

Processo

ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA / SP

5035310-53.2024.4.03.6100

Relator(a)

Desembargadora Federal GISELLE DE AMARO E FRANCA

Órgão Julgador

6ª Turma

Data do Julgamento

31/03/2026

Data da Publicação/Fonte

Intimação via sistema DATA: 07/04/2026

Ementa

PODER JUDICIÁRIO

Tribunal Regional Federal da 3ª Região

6ª Turma

Avenida Paulista, 1842, Bela Vista, São Paulo - SP - CEP: 01310-936

<https://www.trf3.jus.br/balcao-virtual>

APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA (1728) Nº 5035310-53.2024.4.03.6100

RELATOR: GISELLE DE AMARO E FRANCA

APELANTE: DELEGADO DA DELEGACIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (DERAT/SPO), UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

APELADO: CONGRESERV CONCRETO S/A

ADVOGADO do(a) APELADO: ANTONIO ESTEVES JUNIOR - SP183531-A

ADVOGADO do(a) APELADO: CAMILA ANGELA BONOLO PARISI - SP206593-A

FISCAL DA LEI: MINISTERIO PUBLICO FEDERAL

JUIZO RECORRENTE: JUÍZO DA 8ª VARA CÍVEL FEDERAL DE SÃO PAULO

Ementa

MANDADO DE SEGURANÇA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - DEDUÇÃO DAS

DESPESAS DECORRENTES DO PAT - ILEGALIDADE DOS DISPOSITIVOS EXORBITANTES DA FUNÇÃO REGULAMENTAR.

I. CASO EM EXAME

1. Processo destinado a viabilizar a possibilidade de dedução em dobro, do lucro tributável - IRPJ, de despesas com o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). Apelação da União e reexame necessário.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. A legalidade da redução de amplitude do benefício fiscal por meio de atos infralegais.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3. A dedução das despesas decorrentes do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) é aplicada, em dobro, sobre o lucro tributável, limitada a 5%, nos termos da Lei Federal nº 6.321/1976.

4. A partir da Lei Federal nº 9.532/1997, artigos 5º e 6º, inciso I, limitou-se a dedução a 4% do imposto de renda.

5. A interpretação de benefício fiscal é restritiva, mas não sufraga a redução infralegal dos parâmetros firmados em lei. Ilegais os dispositivos que exorbitam a função regulamentar. Precedentes deste Tribunal.

IV. DISPOSITIVO E TESE

6. Apelação e reexame necessário desprovidos.

Dispositivos relevantes citados: Lei Federal nº 6.321/1976, art. 1º; Lei Federal nº 9.532/1997, artigos 5º e 6º, inciso I.

Jurisprudência relevante citada: (TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5036797-63.2021.4.03.6100, julgado em 18/12/2024, Intimação via sistema DATA: 07/01/2025, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MARISA FERREIRA DOS SANTOS), (TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5004396-56.2022.4.03.6106, julgado em 29/11/2024, Intimação via sistema DATA: 02/12/2024, Rel. Desembargador Federal MAIRAN GONCALVES MAIA JUNIOR), (TRF 3ª Região, 4ª Turma, AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 5016380-51.2024.4.03.0000, julgado em 27/03/2025, Intimação via sistema DATA: 01/04/2025, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL WILSON ZAUHY FILHO), (TRF 3ª Região, 4ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5008148-88.2021.4.03.6100, julgado em 18/12/2024, DJEN DATA: 24/12/2024, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MONICA AUTRAN MACHADO NOBRE), (TRF 3ª Região, 4ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5036529-09.2021.4.03.6100, julgado em 26/03/2024, Intimação via sistema DATA: 04/04/2024, Rel. Desembargador Federal MARCELO MESQUITA SARAIVA), (TRF 3ª Região, 3ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5012106-48.2022.4.03.6100, julgado em 24/02/2025, Intimação via sistema DATA: 25/02/2025, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YATSUDA MOROMIZATO YOSHIDA), (TRF 3ª Região, 3ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5001287-52.2022.4.03.6100, julgado em 13/11/2024, Intimação via sistema DATA: 21/11/2024, Rel. Desembargador Federal NERY DA COSTA JUNIOR).

Acórdão

PODER JUDICIÁRIO

Tribunal Regional Federal da 3ª Região

6ª Turma

APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA (1728) Nº5035310-53.2024.4.03.6100

RELATOR: Gab. 18 - DES. FED. GISELLE FRANÇA

APELANTE: DELEGADO DA DELEGACIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (DERAT/SPO), UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

APELADO: CONGRESERV CONCRETO S/A

Advogados do(a) APELADO: ANTONIO ESTEVES JUNIOR - SP183531-A, CAMILA ANGELA BONOLO PARISI - SP206593-A

OUTROS PARTICIPANTES:

FISCAL DA LEI: MINISTERIO PUBLICO FEDERAL

JUIZO RECORRENTE: JUÍZO DA 8ª VARA CÍVEL FEDERAL DE SÃO PAULO

Relatório

A Desembargadora Federal Giselle França:

Trata-se de mandado de segurança destinado a viabilizar a possibilidade de dedução em dobro, do lucro tributável - IRPJ, de despesas com o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). A r. sentença julgou procedente o pedido inicial (ID 334861434), com fundamento na ilegalidade das restrições infralegais à dedutibilidade em dobro.

Deixou de fixar honorários advocatícios, nos termos da Lei Federal nº 12.016/2009.

Sentença sujeita ao reexame necessário, nos termos do artigo 14, §1º da Lei Federal nº 12.016/2009.

A União, ora apelante (ID 334861436), alega interpretação restrita do benefício no que tange à forma de aproveitamento do incentivo fiscal, nos termos do artigo 111, do Código *Tributário* Nacional.

Afirma ser necessária a observância do princípio da legalidade e que inexistente violação à anterioridade de exercício. Seria, alega, impossível a interpretação extensiva de benefício fiscal. Contrarrazões (ID 334861438).

A Procuradoria Regional da República apresentou parecer (ID 341257504).

É o relatório.

Voto

A Desembargadora Federal Giselle França:

A dedução das despesas decorrentes do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) é aplicada, em dobro, sobre o lucro tributável, limitada a 5%, nos termos da Lei Federal nº 6.321/1976:

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. (Vide Decreto-Lei nº 2.397, de 1987) (Vide Lei nº 9.532, de 1997) (Destaquei)

§ 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.

A partir da Lei Federal nº 9.532/1997, artigos 5º e 6º, inciso I, limitou-se a dedução a 4% do imposto de renda.

Há diversos atos normativos que reduzem a amplitude do benefício legal, como: o Decreto nº 78.676/76, Decreto nº 5/1991, Decreto nº 349/91, Decreto nº 3.000/1999, Decreto nº 9.580/18 (que alterou o Decreto 3.000/99 – RIR), Decreto nº 10.854/2021, Instrução Normativa SRF nº 267/2002, entre outras.

A interpretação de benefício fiscal é restritiva, mas não sufraga a redução infralegal dos parâmetros firmados em lei. Ilegais os dispositivos que exorbitam a função regulamentar.

A jurisprudência:

PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO. *TRIBUTÁRIO*. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR – PAT. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. NORMAS INFRALEGAIS. ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO EM DOBRO. COMPENSAÇÃO. RESTITUIÇÃO.

1. O Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT foi instituído pela Lei nº 6.321/1976, como incentivo às pessoas jurídicas para deduzirem do lucro tributável as despesas realizadas com a alimentação dos trabalhadores.
2. Normas infralegais extrapolaram a função regulamentar e criaram limites à aplicação do benefício que não foram disciplinados na lei, em nítida afronta ao princípio da legalidade.
3. Quanto ao momento de incidência dos benefícios fiscais, o STJ já definiu que, primeiramente, há a dedução sobre o lucro da empresa, resultando no lucro real, sobre o qual é calculado o adicional do imposto de renda.
4. A dedução em dobro das despesas se dá sobre o lucro tributável, mas a limitação da dobra, conforme os artigos 5º e 6º, I, da Lei nº 9.532/1997, obedece ao limite de 4% do imposto de renda devido.
5. A compensação somente poderá ser realizada após o trânsito em julgado (art. 170-A do CTN). Quanto ao encontro de contas a ser realizado na esfera administrativa, cabível a incidência da taxa SELIC desde o pagamento indevido (RE 582.461/SP - Tema 214). Somente os valores devidamente recolhidos e comprovados com a apresentação das guias de pagamento poderão ser objeto de compensação na esfera administrativa. A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas (REsp 1.164.452/MG).
6. Conforme entendimento pacificado no Supremo Tribunal Federal, “não se mostra admissível a

restituição administrativa do indébito reconhecido na via judicial, sendo indispensável a observância do regime constitucional de precatórios, nos termos do art. 100 da Constituição Federal” (Tema nº 1262) (RE 1420691 RG, relatora: Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 21-08-2023, DJe 25-08-2023).

7. Apelação e reexame necessários parcialmente providos.

(TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5036797-63.2021.4.03.6100, julgado em 18/12/2024, Intimação via sistema DATA: 07/01/2025, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MARISA FERREIRA DOS SANTOS)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR (PAT). LEI 6.321/1976. BENEFÍCIO FISCAL. RESTRIÇÃO MEDIANTE NORMAS DE NATUREZA INFRALEGAL (DECRETOS 05/1991, 349/1991 E ART. 186 DO DECRETO 10.854/2021). ILEGALIDADE. ART. 99 DO CÓDIGO *TRIBUTÁRIO* NACIONAL. RECURSO DESPROVIDO.

1. Deve prevalecer o incentivo fiscal concedido nos termos da Lei 6.321/1976, sem as alterações ilegais estabelecidas pelo Decreto 05/1991 e por quaisquer outros atos infralegais que restrinjam o benefício instituído em lei.

2. Agravo interno improvido.

(TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5004395-74.2022.4.03.6105, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL LUIZ ALBERTO DE SOUZA RIBEIRO, julgado em 31/01/2025, Intimação via sistema DATA: 10/02/2025)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. FORMA DE CÁLCULO. DEDUÇÃO SOBRE O LUCRO TRIBUTÁVEL E NÃO SOBRE O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO. LIMITAÇÕES PREVISTAS EXCLUSIVAMENTE EM NORMAS INFRALEGAIS. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E HIERARQUIA DAS LEIS. COMPENSAÇÃO. PARCELAS VENCIDAS E VINCENDAS NO CURSO DA AÇÃO.

1. O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento consolidado a respeito da forma de cálculo do Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, no sentido de que a dedução do benefício deve ocorrer sobre o lucro tributável da empresa, e não sobre o imposto de renda devido, bem como os benefícios fiscais se aplicam ao adicional do imposto de renda. Deve-se, em primeiro lugar, proceder-se à dedução sobre o lucro da empresa, resultando no lucro real, sobre o qual deverá ser calculado o adicional.

2. Ilegalidade das normas infralegais que restringem as possibilidades de gozo de incentivos fiscais relativos o PAT, considerando que as restrições violam o princípio da legalidade, a hierarquia das leis e extrapolam o poder regulamentar, porquanto não previstas na Lei 6.321/1976 e 9.532/1997.

3. A mesma linha de entendimento se aplica ao Decreto 10.850/2021, que passou a limitar o benefício da dedução do PAT, de forma a englobar tão somente os valores despendidos para trabalhadores que recebam até cinco salários mínimos e para aqueles trabalhadores com salário superior a cinco salários mínimos, desde que o serviço de refeições ou distribuição de alimentos seja fornecido por entidades fornecedoras de alimentação coletiva, bem como limitar também a parcela do benefício ao valor de, no máximo, um salário mínimo.

4. Diante do reconhecimento do direito de a impetrante deduzir, do lucro tributável das pessoas jurídicas, para fins de apuração do imposto de renda, o valor equivalente ao dobro das despesas comprovadamente realizados com programas de alimentação do trabalhador, prevista no artigo 1º da Lei 6.321/1976, o qual tem limitação disciplinada pelos art. 5º e 6º, inciso I, da Lei 9.532/1997, certo que entre a data da impetração e a concessão da segurança houve o recolhimento indevido

de IRPJ, a evidenciar o interesse processual no tocante ao pleito de compensação das parcelas vincendas no curso da ação.

5.No que concerne ao regime compensatório, deverá ser observado o disposto no artigo 74 da Lei 9.430/96, com as modificações perpetradas pela Lei 10.637/02, tendo em vista a tese estabelecida no REsp 1.137.738/SP, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, segundo o qual “em se tratando de compensação tributária, deve ser considerado o regime jurídico vigente à época do ajuizamento da demanda, não podendo ser a causa julgada à luz do direito superveniente, tendo em vista o inarredável requisito do prequestionamento, viabilizador do conhecimento do apelo extremo, ressaltando-se o direito de o contribuinte proceder à compensação dos créditos pela via administrativa, em conformidade com as normas posteriores, desde que atendidos os requisitos próprios”.

6. Tendo em vista a data do ajuizamento da ação, é necessário observar o disposto no o art. 26-A da Lei 11.457/2007.

7.Fica ressalvado o direito de a autoridade administrativa em proceder à plena fiscalização acerca da existência ou não de créditos a serem compensados, exatidão dos números e documentos comprobatórios, "quantum" a compensar e conformidade do procedimento adotado com a legislação de regência.

8. Apelação da União Federal não provida, apelação dalmpetrante e remessa oficial parcialmente providas.

(TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5004396-56.2022.4.03.6106, julgado em 29/11/2024, Intimação via sistema DATA: 02/12/2024, Rel. Desembargador Federal MAIRAN GONCALVES MAIA JUNIOR)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR- PAT. LEI N. 6.321/1976. DECRETO REGULAMENTADOR NÃO CONSTITUI INSTRUMENTO LEGAL APTO A LIMITAR DEDUÇÃO DO IRPJ BASEADANO PAGAMENTO REALIZADONO ÂMBITO NO PAT. RECURSO PROVIDO. AGRAVO INTERNO PREJUDICADO.

1. Trata-se de agravo de instrumento interposto contra a decisão proferida nos autos do mandado de segurança que indeferiu o pedido liminar, no qual a impetrante, pessoa jurídica, pleiteava permanecer efetuando a dedução do PAT, para fins do Imposto sobre a Renda, nos termos disciplinados pela Lei 6.321/76, com a alteração da Lei nº 9.532/97, sem as limitações impostas pelo artigo 186, do Decreto nº 10.854/2021, que alterou o parágrafo 1º, do artigo 645, do Decreto nº 9.580/2018.

2. A parte agravante narra que o Decreto n. 10.854/2021 foi editado com o objetivo de regulamentar as disposições relativas à legislação trabalhista e instituir o Programa Permanente de Consolidação, Simplificação e Desburocratização de Normas Trabalhistas, de modo que, a partir do seu artigo 186, que conferiu nova redação ao §1º do artigo 645 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 9.580/2018), verifica-se indevida restrição ao benefício fiscal instituído pela Lei n. 6.321/1976 (Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT), o que ofende o princípio da legalidade. Alega, em síntese, que o Decreto n. 10.854/2021 padece de inconstitucionalidade e ilegalidade, porquanto restringiu a dedução das despesas relativas ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, para fins de apuração Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, apenas aos valores despendidos para os trabalhadores que recebam até cinco salários mínimos, bem como às parcelas do benefício que correspondam ao valor de, no máximo, um salário-mínimo. Sustenta que o referido Decreto extrapolou a sua competência regulamentar, de forma que acarretou descabida majoração do IRPJ e afronta ao princípio da legalidade tributária. .

3. A parte agravada alegou, em síntese, que o colendo Superior Tribunal de Justiça não decidiu sobre a legalidade do Decreto n. 10.854/2021, no que concerne aos dispositivos que regulamentaram a utilização do benefício fiscal relativo ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT na apuração do IRPJ. Aduz que a edição do artigo 186, do Decreto n. 10.854/2021, não representa ofensa ao princípio da legalidade tributária, uma vez que existe, nos artigos 1º e 2º da Lei n. 6.321/1976, autorização legislativa para que o Executivo regulamente e restrinja o benefício de dedução das despesas com o PAT, de modo a priorizar os trabalhadores de baixa renda. Sustenta que não há justificativa para que o Decreto n. 10.854/2021 não produza efeitos no mesmo exercício financeiro em que publicado, dado que não se exige a observância do princípio da anterioridade tributária nesses casos.

4. O denominado Programa de Alimentação ao Trabalho - PAT constitui benefício fiscal direcionado às pessoas jurídicas que realizam despesas em programas de alimentação aos seus empregados, de forma a permitir a dedução em dobro desses valores na apuração do IRPJ, nos termos do artigo 1º da Lei n. 6.321/1976.

5.. Assim, para regulamentar o referido dispositivo legal, foram editados diversos atos normativos – Decretos nº 78.676/1976, 05/1991, 3.000/1999 e 10.854/2021 – que alteraram a permissão de dedução do “lucro tributável”, autorizada pela Lei nº 6.321/1976 para que, de um lado, fosse realizada apenas sobre o “Imposto de Renda devido” e, de outro lado, reduzido percentual de dedução do PAT de 5% para 4%, nos termos da Lei nº 9.532/97.

6. No entanto, percebe-se que os referidos Decretos (notadamente o Decreto n. 10.854/2021) extrapolaram sua função regulamentadora, uma vez que, ao estipular sistemática de dedução do lucro tributável, relativo a despesas com programas de alimentação do trabalhador não prevista na Lei nº 6.321/76, restringiram indevidamente o alcance do benefício legal.

7. Nesse sentido, considerando que o Decreto não é instrumento legal apto a inovar na ordem jurídica, verifico que a limitação da dedutibilidade do IRPJ em razão de pagamentos realizados no âmbito do PAT, conforme disposto no Decreto n. 10.854/2021, representa aumento de carga tributária, porquanto deduções menores causam o aumento do valor da renda para fins de recolhimento do IRPJ.

8. Agravo de instrumento provido e agravo interno prejudicado.

(TRF 3ª Região, 4ª Turma, AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 5016380-51.2024.4.03.0000, julgado em 27/03/2025, Intimação via sistema DATA: 01/04/2025, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL WILSON ZAUHY FILHO)

DIREITO *TRIBUTÁRIO*. MANDADO DE SEGURANÇA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR (PAT). CÁLCULO SOBRE O LUCRO TRIBUTÁVEL. LIMITE DE 4% SOBRE O IRPJ DEVIDO. ILEGALIDADE DE DECRETOS E INSTRUÇÕES NORMATIVAS QUE ALTERAM O DISPOSTO NA LEI Nº 6.321/1976. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. JUROS SELIC. REMESSA NECESSÁRIA PARCIALMENTE PROVIDA. APELAÇÃO DA UNIÃO FEDERAL NÃO PROVIDA. APELAÇÃO DA IMPETRANTE PROVIDA.

I. Caso em exame

1. Mandado de segurança que objetiva assegurar o cálculo do benefício fiscal do PAT nos termos da Lei nº 6.321/1976, sem as restrições previstas em decretos e instruções normativas (Decretos 78.676/76, 5/91 e 9.580/18 (que alterou o Decreto 3.000/99 – RIR) ou pela IN SRF nº 267/2002), e a aplicação do limite de 4% sobre o total do IRPJ devido.

II. Questão em discussão

2. A controvérsia centra-se em:

(i) a legalidade das restrições impostas por decretos e instruções normativas, à luz da Lei nº

6.321/1976;

(ii) a aplicação do limite de 4% sobre o IRPJ devido.

(iii) os critérios aplicáveis à compensação tributária e à correção de débitos fiscais.

III. Razões de decidir

3. O benefício fiscal do PAT deve incidir sobre o lucro tributável, conforme a Lei nº 6.321/1976, sendo ilegal a alteração por decretos e instruções normativas para que a dedução ocorra sobre o IRPJ devido.

4. No que se refere ao percentual de 4% verifica-se que se trata de situações distintas: o cálculo do benefício (lucro tributável) e o limitado benefício (imposto de renda devido).

5. O entendimento firmado do Superior Tribunal de Justiça é no sentido em que definido o lucro tributável, proceder-se-á à dedução das despesas do PAT, não podendo esta, isoladamente, exceder 4% do IRPJ devido.

6. O benefício fiscal, instituído por meio do art. 1º da Lei n. 6.321/1976, recai sobre o lucro tributável da pessoa jurídica, resultando no lucro real, sobre o qual deverá recair o adicional do imposto de renda, previsto no art. 3º, §4º, da Lei n. 9.249/1995.

7. A ordem de deduções antecede a aplicação do art. 3º, §4º, da Lei n. 9.249/95.

8. A limitação de 4% prevista na Lei nº 9.532/1997 deve ser aplicada sobre o total do IRPJ devido.

9. É válida a compensação de valores indevidamente recolhidos, observando-se o prazo prescricional quinquenal.

10. A compensação deve observar o disposto no art. 26-A da Lei nº 11.457/2007, sendo permitida apenas após o trânsito em julgado, conforme o art. 170-A do CTN.

11. O débito deve ser corrigido pela SELIC desde 01/01/1996, em conformidade com a jurisprudência do STJ.

IV. Dispositivo e tese

12. Remessa necessária parcialmente provida para que sejam observados os requisitos do art. 26-A da Lei nº 11.457/2007.

13. Apelação da União Federal desprovida.

14. Apelação da impetrante provida para que o lucro real sobre o qual é calculado o adicional do imposto de renda, aplique-se a limitação de 4% (quatro por cento) sobre o total do imposto de renda devido, após a inclusão do adicional.

Tese de julgamento:

"1. A jurisprudência do STJ é no sentido de que é direito dos contribuintes a exclusão das despesas com alimentação diretamente do lucro tributável e não sobre o imposto devido.

2. A edição da MP 1.108/22, convertida na Lei 14.442 de 22 de setembro de 2022, não altera o entendimento firmado, quanto aos decretos 78.676/76, 5/91, 3.000/99 e 9.580/2018 e Instrução Normativa nº 267/02.

3. As deduções realizadas no momento da apuração do lucro real não interferem na integralidade do adicional, aplicando-se a limitação de 4% (quatro por cento) sobre o total do imposto de renda devido, após a inclusão do adicional.

4. A compensação tributária deve observar o regime normativo vigente à época do ajuizamento da demanda, os requisitos do art. 26-A da Lei nº 11.457/2007 e o trânsito em julgado da decisão."

Dispositivos relevantes citados: Lei nº 6.321/1976, Lei 14.442/22; Decretos 78.676/76, 5/91, 3.000/99 e 9.580/2018 e Instrução Normativa nº 267/02; CTN, 170-A; Lei nº 9.532/1997; Lei nº 9.430/1996, art. 74; Lei nº 11.457/2007, art. 26-A; Lei nº 13.670/2018.

Jurisprudência relevante citada: STJ, AgInt no REsp nº 1.986.142/RS, Rel. Min. Afrânio Vilela, Segunda Turma, j. 02/09/2024; STJ, REsp nº 2.093.548/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 07/11/2023; STJ REsp 2054909, Rel. Ministro Francisco Falcão, j. 16/04/2014;

STJ, AgInt no REsp nº 2.133.241/ES, Rel. Min. Regina Helena Costa, j. 30/09/2024; TRF3ApelRemNec 5001548-17.2022.4.03.6100, Relator(a) Desembargador Federal LUIS ANTONIO JOHONSOM DI SALVO, Data do Julgamento 10/03/2023, Data da Publicação 13/03/2023.

(TRF 3ª Região, 4ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5008148-88.2021.4.03.6100, julgado em 18/12/2024, DJEN DATA: 24/12/2024, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MONICA AUTRAN MACHADO NOBRE)

MANDADO DE SEGURANÇA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR PAT. DEDUÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL. IRPJ. ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. AFASTAMENTO DA RESTRIÇÃO TRAZIDA PELO DECRETO 10.854/2021.

1. O Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT é o incentivo fiscal aplicável às pessoas jurídicas que tenham despesas em programas de alimentação fornecidos aos seus empregados, permitindo a dedução em dobro dos valores gastos com a alimentação de seus empregados sobre o IRPJ, consoante dispõe o art. 1º da Lei nº 6.321/1976.
2. A legislação em testilha inaugurou na ordem jurídica prevendo que a benesse fiscal em comento consistiria na possibilidade de dedução do lucro tributável, para fins de IR, pelas pessoas jurídicas, do dobro das despesas efetivamente realizadas em programas de alimentação de seus trabalhadores, com limitação de dedução ao máximo de 5% (isoladamente) e 10% (cumulativamente) do lucro mencionado, no período base, consoante artigo 1º, caput e §1º, regulamentado pelo Decreto n.º 78.676/76. Posteriormente, entrou em vigor a Lei nº 9.532/97 que, em seus artigos 5º e 6º, trouxe alterações na matéria
3. O Decreto nº 10.854/21, editado para regulamentar o PAT, extrapolou sua função regulamentar, violando o princípio da legalidade tributária, na medida em que estabeleceu limitações não existentes na lei que dispõe sobre obenefício fiscal, visto que o regulamento não pode incluir no sistema positivo qualquer norma que gere direitos ou obrigações novos.
4. A limitação da dedutibilidade do IRPJ em razão de pagamentos feitos no âmbito do PAT representa aumento de carga tributária, na medida em que deduções menores têm como consequência aumento do valor da renda para fins de recolhimento do IRPJ, tendo o Decreto nº 10.854 de 2021 inovado o ordenamento jurídico.
5. Os valores indevidamente recolhidos deverão ser corrigidos pela taxa SELIC e poderão ser compensados entre quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observadas as ressalvas do art. 26-A, da Lei nº 11.457/07, o disposto no art. 74 da Lei nº 9.430/96 e demais dispositivos vigentes na data da propositura da ação, após o trânsito em julgado da decisão, nos termos do art. 170-A do CTN.
6. Revejo posicionamento anterior e passo a adotar a orientação firmada pelo E. Supremo Tribunal Federal, a fim de consignar a impossibilidade da utilização da via administrativa para restituição de indébito fiscal reconhecido judicialmente, mantido o direito à compensação de acordo com os critérios apontados e a expedição de precatório/requisitório nos moldes do Tema 831 do E. STF.
7. Apelo e remessa oficial providos em parte.

(TRF 3ª Região, 4ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5036529-09.2021.4.03.6100, julgado em 26/03/2024, Intimação via sistema DATA: 04/04/2024, Rel. Desembargador Federal MARCELO MESQUITA SARAIVA)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO

TRABALHADOR (PAT). LEI 6.321/1976. REDAÇÃO DADA PELA LEI 14.442/2022. ILEGALIDADE DA RESTRIÇÃO DO BENEFÍCIO MEDIANTE ATOS INFRALEGAIS. LEI 9.532/1997 (ARTS. 5º E 6º, I).

1. A Lei 6.321/1976, que instituiu o PAT (Programa de Alimentação ao Trabalhador), estabelece em seu art. 1º que as pessoas jurídicas poderão deduzir do lucro tributável, para fins de apuração 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 e Previdência, na forma e de acordo com os limites dispostos no decreto que regulamenta esta Lei.
2. A teor da disposição legal, a dedução realizada para fins de Imposto de Renda em relação ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) deve incidir sobre o lucro tributável, e não diretamente sobre o imposto de renda devido.
3. A expressão na forma e de acordo com os limites dispostos no decreto que regulamenta esta Lei foi introduzida no texto legal pelo art. 5º da Lei 14.442/2022 (fruto da conversão da Medida Provisória 1.108/2022).
4. A nova redação dada ao art. 1º da Lei 6.321/1976 pela Lei 14.442/2022 apenas deixou assente que o decreto regulamentador especificará os limites do benefício, previsão que, por certo, não consubstancia permissivo para que o referido ato infralegal extrapole a sua função regulamentar, estabelecendo restrições à fruição do benefício que não estejam previstas na lei. Precedente da 6ª Turma do TRF3.
5. A restrição do referido benefício efetuada mediante normas infralegais por certo está eivada de ilegalidade, pois extrapola os limites estabelecidos em lei, de modo a violar o disposto no art. 99 do CTN, segundo o qual 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.
6. No caso concreto, a controvérsia inclui a inovação trazida pelo Decreto 10.854/2021, que alterou a redação do art. 645, § 1º, do Decreto 9.580/2018, para limitar a aplicabilidade da dedução das despesas do PAT aos valores despendidos para os trabalhadores que recebam até cinco salários mínimos (salvo nas hipóteses de serviço próprio de refeições ou de distribuição de alimentos por meio de entidades fornecedoras de alimentação coletiva), limitando-a também à parcela do benefício que corresponder ao valor de, no máximo, um salário-mínimo.
7. A norma infralegal em apreço, a exemplo de outras anteriores da mesma natureza, culminou por extrapolar os limites legais. Isso porque a Lei 6.321/1976 determina em seu art. 2º apenas que os programas de alimentação a que se refere o art. 1º deverão conferir prioridade ao atendimento dos trabalhadores de baixa renda, não autorizando, entretanto, que os patamares salariais dos trabalhadores sejam utilizados como parâmetro para limitar a dedução das despesas mediante mero ato regulamentar. Precedente da 3ª Turma do TRF3.
8. Em síntese, deve prevalecer o incentivo fiscal concedido nos termos da Lei 6.321/1976, sem as alterações ilegais estabelecidas por quaisquer atos infralegais que restrinjam o benefício instituído em lei.
9. Por outro lado, de acordo com disposição de natureza legal posterior, concernente ao disposto nos arts. 5º e 6º, I, ambos da Lei 9.532/1997, a limitação da dobra deve obedecer ao limite de 4% (quatro por cento) do imposto de renda devido.
10. Na presente hipótese, a sentença observou os entendimentos detalhados acima, tendo, inclusive, mencionado o limite estabelecido pela Lei 9.532/1997 em seu dispositivo.
11. Não discutidas no feito de modo específico as questões atinentes ao adicional do IRPJ e aos parâmetros para recuperação de eventual indébito, era o que cumpria decidir.
12. Remessa oficial e apelação da União improvidas.

(TRF 3ª Região, 3ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5012106-48.2022.4.03.6100, julgado em 24/02/2025, Intimação via sistema DATA: 25/02/2025, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YATSUDA MOROMIZATO YOSHIDA)

MANDADO DE SEGURANÇA. LEI 6.321/76. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. DECRETOS REGULAMENTARES. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. LIMITAÇÃO DA DOBRA. RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA E NA VIA JUDICIAL.

I. CASO EM EXAME

Remessa necessária e recursos de apelação interposto por contra sentença que concedeu, em parte, a segurança pretendida.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

O cerne da controvérsia consiste saber acerca da legalidade dos Decretos ns.º 05/1991 e 10.854/2021.

III. RAZÕES DE DECIDIR

O Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, benefício fiscal previsto pela Lei 6.321/76, deve ser deduzido do lucro tributável, conforme disposto em seu artigo 1º.

2. O Decreto nº 10.854/2021, ao limitar a dedutibilidade ao valor de um salário-mínimo e restringir a sua aplicação a despesas com trabalhadores que recebam até cinco salários-mínimos, assim como os Decretos nos 78.676/76, 05/91, 3.000/99 e 9.580/2018, extrapolou sua função regulamentar, sem respaldo legal, ao impor limites à aplicação do benefício, desrespeitando, assim, os princípios da estrita legalidade e da hierarquia das leis.

3. Com a promulgação da Lei nº 5.021/66, posterior às Súmulas 269 e 271 do STF, passou-se a admitir a mandamentalidade da sentença proferida em mandado de segurança no que concerne às verbas referentes ao período posterior à impetração e a executividade quanto aos valores relativos ao período anterior ao ajuizamento.

4. Nos termos da jurisprudência desta Turma Julgadora, inviável a restituição administrativa do indébito, nos termos da Súmula 461 do Superior Tribunal de Justiça e do art. 100 da Constituição Federal.

IV. DISPOSITIVO

9. Remessa necessária e apelação da União desprovidas. Apelação do contribuinte provida em parte, para consignar a viabilidade da restituição do indébito tributária via RPV ou precatório, Dispositivos relevantes citados: art. 1º da Lei 6.321/76; Decretos nº nos 78.676/76, 05/91, 3.000/99, 9.580/2018 e 10.854/2021.

Jurisprudência relevante citada: TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApelRemNec - 5004053-84.2023.4.03.6119, Rel. Desembargador Federal LUIS ANTONIO JOHONSOM DI SALVO, julgado em 27/11/2023, Intimação via sistema DATA: 05/12/2023; 3ª Turma, ApelRemNec 5036384-50.2021.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal CONSUELO YATSUDA MOROMIZATO YOSHIDA, julgado em 24/11/2023, Intimação via sistema DATA: 29/11/2023; Turma, AI 5007524-11.2018.4.03.0000, Rel. Desembargador Federal NELTON AGNALDO MORAES DOS SANTOS, julgado em 10/07/2019, Intimação via sistema DATA: 12/07/2019 e 3ª Turma, ApelRemNec 5021044-37.2019.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal LUIS CARLOS HIROKI MUTA, julgado em 03/06/2022, Intimação via sistema DATA: 07/06/2022.

(TRF 3ª Região, 3ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5001287-52.2022.4.03.6100, julgado em 13/11/2024, Intimação via sistema DATA: 21/11/2024, Rel. Desembargador Federal NERY DA COSTA JUNIOR)

Ante o exposto, nego provimento à apelação e ao reexame necessário.
Não são devidos honorários advocatícios nos termos do artigo 25 da Lei Federal nº. 12.016/09.
É o voto.

Ementa

MANDADO DE SEGURANÇA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - DEDUÇÃO DAS DESPESAS DECORRENTES DO PAT - ILEGALIDADE DOS DISPOSITIVOS EXORBITANTES DA FUNÇÃO REGULAMENTAR.

I. CASO EM EXAME

1. Processo destinado a viabilizar a possibilidade de dedução em dobro, do lucro tributável - IRPJ, de despesas com o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). Apelação da União e reexame necessário.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. A legalidade da redução de amplitude do benefício fiscal por meio de atos infralegais.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3. A dedução das despesas decorrentes do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) é aplicada, em dobro, sobre o lucro tributável, limitada a 5%, nos termos da Lei Federal nº 6.321/1976.

4. A partir da Lei Federal nº 9.532/1997, artigos 5º e 6º, inciso I, limitou-se a dedução a 4% do imposto de renda.

5. A interpretação de benefício fiscal é restritiva, mas não sufraga a redução infralegal dos parâmetros firmados em lei. Ilegais os dispositivos que exorbitam a função regulamentar.

Precedentes deste Tribunal.

IV. DISPOSITIVO E TESE

6. Apelação e reexame necessário desprovidos.

Dispositivos relevantes citados: Lei Federal nº 6.321/1976, art. 1º; Lei Federal nº 9.532/1997, artigos 5º e 6º, inciso I.

Jurisprudência relevante citada: (TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5036797-63.2021.4.03.6100, julgado em 18/12/2024, Intimação via sistema DATA: 07/01/2025, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MARISA FERREIRA DOS SANTOS), (TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5004396-56.2022.4.03.6106, julgado em 29/11/2024, Intimação via sistema DATA: 02/12/2024, Rel. Desembargador Federal MAIRAN GONCALVES MAIA JUNIOR), (TRF 3ª Região, 4ª Turma, AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 5016380-51.2024.4.03.0000, julgado em 27/03/2025, Intimação via sistema DATA: 01/04/2025, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL WILSON ZAUHY FILHO), (TRF 3ª Região, 4ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5008148-88.2021.4.03.6100, julgado em 18/12/2024, DJEN DATA: 24/12/2024, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MONICA AUTRAN MACHADO NOBRE), (TRF 3ª Região, 4ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5036529-09.2021.4.03.6100, julgado em 26/03/2024, Intimação via sistema DATA: 04/04/2024, Rel. Desembargador Federal

MARCELO MESQUITA SARAIVA), (TRF 3ª Região, 3ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5012106-48.2022.4.03.6100, julgado em 24/02/2025, Intimação via sistema DATA: 25/02/2025, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YATSUDA MOROMIZATO YOSHIDA), (TRF 3ª Região, 3ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5001287-52.2022.4.03.6100, julgado em 13/11/2024, Intimação via sistema DATA: 21/11/2024, Rel. Desembargador Federal NERY DA COSTA JUNIOR).

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, a Sexta Turma, por unanimidade, negou provimento à apelação e ao reexame necessário, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

GISELLE FRANÇA
Relatora do Acórdão

Resumo Estruturado

VIDE EMENTA