

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.747.097 - RS (2018/0141331-1)**

**RELATOR** : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**  
**RECORRENTE** : **CALÇADOS SANDRA LTDA**  
**ADVOGADO** : **LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES E OUTRO(S) -**  
RS047231  
**RECORRIDO** : **FAZENDA NACIONAL**

**EMENTA**

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 1022 DO CPC/2015. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. 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. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO EM PARTE E PROVIDO**

**DECISÃO**

Trata-se de recurso especial interposto pela CALÇADOS SANDRA LTDA, com fulcro nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, assim ementado (fl. 130):

MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DO INCENTIVO FISCAL. LEI Nº 6.321/76.

São legítimos os decretos regulamentares da Lei nº 6.321, de 1976, uma vez que estabeleceram, de acordo com o espírito da lei, que as despesas incorridas no âmbito de programa de alimentação dos trabalhadores seriam deduzidas como custo operacional, na apuração do lucro tributável, podendo as empresas ainda, a título de incentivo fiscal, deduzir, do imposto devido, valor correspondente à alíquota do imposto de renda aplicada sobre as mesmas despesas, até o limite percentual estabelecido em lei.

Os embargos de declaração foram rejeitados (fls. 152-154).

Em suas razões, a recorrente alega, primeiramente, violação do artigo 1022, II, do CPC/2015, ao argumento de que a Corte local não se manifestou sobre pontos importantes para o deslinde da controvérsia, especificamente quanto à culta do Judiciária no transcurso da prescrição.

Quanto ao mérito, aponta, além de divergência jurisprudencial, violação dos arts. 97, 108, I, do CTN; 1º da Lei 9.532/1997. Para tanto, sustenta que incentivo fiscal do PAT deve ser calculado sobre o lucro tributável, e não sobre o imposto devido.

Contrarrazões às fls. 211-214.

Decisão positiva de admissibilidade à fl. 224-225.

O Ministério Público Federal, às fls. 251-254, não se manifestou quanto ao mérito, ante a ausência de interesse público primário.

É o relatório. Passo a decidir.

Inicialmente, quanto à alegada violação do art. 1022 do CPC/2015, o recorrente apresentou argumentos genéricos, vagos a respeito da suposta ofensa ao citado artigo. Dessa forma, revelam-se deficientes as razões do recurso especial, situação que impede o conhecimento do recurso. Aplica-se à hipótese a Súmula 284/STF.

Adiante, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou a compreensão no sentido de que os benefícios instituídos pelas Leis 6.297/1975 e 6.321/1976 aplicam-se ao adicional do imposto de renda, de forma que, primeiramente, proceder-se à dedução sobre o lucro da empresa, resultando no lucro real, sobre o qual deverá ser calculado o adicional do imposto de renda.

A propósito, confirmam-se:

**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).

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. ART. 1º, DA LEI N. 6.321/76. FORMA DE CÁLCULO. DEDUÇÃO SOBRE O LUCRO TRIBUTÁVEL DA EMPRESA E NÃO SOBRE O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO, O QUE REFLETE NO CÁLCULO DO ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA, AFASTANDO A VEDAÇÃO CONSTANTE DO ART. 3º, §4º, DA LEI N. 9.249/95.

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 AREsp 1359814/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/02/2019, DJe 19/02/2019)

O Tribunal de origem decidiu em desconformidade com a jurisprudência desta Corte, conforme se verifica no seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido (fl. 276):

2. Mérito da causa - Tratamento fiscal do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) A Lei nº 6.321, de 1976, buscou estimular tributariamente as empresas a implementarem programas de alimentação do trabalhador (PAT), permitindo a dedução "em dobro" das despesas realizadas, limitada a "5% do lucro tributável". Confira-se:

[...]

Ocorre que a Lei nº 6.321, de 1976, ao dizer, sintética e imprecisamente, que as empresas poderiam deduzir "em dobro" as despesas incorridas no âmbito do PAT, quis na verdade significar - e isso é bem explicitado pelas normas regulamentares - que as despesas incorridas no âmbito do PAT, (1) além de serem consideradas como custo operacional na apuração do lucro tributável, (2) também poderiam, em etapa posterior - agora a título de incentivo fiscal, ser consideradas para dedução do imposto devido, mas não pelo seu valor integral, e sim pelo valor resultante da

aplicação, sobre tais despesas, da alíquota pertinente do imposto de renda.

De fato, os regulamentos limitaram-se a dar precisão tributária ao comando legal, estabelecendo que o tratamento fiscal do PAT dar-se-ia em duas etapas diversas:

1ª) consideração dos valores despendidos com alimentação como custo operacional a ser deduzido na apuração do lucro tributável e 2ª) dedução do imposto de renda devido, subtraindo-se do imposto devido final o correspondente à aplicação da alíquota sobre as despesas com alimentação dos trabalhadores.

Ajustado a tal orientação, o vigente Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 1999), prevê, no seu artigo 581, a dedução do imposto devido (a título de incentivo fiscal), sem prejuízo da anterior e normal dedução das despesas como custo operacional na apuração do lucro tributável, conforme se vê de seu artigo 369, in verbis:

[...]

Evidentemente, a limitação percentual estabelecida nos dispositivos regulamentares não se refere às despesas com alimentação consideradas como custo operacional, pela sua própria natureza, mas apenas ao valor dedutível a título de incentivo fiscal, que tem como base de cálculo as mesmas despesas.

Por outro lado, se a Lei nº 6.321, de 1976 (art. 1º) não foi muito clara, tendo os regulamentos citados a função, que lhes é inerente, de dar a adequada interpretação da lei, o fato é que leis posteriores vieram a confirmar a interpretação dada por tais regulamentos, ficando assim evidenciado que a limitação percentual se dá exclusivamente sobre o valor do incentivo fiscal, que é o valor a ser deduzido do imposto devido. Mais que isso, a legislação superveniente modificou o limite de dedução do incentivo fiscal de 5% para 4%. Confira-se:

[...]

Enfim, o incentivo fiscal da Lei nº 6.321, de 1976, regulamentado atualmente pelo art. 581 do Decreto nº 3.000, de 1999 (R.I.R.), aplica-se, a partir das leis nº 8.849, de 1994 (art. 5º) e nº 9.532, de 1997 (art. 5º) sobre o imposto devido, e não mais sobre o lucro tributável (lucro real), como explicitado pelo art. 581-caput do R.I.R. (Decreto nº 3.000, de 1999), sendo esse "imposto devido" aquele que resulta somente da aplicação da alíquota de 15% (por força do art. 3º, § 4º, da Lei nº 9.249, de 1995, que dispõe que "...o valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções").

Incide, à hipótese, o teor da súmula 568/STJ ("O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema.").

Ante o exposto, **conheço em parte do recurso especial e, nessa parte, dou-lhe provimento, nos termos da fundamentação.**

Publique-se. Intimem-se.

Brasília (DF), 03 de abril de 2019.

MINISTRO BENEDITO GONÇALVES  
Relator