



Receita Federal

SRRF08/Disit

Fls. 1

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 8ª RF

Solução de Consulta nº 8.055 - SRRF08/Disit

Data 26 de maio de 2015

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

**PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR (PAT).
VALORES MÁXIMOS PARA REFEIÇÕES.**

O Ato Declaratório PGFN nº 13, de 01 de dezembro de 2008, e o Parecer PGFN/CRJ nº 2623, de 13 de novembro de 2008, aprovado por Despacho do Ministério da Fazenda publicado no D.O.U. de 8 de dezembro de 2008, abrangem também a fixação de valores máximos para refeições oferecidas no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador prevista no § 2º do art. 2º da IN SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002.

Observados os limites individual e global, a fruição do incentivo fiscal de dedução do PAT, não contemplado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ original, pode ser manifestada por meio de DIPJ Retificadora, alusiva ao ano calendário em que ocorreram as despesas com o custeio do programa

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 35, DE 26 DE NOVEMBRO DE 2013, E SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 79, DE 28 DE MARÇO DE 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional - arts. 150 e 174; Lei nº 6.321, de 1976, art. 1º; Lei nº 9.532, de 1997, art. 5º; Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001, art. 18; Lei nº 10.522, de 2002, art. 19, II, § 4º; Portaria Interministerial MTB/MF/MS nº 326, de 1977; Parecer PGFN/CRJ nº 2623, de 2008; IN SRF nº 143, de 1986; IN SRF nº 267, de 2002, art. 2º, § 2º; Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012; Ato Declaratório PGFN nº 13, de 2008.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

A consulente retro identificada informa, em síntese, que labora no ramo de *****. Ainda, informa que apura seu Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no regime do Lucro Real, estando inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), usufruindo do benefício fiscal nos termos da Instrução Normativa (IN) SRF n.º 267, de 2002, i. e., multiplicando a quantidade de refeições fornecidas pelo valor de R\$ 1,99 (um real e noventa e nove centavos), limitado ao percentual de 4% (quatro por cento) sobre o valor devido relativo ao imposto devido.

2. Caracterizada a consulente, bem assim suas atividades, indaga se, nas prestações que executa: (i) pode efetuar o cálculo do benefício considerando o valor total da despesa com alimentação, desconsiderando o limite estabelecido pela referida IN, nos termos do Ato Declaratório PGFN n.º 13, de 2008; e (ii) seria permitido recalcular os valores retroativos aos últimos 5 (cinco) anos e apropriar as diferenças do benefício fiscal dentro do correspondente exercício.

Fundamentos

3. Quanto à primeira questão posta pela consulente, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se manifestou, no âmbito da Solução de Consulta n.º 35 – Cosit, de 26 de novembro de 2013. São os exatos termos de seus “Fundamentos”, que se passam a transcrever:

“7. *A Lei n.º 6.321, de 1976, dispõe sobre a dedução, do lucro tributável para fins de imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, das despesas realizadas em programas de alimentação do trabalhador:*

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.

§ 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 n.º 6.297, de 15 de dezembro de 1975, a 10% (dez por cento) do lucro tributável.

§ 2º As despesas não deduzidas no exercício financeiro correspondente poderão ser transferidas para dedução nos dois exercícios financeiros subsequentes.

8. *Posteriormente, a Lei n.º 9.532, de 1997, alterou o limite do incentivo em questão:*

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.

9. *Por meio da Portaria Interministerial MTB/MF/MS nº 326, de 1977, e da Instrução Normativa SRF nº 143, de 1986, foi fixado o custo máximo por refeição para efeito de utilização do incentivo fiscal de que trata a Lei nº 6.321, de 1976.*

10. *Contudo, a PGFN expediu o Ato Declaratório PGFN nº 13, de 2008, tendo em vista: a) as decisões judiciais proferidas no sentido de que as limitações impostas pela Portaria Interministerial MTB/MF/MS nº 326, de 1977, e pela Instrução Normativa SRF nº 143, de 1986, fixando custos máximos para cada refeição individual oferecida pelo PAT, são ilegais, porquanto estabelecem restrições que não foram previstas na Lei nº 6.321, de 1976, violando, com isso, o princípio da hierarquia das leis; b) as reiteradas decisões judiciais no sentido de reconhecer a ilegalidade de ato infra-legal que exorbita os limites do poder regulamentar; c) e a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2623, de 2008, pelo Ministro da Fazenda:*

Ato Declaratório PGFN nº 13, de 2008

O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2623/2008, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 8/12/2008, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"nas ações judiciais que discutam a legalidade da fixação de valores máximos para refeições oferecidas no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador, através da Portaria Interministerial MTB/MF/MS nº 326/77 e da Instrução Normativa SRF nº 143/86, para fins de cálculo do incentivo fiscal previsto na Lei nº 6.321/76."

JURISPRUDÊNCIA: REsp 990313/SP, Resp 157990/SP, Resp 719714/PR, Resp 386420/PR, Resp 853040/MT, Resp 101038/RS, MS 5698/DF, EREsp 40169/DF, MS 3143/DF, Resp 74856/SP, Resp 584798/PE.

11. *A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, em seu art. 19, alterado pela Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, preceitua:*

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II do caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

§ 5º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

12. *Tendo em vista o Parecer PGFN/CRJ nº 2623, de 2008, e o Ato Declaratório PGFN nº 13, de 2008, a RFB não pode constituir os créditos tributários correspondentes, em obediência ao § 4º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002.*

13. *Entretanto, o Ato Declaratório PGFN nº 13, de 2008, aborda unicamente a IN SRF nº 143, de 1986, nada mencionando acerca da IN SRF nº 267, de 2002, que dispõe sobre incentivos decorrentes do imposto de renda, inclusive, sobre o PAT:*

IN SRF nº 267, de 2002

CAPÍTULO II

Incentivos Fiscais de Dedução do Imposto

Seção I

Programa de Alimentação do Trabalhador

Cálculo do Incentivo

Art. 2º A pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor equivalente à aplicação da alíquota do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas no período de apuração em programas de alimentação do trabalhador (PAT) nos termos desta Seção, sem prejuízo da dedutibilidade das despesas, custos ou encargos.

§ 1º As despesas de custeio admitidas no cálculo do incentivo são aquelas que vierem a constituir o custo direto e exclusivo do serviço de alimentação, podendo ser considerados, além da matéria-prima, mão-de-obra, encargos decorrentes de salários, asseio e os gastos de energia diretamente relacionados com o preparo e a distribuição das refeições, deduzidos os valores correspondentes à participação do trabalhador a que se refere o § 2º do art. 6º.

§ 2º O benefício fica limitado ao valor da aplicação da alíquota do imposto sobre o resultado da multiplicação do número de refeições fornecidas no período de apuração pelo valor de R\$ 1,99 (um real e noventa e nove centavos), correspondente a oitenta por cento do custo máximo da refeição de R\$ 2,49 (dois reais e quarenta e nove centavos).

14. *Considerando que o agente público somente pode atuar nos limites daquilo que expressamente previsto — ao contrário do que ocorre no âmbito do direito privado, onde se considera lícito tudo o que não defeso em lei —, seria de dizer-se que a autorização decorrente do despacho proferido pelo senhor Ministro da Fazenda e do correspondente Ato Declaratório PGFN nº 13, de 2008, não abrange as situações previstas pela IN SRF nº 267, de 2002, as quais permaneceriam de cumprimento obrigatório pelos servidores da RFB.*

15. *Tal entendimento, contudo, viria de encontro ao propósito buscado pela PGFN e ratificado pelo senhor Ministro, consubstanciado nos trechos seguintes do Parecer PGFN/CRJ n.º 2623, de 2008:*

8. De se notar que a questão não tem natureza constitucional, pois se trata de conflito entre lei e normas infralegais, motivo pelo qual não caberá ao Supremo Tribunal Federal manifestar-se sobre o mesmo.

9. Ademais, os acórdãos referidos tomam por fundamento premissa clássica do direito administrativo, de que “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” (extraído do voto do Recurso Especial n.º 990.313/SP, cuja ementa foi acima reproduzida).

10. Outrossim, reiteradas são as decisões em que o C. STJ, deparando-se com o confronto entre lei e atos infralegais que a procuram regulamentar, confirma seu entendimento no sentido de que ato infralegal não pode restringir direitos decorrentes de lei, em atenção ao princípio da hierarquia das normas. Vejamos, exemplificativamente, os seguintes julgados:

(...)

11. As decisões judiciais, citadas exemplificativamente ao longo deste Parecer, manifestam a reiterada jurisprudência do STJ no sentido de reconhecer a ilegalidade de ato infra-legal que exorbita os limites do poder regulamentar.

12. Por essas razões, impõe-se reconhecer que os argumentos que poderiam ser levantados em defesa dos interesses da União foram rechaçados pelo STJ nessa matéria, circunstância esta que conduz à conclusão acerca da impossibilidade de modificação do seu entendimento.

13. Nesses termos, não há dúvida de que futuros recursos que versem sobre o mesmo tema apenas sobrecarregarão o Poder Judiciário, sem nenhuma perspectiva de sucesso para a Fazenda Nacional. Portanto, continuar insistindo nessa tese significará apenas alocar os recursos colocados à disposição da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em causas nas quais, previsivelmente, não se terá êxito.

16. *Examinando os argumentos postos vê-se que os fundamentos aplicados pela jurisprudência e que determinaram a adoção dos procedimentos recomendados pelo Parecer em questão são exatamente os mesmos que seriam levantados em relação à IN SRF n.º 267, de 2002.*

17. *Assim, permanecesse a RFB exigindo o cumprimento dos limites definidos pela IN SRF n.º 267, de 2002, a situação que a PGFN e o Ministério da Fazenda objetivaram evitar permaneceria inalterada: ações sobrecarregariam o Poder Judiciário, sem perspectiva de sucesso para a Fazenda Nacional, e a PGFN continuaria a alocar recursos “em causas nas quais, previsivelmente, não se terá êxito”.*

18. *É de se enfatizar que a fixação de valores estabelecida no § 2º do art. 2º da IN SRF n.º 267, de 2002, teve como suporte a Portaria Interministerial MTB/MF/MS n.º 326, de 1977, à medida que a IN SRF n.º 267, de 2002, revogou a IN DPRF n.º 16, de 20 fevereiro de 1992, a qual havia estabelecido o custo máximo de refeição previsto na*

Portaria Interministerial MTB/MF/MS n.º 326, de 1977, expressamente citada no Ato Declaratório PGFN n.º 13, de 2008:

IN DPRF n.º 16, de 1992

O DIRETOR DO DEPARTAMENTO DA RECEITA FEDERAL, EM EXERCÍCIO, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no art. 1º da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e na Portaria Ministerial n.º 371, de 29 de julho de 1985, resolve:

Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 1992, para efeito de utilização do incentivo fiscal de que trata a Lei n.º 6.321, de 14 de abril de 1976, regulamentada pelo Decreto n.º 5, de 14 de janeiro de 1991, com as alterações produzidas pelo Decreto n.º 349, de 21 de novembro de 1991, **o custo máximo da refeição previsto na Portaria Interministerial n.º 326, de 7 de julho de 1977**, será de 3,00 Unidades Fiscais de Referência - UFIR.

Art. 2º O valor do incentivo fiscal por refeição, dedutível do imposto de renda, deverá ser calculado mediante a aplicação da alíquota do imposto sobre 2,40 UFIR.

(destacou-se)

IN SRF n.º 267, de 2002

(...)

Art. 131. Ficam formalmente revogadas, sem interrupção de sua força normativa, as Instruções Normativas SRF n.º 91/84, de 11 de setembro de 1984, n.º 50/87, de 15 de abril de 1987, n.º 20/90, de 21 de fevereiro de 1990, n.º 16/92, de 20 de fevereiro de 1992, n.º 57/97, de 26 de junho de 1997, n.º 90/98, de 31 de julho de 1998, e n.º 217, de 9 de outubro de 2002 (destacou-se)” (grifos do original).

4. Pelo exposto dos retrocitados “Fundamentos”, conclui-se que o limite de dedução do PAT, isoladamente, está condicionado apenas ao percentual de 4% (quatro por cento) do IRPJ devido estabelecido no art. 5º da Lei n.º 9.532, de 1997. Esclarece-se, ainda, que o cálculo do incentivo fiscal de dedução do imposto deve ter como base, sempre, a aplicação do percentual 15% (quinze por cento, alíquota do IRPJ) sobre o total das despesas de custeio – admitidas pelo art. 2º, *caput* e § 2º, da IN SRF n.º 267, de 2002 – realizadas no período de apuração com o Programa, o qual deverá ser confrontado com o limite estabelecido na legislação.

5. Quanto à segunda questão posta pela consulente, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se manifestou, no âmbito da Solução de Consulta n.º 79 – Cosit, de 28 de março de 2014. São os exatos termos de seus “Fundamentos”, que se passam a transcrever, naquilo que respeita ao quanto indagado:

“21. *Compreendido o arcabouço jurídico que dá sustentação ao incentivo fiscal objeto da dúvida, analisa-se, agora, o mérito da consulta, ou seja, se os valores do PAT dos anos-calendário de 2007, 2008 e 2010, não usufruídos pela consulente, conforme declarado, podem ou não ser deduzidos no ano calendário 2012. Nesse ponto, informe-se à interessada que, preenchidos os requisitos legais, no que tange aos valores calculados a título de PAT, dentro do limite específico de 4% sobre o imposto de renda devido, a pessoa jurídica somente poderá usufruir a dedução do incentivo fiscal pertinente no próprio período de apuração em que foram incorridas as despesas com o Programa de Alimentação do Trabalhador. Sua opção deverá ser manifestada na*

Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ referente ao ano calendário em que se deu o custeio com o PAT.

22. *Como se viu, no art. 1º do Decreto nº 5, de 1991, que regulamentou o PAT, também ficou claro que a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto de renda devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base. No mesmo sentido, o art. 581 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, ao disciplinar o incentivo fiscal, também restringiu a dedução do imposto devido ao valor equivalente à aplicação da alíquota do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período de apuração, em programas de alimentação do trabalhador.*

23. *A exceção de transferir o gozo do benefício fiscal para os dois anos-calendário subsequentes restringe-se à parcela que ultrapassar o limite de quatro por cento do imposto devido em cada período de apuração, de acordo com a previsão expressa do art. 582 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR. Esse não é o caso apresentado na presente consulta, como deixou claro a própria interessada, de modo que os valores calculados, dentro do limite de 4% sobre o imposto de renda devido, a título de incentivo fiscal de dedução do PAT, para os anos-calendário de 2007, 2008 e 2010, não poderão ser deduzidos no ano-calendário de 2012, mesmo que a empresa não tenha usufruído o benefício nos períodos de apuração correspondentes (2007, 2008 e 2010).*

24. *É irrelevante o argumento de que não haveria prejuízo ao erário, pois no caso em pauta, a relação jurídico-tributária, abrigada pelo princípio da legalidade, instaura-se no momento da ocorrência do respectivo fato gerador, que no caso do imposto de renda pessoa jurídica completa-se ao final do respectivo período de apuração. Além disso, como já mencionado anteriormente, no campo dos incentivos fiscais, em que se inserem as deduções a título de PAT, de acordo com o art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), as normas devem ser aplicadas de forma restritiva, sendo vedada a extensão a hipóteses não previstas.*

25. *Por outro lado, a título de esclarecimento, vale dizer à interessada que, enquanto não se extinguir o direito de a fazenda pública constituir o lançamento do imposto, nos prazos estipulados nos arts. 150 e 174 do Código Tributário Nacional, e não havendo procedimento de ofício instaurado em relação à matéria, é possível retificar as declarações referentes aos anos-calendário em que as deduções de PAT poderiam ter sido utilizadas. Caso a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ original já tenha sido apresentada, a opção para usufruir o incentivo fiscal de dedução do PAT, de cada período de apuração, pode ser realizada mediante apresentação de declaração retificadora, a qual tem a mesma natureza da DIPJ originária, desde que se enquadre nas hipóteses de admissão, nos termos do art. 18 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001, *ipsis literis*:*

Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.

Art. 18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente

apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa. (*grifou-se*)

26. *Ademais, informa-se que eventuais pagamentos a maior do IRPJ, em decorrência da apresentação de declaração retificadora, seguem o trâmite de restituição ou compensação da natureza desses rendimentos, definidos na Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 20 de novembro de 2012, publicada no DOU do dia 21 de novembro de 2011” (Grifos do original).*

6. Em síntese, no caso de o valor resultante da aplicação do percentual de 15% (quinze por cento) sobre as despesas de custeio ultrapassar o limite de 4% (quatro por cento) sobre o imposto devido, a diferença entre esses valores poderá ser deduzida nos dois exercícios financeiros subsequentes, nos termos do que dispõe o art. 3º da IN SRF 267, de 2002 (regra específica para a parcela excedente, não modificada pelo Ato Declaratório PGFN n.º 13, de 2008). Por suposto, enquanto não se extinguir o direito de a fazenda pública constituir o lançamento do imposto, nos prazos estipulados nos arts. 150 e 174 do Código Tributário Nacional, e não havendo procedimento de ofício instaurado em relação à matéria, é possível retificar as declarações referentes aos anos-calendário em que as deduções de PAT poderiam ter sido utilizadas.

Conclusão

7. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à consulente que:
- a) o Ato Declaratório PGFN n.º 13, de 2008, e o Parecer PGFN/CRJ n.º 2623, de 2008, aprovado por Despacho do Ministério da Fazenda publicado no D.O.U. de 8 de dezembro de 2008, abrangem também a fixação de valores máximos para refeições oferecidas no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador prevista no § 2º do art. 2º da IN SRF n.º 267, de 2002; e
 - b) observados os limites estabelecidos na legislação, a fruição do incentivo fiscal de dedução do PAT, não contemplado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ original, pode ser manifestada por meio de DIPJ Retificadora, alusiva ao ano calendário em que ocorreram as despesas com o custeio do programa.
8. À consideração superior.

Assinado digitalmente.
RAFAEL TARANTO MALHEIROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal

Ordem de Intimação

9. De acordo. Encaminhe-se ao *****, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências cabíveis.

Assinado digitalmente.
KARINA ALESSANDRA DE MATTERA GOMES
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit08