinte em sua manifestação, deve a autoridade tributária se limitar aos termos da decisão sob pena de descumprimento, da mesma forma que o contribuinte deve se limitar ao conteúdo da decisão. As divergências devem, ao seu tempo, ser motivo de recurso nas instâncias judiciais.

26. Para se aplicar os termos da decisão judicial com a utilização do benefício fiscal, o valor da despesa deve ser deduzido da base de cálculo (do lucro tributável) e não no Imposto Devido como procedeu o contribuinte. Após a dedução da despesa é calculado o novo Imposto Devido. Esta redução do IRPJ devido é o resultado da aplicação do benefício. Ocorre que a Lei nº 9.532/97 limitou o quantum deste benefício a 4% do IRPJ devido e a decisão judicial mantém esta condição ao afirmar do limite nos termos da Lei 9.532/97:

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.

27. Assim, ao processar as informações e valores apresentados pelo contribuinte, obtêm-se a seguinte tabela:

Ano-calendário	Base cálculo IRPJ Lucro Real (A)	IRPJ a pagar antes da dedução PAT (B) (A x 15%)	Valor despesas PAT (C)	Nova base de cálculo IRPJ (D) = A - C	IRPJ a Pagar após dedução PAT (E) (D x 15%)	Valor Benefício PAT - Decisão Judicial (F) = B - E
2007	4.095.430,98	614.314,65	65.784,00	4.029.646,98	604.447,05	9.867,60
2008	358.923.539,16	53.838.530,87	6.038.824,18	352.884.714,98	52.932.707,25	905.823,63
2009	763.039.814,61	114.455.972,19	12.497.360,35	750.542.454,26	112.581.368,14	1.874.604,05
2010	1.061.368.813,27	159.205.321,99	12.955.214,46	1.048.413.598,81	157.262.039,82	1.943.282,17
2011	892.061.364,03	133.809.204,60	1.473.531,48	890.587.832,55	133.588.174,88	221.029,72

28. Uma vez obtido o valor do benefício fiscal de acordo com a decisão judicial, ou seja, aplicando a dedução no Lucro Tributável, resta verificar o a aplicação do limite de 4% e verificar a diferença entre o valor calculado como crédito subtraído do valor já utilizado pelo contribuinte nas respectivas apurações de IRPJ, resultando na seguinte tabela:

Ano-calendário	Limite 4% do valor imposto devido (G) = B x 4%	Valor Benefício PAT - Decisão Judicial (F) = B - E	Valor já utilizado pelo contribuinte	Diferença (Crédito decorrente da decisão judicial)
2007	24.572,59	9.867,60	0,00	9.867,60
2008	2.153.541,23	905.823,63	1.058.842,51	ZERO
2009	4.578.238,89	1.874.604,05	2.273.390,33	ZERO
2010	6.368.212,88	1.943.282,17	2.428.495,39	ZERO
2011	5.352.368,18	221.029,72	824.571,81	ZERO
				9.867,60

29. O resultado é idêntico ao obtido pela Fiscalização, entretanto, por caminhos de cálculos diferentes.

30. Os valores declarados pelos contribuintes devem obrigatoriamente refletir a apuração corretamente escriturada, sujeitando-se, assim, à comprovação documental para aferição da certeza do crédito pleiteado. A Fiscalização adotou as informações apresentadas e da mesma forma adoto as informações e valores apresentados pelo manifestante na resposta à Intimação e na Manifestação.

31. Assim, mesmo indeferindo a forma de cálculo apresentada pelo contribuinte, bem como o cálculo da Fiscalização, o valor de crédito apurado é idêntico àquele obtido pela autoridade fiscal, de modo que o resultado do Despacho Decisório deve ser mantido.

Firme nessas razões, escoreita a decisão recorrida, que não enseja quaisquer reparos por essa instância revisora.

Ante o exposto, voto pelo conhecimento e desprovimento do recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ