



## 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

# Superior Tribunal de Justiça

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 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;"

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 nº 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 nº 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 questionamento 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



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 n.º 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 n.º 10.854, de 2021, as razões de decidir são idênticas, havendo o

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

# Superior Tribunal de Justiça

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



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 8067840320204058400

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.