SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 2172237 - SC (2024/0356001-6)

RELATOR	**:**	**MINISTRO TEODORO SILVA SANTOS**
AGRAVANTE	:	FAZENDA NACIONAL
AGRAVADO	:	NOVACKI PAPEL E EMBALAGENS S.A
ADVOGADA	:	REGIANE BINHARA ESTURILIO WOICIECHOVSKI - PR027100

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR – PAT. DEDUÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL. ILEGALIDADE DE ATO REGULAMENTAR QUE IMPÕE LIMITAÇÃO NÃO CONTEMPLADA EM LEI. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.

1. O art. 186 do Decreto n. 10.854/2021, "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" (REsp n. 2.093.548/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 10/11/2023).

2. Agravo interno desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Teodoro Silva Santos.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Maria Thereza de Assis Moura e Marco Aurélio Bellizze votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Teodoro Silva Santos.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Afrânio Vilela.

Brasília, 19 de dezembro de 2024.

MINISTRO TEODORO SILVA SANTOS
Relator

Documento eletrônico VDA45047924 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): TEODORO SILVA SANTOS Assinado em: 19/12/2024 14:32:02
Publicação no DJEN/CNJ de 23/12/2024. Código de Controle do Documento: 65f53f02-794c-4097-b16d-52dc291cfc15

AgInt nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 2172237 - SC (2024/0356001-6)

RELATOR	**:**	**MINISTRO TEODORO SILVA SANTOS**
AGRAVANTE	:	FAZENDA NACIONAL
AGRAVADO	:	NOVACKI PAPEL E EMBALAGENS S.A
ADVOGADO	:	REGIANE BINHARA ESTURILIO WOICIECHOVSKI - PR027100

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR – PAT. DEDUÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL. ILEGALIDADE DE ATO REGULAMENTAR QUE IMPÕE LIMITAÇÃO NÃO CONTEMPLADA EM LEI. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.

1. O art. 186 do Decreto n. 10.854/2021, "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" (REsp n. 2.093.548/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 10/11/2023).

2. Agravo interno desprovido.

RELATÓRIO

Trata-se de agravo interno interposto pela FAZENDA NACIONAL contra a decisão de fls. 243-245, integrada pela de fls. 260-262, em que neguei provimento ao recurso especial. O *decisum* foi assim ementado (fl. 243):

> RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INEXISTÊNCIA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR – PAT. DEDUÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL. ILEGALIDADE DE ATO REGULAMENTAR QUE IMPÕE LIMITAÇÃO NÃO CONTEMPLADA EM LEI. RECURSO DESPROVIDO.

Sustenta a parte agravante que:

> [...] a partir da leitura conjunta dos arts. 1º, caput, e 2º, *caput*, da Lei n° 6.321, de 1976, que o Legislativo delegou ao Executivo a prerrogativa de regulamentar o benefício fiscal de dedução das despesas com o PAT, de forma a priorizar os trabalhadores de baixa renda. É dizer, ao Executivo cabe delimitar o conceito de trabalhador de baixa renda, para fins de fruição da benesse fiscal, bem

Documento eletrônico VDA44825834 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): TEODORO SILVA SANTOS Assinado em: 10/12/2024 19:58:24
Código de Controle do Documento: a8a164d0-f97f-47e1-ab77-ef75430c4157

como limitar a fruição da benesse às despesas incorridas com esses trabalhadores, já que a lei é expressa ao determinar a priorização desses trabalhadores. (fl. 268)

Argumenta, assim, que não há que se falar em ofensa ao princípio da legalidade, pois a atuação do Poder Executivo deu-se "dentro do espaço de conformação criado pelo Legislativo ao determinar a priorização dos trabalhadores de baixa renda" (fl. 270).

Contrarrazões ao agravo interno apresentadas às fls. 277-282.

É o relatório.

VOTO

A despeito dos argumentos veiculados no presente recurso, a insatisfação não merece provimento.

Na espécie, o Tribunal de origem adotou as seguintes razões de decidir (fls. 155-156):

> A L nº 6.321/1976, dispõe sobre "a dedução, do lucro tributável para fins de imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, do dobro das despesas realizadas em programas de alimentação do trabalhador".
>
> [...]
>
> A leitura do dispositivo acima colacionado resulta na interpretação de que é possível a dedução, em dobro, das despesas com o PAT do lucro tributável do imposto de renda da pessoa jurídica, desde que devidamente inscrita no programa. Precedente do STJ: REsp 1986125-PR, Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, 18-05-2022.
>
> Os decretos posteriores que se propunham a regulamentar a previsão legal - D 78.676/76, D 5/91 e D 349/91 -, incluíram em seu texto a menção expressa no sentido de que a limitação da dedução recairia sobre o imposto de renda devido.
>
> **Tais previsões acabaram por extrapolar o poder regulamentar, porquanto incluíram limitação que a própria lei não dispunha**.
>
> Idêntica forma, no tocante ao Regulamento de Imposto de Renda, tanto o anterior (D 3.000/99) quanto o atual (D 9.580/18) acabaram por extrapolar os limites regulamentares, criando limitações que a própria lei não havia disciplinado.
>
> Ademais, as LL 8.849/94 e 9.532/97 não tiveram o condão de suprir a ilegalidade verificada na edição dos decretos:
>
> [...]
>
> Com efeito, as leis não alteraram o entendimento de que as deduções recairiam sobre o lucro tributável, mas sim que as deduções não poderiam exceder ao percentual indicado de 4% do lucro devido.
>
> Com a edição do D 10.854/2021, o §1º do artigo 645 do D 9.580/2018 (§ 1º Os trabalhadores de renda mais elevada poderão ser incluídos no programa de alimentação, desde que seja garantido o atendimento da totalidade dos trabalhadores contratados pela pessoa jurídica beneficiária que percebam até cinco salários mínimos) foi alterado, passando a prever novas limitações ao benefício fiscal em questão:
>
> [...]
>
> Embora **o D 10.854/2021 tenha sido editado com o objetivo de regulamentar o incentivo fiscal concedido pela L 6.321/76, o referido decreto acabou por limitá-lo, extrapolando os limites do poder regulamentar, em**

Documento eletrônico VDA44825834 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): TEODORO SILVA SANTOS Assinado em: 10/12/2024 19:58:24
Código de Controle do Documento: a8a164d0-f97f-47e1-ab77-ef75430c4157

afronta ao princípio da hierarquia das normas.

Em suma, a parte autora faz jus ao direito de deduzir o dobro das despesas com o programa de alimentação diretamente do lucro tributável, limitado a 4% do imposto devido.

Como consignado na decisão ora agravada, as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça adotaram o entendimento de que o incentivo fiscal – desconto em dobro das despesas com o PAT – deve ser calculado sobre o lucro da empresa, chegando-se, assim, ao lucro real sobre o qual incide o adicional do imposto de renda, previsto no art. 3º, § 4º, da Lei n. 9.249/1995. Assim, as deduções realizadas no momento da apuração do lucro real não interferem na integralidade do adicional, **apresentando-se ilegais atos regulamentares que impõem limitações não contempladas em lei.**

Nesse sentido:

> TRIBUTÁRIO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. ART. 186 DO DECRETO 10.854/2021. ILEGALIDADE. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.
>
> 1. A Segunda Turma desta Corte já manifestou o entendimento de que **o art. 186 do Decreto 10.854/2021, "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"** (REsp 2.093.548/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 7/11/2023, DJe de 10/11/2023).
>
> 2. Agravo interno desprovido. (AgInt no REsp 2.149.746/PR, relator Ministro Afrânio Vilela, DJe 4/9/2024).

> 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.
>
> 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.
>
> 3. Contudo, se o artigo 1.º 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

Documento eletrônico VDA44825834 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): TEODORO SILVA SANTOS Assinado em: 10/12/2024 19:58:24
Código de Controle do Documento: a8a164d0-f97f-47e1-ab77-ef75430c4157

(imposto de renda devido). Precedente.

4. Recurso especial não provido. (REsp n. 2.093.548/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 10/11/2023.)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR-PAT. FORMA DE CÁLCULO: DEDUÇÃO SOBRE O LUCRO TRIBUTÁVEL DA EMPRESA. AGRAVO INTERNO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. O entendimento do Superior Tribunal de Justiça é de que benefício fiscal instituído pelo art. 1º da Lei 6.321/1976, consubstanciado no desconto em dobro das despesas comprovadamente realizadas com o Programa de Alimentação do Trabalhador-PAT, deve se dar sobre o lucro tributável da pessoa jurídica, resultando, assim, no lucro real, sobre o qual deverá recair o adicional do imposto de renda, de modo que as deduções realizadas no momento da apuração do lucro real não interferem na integralidade prevista no § 4º do art. 3º da Lei 9.249/1995. Precedentes.

2. Agravo interno da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento. (AgInt no REsp n. 1.801.706/SC, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, D Je 11/5/2023.)

Destaco, ainda, as seguintes decisões monocráticas: REsp n. 2.175.110/RJ, relatora Ministra Maria Thereza de Assis Moura, DJe 7/11/2024; REsp n. 2.166.823/CE, relator Ministro Benedito Gonçalves, DJe 5/11/2024; AREsp n. 2.723.808/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, DJe 29/10/2024.

Dessa forma, o acórdão recorrido está conformado à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao agravo interno.

É o voto.

Documento eletrônico VDA44825834 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): TEODORO SILVA SANTOS Assinado em: 10/12/2024 19:58:24
Código de Controle do Documento: a8a164d0-f97f-47e1-ab77-ef75430c4157

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TERMO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA

AgInt nos EDcl no REsp 2.172.237 / SC

Número Registro: 2024/0356001-6 **PROCESSO ELETRÔNICO**

Número de Origem:
50065238920234047209

Sessão Virtual de 12/12/2024 a 18/12/2024

Relator do AgInt nos EDcl

Exmo. Sr. Ministro TEODORO SILVA SANTOS

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro TEODORO SILVA SANTOS

Secretário

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : NOVACKI PAPEL E EMBALAGENS S.A
ADVOGADA : REGIANE BINHARA ESTURILIO WOICIECHOVSKI - PR027100

ASSUNTO : DIREITO TRIBUTÁRIO - IMPOSTOS - IRPJ/IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA

AGRAVO INTERNO

AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL
AGRAVADO : NOVACKI PAPEL E EMBALAGENS S.A
ADVOGADA : REGIANE BINHARA ESTURILIO WOICIECHOVSKI - PR027100

TERMO

"A SEGUNDA TURMA, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Teodoro Silva Santos."

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Maria Thereza de Assis Moura e Marco Aurélio Bellizze votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Teodoro Silva Santos. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Afrânio Vilela.

Documento eletrônico VDA45035761 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): SISTEMA JUSTIÇA - SERVIÇOS AUTOMÁTICOS, Assinado em: 19/12/2024 00:26:52
Código de Controle do Documento: e4fe1785-fb96-409d-88b8-a5ec9c540666

Brasília, 18 de dezembro de 2024

Documento eletrônico VDA45035761 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): SISTEMA JUSTIÇA - SERVIÇOS AUTOMÁTICOS, Assinado em: 19/12/2024 00:26:52
Código de Controle do Documento: e4fe1785-fb96-409d-88b8-a5ec9c540666