XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2015 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP
Secretário Executivo -Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR
Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches - UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)
Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias
Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC
Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU
Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC
Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC
Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM
Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA
Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladmir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;
Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-046-6
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no pais, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

DIREITO A FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL DO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR EM RELAÇÃO AO ADICIONAL DE IRPJ

RIGHT TO TAX BENEFIT FRUITION WORKER FEEDING PROGRAM IN RELATION TO ADDITIONAL INCOME TAX

Lívia Ignes Ribeiro de Lima
Rosiris Paula Cerizze Vogas

Resumo

O fisco federal não admite a extensão do benefício fiscal do Programa de Alimentação do Trabalhador PAT ao adicional de IRPJ, restringindo indevidamente o critério de apuração do incentivo previsto na Lei n° 6.321/76, isto é, dedução do dobro das despesas com o Programa do lucro tributável (base de cálculo do imposto de renda). E assim o faz com fundamento em normas infra-legais, mais especificamente com base nos Decretos n° 78.676/76, 05/91, 3.000 /99, que alteraram a sistemática de cálculo na medida em que passaram a permitir a dedutibilidade das despesas diretamente do imposto de renda devido, o que não alcança o cálculo do adicional de IRPJ. Ocorre que tal restrição na fruição do benefício do PAT é ilegal e inconstitucional, por flagrante violação aos princípios da legalidade e hierarquia das leis, bem como por ter o poder executivo excedido no exercício do poder regulamentar.

Palavras-chave: Programa de alimentação do trabalhador, Adicional de irpj, Princípio da hierarquia das leis, Princípio da legalidade, Poder regulamentar.

Abstract/Resumen/Résumé

The federal government does not allow the extension of the tax benefit from Worker Food Program - PAT to additional Income Tax, unduly restricting the criterion that establish the incentive provided for Law n. 6.321/76, that is, double deduction of expenses with the Program taxable income (basis for calculation of income tax). And does so on the basis of infra-legal norms, specifically the basis of Decree n. 78.676/76, 05/91, 3.000/99, which amended the calculation system to the extent that now allow the deductibility of expenses directly income tax due, which does not reach the calculation of additional income tax. It turns out that such a restriction on the enjoyment of the PAT´s benefit is illegal and unconstitutional, due to flagrant violation of the principles of legality and hierarchy of laws, and to have exceeded the executive in the exercise of regulatory power.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Worker food program, Additional income tax, The principle of hierarchy of laws, The principle of legality, Regulatory power.

1. Finalidade do Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT

O Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, foi instituído por meio da Lei n° 6.321/1976, tendo sido estruturado em regime de parceria entre o Governo Federal, empresa e trabalhadores, tratando-se de programa de adesão voluntária gerido pelo Ministério do Trabalho e Emprego.

A finalidade precípua do PAT é a melhoria das condições nutricionais dos trabalhadores de baixa renda, de forma a promover sua saúde e a diminuir o número de casos de doenças relacionadas à alimentação e à nutrição.

A execução do programa pelos empregadores pode ocorrer por quaisquer dos seguintes meios: (i) o fornecimento de serviço próprio de refeições; (ii) a distribuição de alimentos; ou (iii) a realização de convênios firmados com entidades fornecedoras de alimentação coletiva registradas no MTE, devendo a participação dos trabalhadores estar limitada a 20% (vinte por cento) do custo direto das refeições.

Pode aderir ao Programa toda pessoa inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, inclusive o microempreendedor individual, a microempresa, a empresa sem fins lucrativos e os órgãos e entidades da Administração Pública Direta e Indireta.

A parcela do valor dos benefícios concedidos aos trabalhadores paga pelo empregador que se inscreve no Programa é isenta de encargos sociais (contribuição para o Fundo de Garantia sobre o Tempo de Serviço – FGTS e contribuição previdenciária). Além disso, o empregador optante pela tributação com base no lucro real pode proceder com a dedutibilidade do dobro das despesas com o PAT do lucro tributável para fins de apuração do imposto sobre a renda a pagar.

Assim, verifica-se que a adesão ao Programa importa na concessão de benefício fiscal aos empresários cadastrados, observados os requisitos legais para sua fruição, como verdadeiro estímulo a concretização do objetivo governamental macro de melhoria nas condições de alimentação e nutrição dos trabalhadores. No entanto, o critério de apuração desse benefício fiscal veiculado por diversos normativos editados ao longo do tempo, tem dado azo a inúmeros embates entre o fisco federal e contribuintes, ensejando a intervenção do poder judiciário para afastar interpretações restritivas de direitos ou mesmo a prática de excesso do poder regulamentar.

2. Critérios para a dedutibilidade das despesas com o PAT na apuração do imposto e renda

A Lei nº 6.321/76 (art. 1º) assegurou ao contribuinte o direito de deduzir, do **lucro tributável**, na apuração do imposto de renda, o dobro das despesas incorridas com o PAT, consoante disposição abaixo transcrita:

> 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 nº 6.297, de 15 de dezembro de 1975, a 10% (dez por cento) **do lucro tributável**. (Grifamos)

O Decreto n° 78.676/76, primeira norma a regulamentar a matéria, posteriormente substituído pelo Decreto nº 05/91 (que manteve o mesmo critério do decreto antecessor), alterou substancialmente a sistemática de cálculo do benefício fiscal em questão. Confira-se as prescrições de tais normativos:

> Decreto nº 78.676/76
> Art. 1°. A utilização do incentivo fiscal previsto na Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, para alimentação do trabalhador far-se-á diretamente, através de dedução do **Imposto sobre a Renda devido** pelas pessoas jurídicas, em valor equivalente à aplicação da alíquota cabível sobre a soma das despesas de custeio realizadas na execução de programas previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho, atendendo os limites e condições previstos neste Decreto. (Grifamos)

> Decreto nº 5/91
> Art. 1º. A pessoa jurídica poderá deduzir, **do imposto de renda devido**, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto de renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em Programas de Alimentação do Trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social - MTPS, nos termos deste regulamento. (...)
> § 2º A dedução do imposto de renda estará limitada a 5% (cinco por cento) do lucro tributável em cada exercício, podendo o eventual excesso ser transferido para a dedução nos 2 (dois) exercícios subsequentes". (Grifamos)

A mudança no critério de cálculo do benefício fiscal em tela foi sensível e sobremaneira relevante, na medida em que tais normas infra-legais passaram a determinar que as despesas com o PAT deveriam ser deduzidas do "imposto de renda devido" e não mais do "lucro tributável" pelo imposto de renda, como originalmente previsto no art. 1º da Lei n° 6.321/76.

Noutro giro, antes da restrição veiculada pelos citados decretos, as empresas podiam excluir do "lucro tributável para fins do imposto de renda", o dobro das despesas

comprovadamente realizadas no período-base. Após a restrição normativa em tela, a operação passou a ser feita por meio de dedução diretamente do "imposto sobre a renda devido" pelas pessoas jurídicas, do valor equivalente a aplicação da alíquota cabível (no caso, quinze por cento) sobre a soma das despesas.

Em que pese a flagrante diferença quanto aos critérios de dedutibilidade das despesas com o PAT veiculados tanto pela lei como pelos dois decretos, todos os supra citados diplomas normativos estabeleciam o limite máximo de 5% (cinco por cento) do lucro tributável em cada exercício para dedutibilidade das despesas.

Esse limite vigorou até 1° de janeiro de 1.998, quando então com o advento da Lei n° 9.532/1997, fora reduzido para 4% (quatro por cento) do imposto de renda devido. Cite-se:

> 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. (Destaque nosso)

O atual Regulamento do Imposto de Renda veiculado pelo Decreto n° 3.000/99 (art. 581), manteve o mesmo critério restritivo veiculado pelos precedentes Decreto n° 78.676/76 e Decreto n° 05/91, alinhando apenas ao limite para fruição do benefício previsto na Lei n° 9.532/97 (art. 582). Destaca-se:

> Art. 581. A pessoa jurídica poderá deduzir, **do imposto devido**, 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, nos termos desta Seção (Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, art. 1º).
> Art. 582. A dedução está **limitada a quatro por cento do imposto devido** em cada período de apuração, podendo o eventual excesso ser transferido para dedução nos dois anos-calendário subseqüentes (Lei nº 6.321, de 1976, art. 1º, §§ 1º e 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 5º).(Grifamos)

Para superação do contexto desse aparente conflito normativo entre a Lei n° 6.321/76 e os decretos executivos, torna-se imperioso aferir se o limite de 4% (quatro por cento) do imposto devido para dedução das despesas com o PAT veiculado pela Lei n° 9.532/97, de algum modo, autoriza o critério de cálculo do benefício fiscal preconizado pelos Decretos n° 78.676/76, 05/91, 3.000/99, e, por conseguinte, se esse limite altera a sistemática de apuração do benefício fiscal veiculado pela Lei n° 6.321/76.

O fisco federal sustenta que a limitação atualmente veiculada pelo art. 581 do RIR/99 tem amparo no art. 5º da Lei nº 9.532/97, que fixou em 4% (quatro por cento) do imposto de renda devido o limite de dedução do benefício do PAT. No entanto, tal posicionamento é

flagrantemente equivocado já que a Lei n° 9.532/97, em verdade, não alterou a forma de apuração do benefício do PAT sempre e originalmente prevista na Lei nº 6.321/76, mas apenas fixou o valor máximo que essa dedução (frise-se: da base de cálculo e não do tributo em si) poderia acarretar de redução do imposto de renda.

Não se questiona, em nenhuma hipótese, a prerrogativa da Lei n° 9.532/97 de limitar a fruição do benefício fiscal instituído pela Lei n° 6.321/76. O ponto nevrálgico em discussão, é tão somente a abissal diferença entre o critério de cálculo do benefício fiscal disciplinado pela Lei n° 6.321/76 do critério de cálculo do benefício fiscal disciplinado pelos decretos. Isto porque essa diferença, sim, traz consequência direta na apuração do montante a pagar a título de imposto, já que a dedução do dobro das despesas do lucro tributável (base de cálculo) aproveita tanto a apuração do imposto de renda como também do seu respectivo adicional, ao passo que a dedução do valor correspondente a aplicação da alíquota sobre a soma das despesas diretamente do imposto de renda não alcança o cálculo do respectivo adicional.

3. Direito a Inclusão do Adicional de IRPJ no cálculo do benefício fiscal do PAT

Como visto, a sistemática de apuração do benefício fiscal consistente na dedutibilidade dos gastos com o PAT foi prescrita pela própria Lei que criou esse incentivo – art. 1° da Lei n° 6.321/76, tratando-se de uma forma de cálculo muito clara, objetiva e bem definida: deduzir o dobro das despesas com o PAT do lucro tributável, isto é, da base de cálculo do imposto de renda devido pela pessoa jurídica.

O referido dispositivo legal encontra-se plenamente em vigor, tendo sido inclusive confirmado e reafirmado pelos arts. 5º e 6º da Lei n° 9.532/97, os quais apenas limitaram o resultado do incentivo fiscal a 4% (quatro por cento) do imposto de renda devido no período de apuração. Inclusive o art. 5° da Lei n° 9.532/97 faz expressa referência ao benefício de que trata o art. 1° da Lei n° 6.321/76. Assim, não houve, em momento algum, qualquer revogação por lei em sentido estrito, da lei que originariamente instituiu a sistemática de apuração do benefício do PAT.

Por outro lado, os decretos, normas infra-legais consistentes em atos normativos emanados do Poder Executivo, sim, alteraram a sistemática de apuração do benefício do PAT, na medida em que a dedução passou a ser efetuada do imposto de renda devido. Segundo a lei originária de 1976, a exclusão ocorre previamente da base de cálculo/lucro tributável, o que importa na redução do imposto de renda e do seu respectivo adicional. Se for permitida a

exclusão do próprio imposto de renda devido, o benefício deixa de alcançar o cálculo do adicional de IRPJ.

Se examinados, exemplificativamente, os dois critérios de apuração do benefício em confronto, fica evidente o prejuízo que incorrem os contribuintes ao serem compelidos a observarem a sistemática de apuração veiculada pelos decretos executivos. Confira-se:

A) Dados hipotéticos:

- Lucro real (sem dedução das despesas com o PAT):	R$ 1.000.000,00
- Despesas com o PAT:	R$ 10.000,00

B) Apuração do IRPJ e adicional sem o benefício do PAT:

- Lucro real (sem dedução das despesas com o PAT):	R$ 1.000.000,00
- IRPJ (15%):	R$ 150.000,00
- Adicional (10%)[1]:	R$ 76.000,00
- Total do IRPJ + Adicional:	R$ 226.000,00

OBS: Em qualquer hipótese (da Lei n° 6.321/76 ou do RIR/99) a fruição do benefício fiscal está limitada a 4% do imposto devido (art. 5° da Lei n° 9.532/97). No caso 4% do imposto devido equivale a **R$ 9.040,00**.

C) Apuração do benefício do PAT segundo a Lei n° 6.321/76:

- Lucro real (sem dedução das despesas com o PAT):	R$ 1.000.000,00
- Lucro real (com dedução do **dobro** das despesas com o PAT):	R$ 980.000,00
- IRPJ (15%):	R$ 147.000,00
- Adicional (10%):	R$ 74.000,00
- Total do IRPJ + Adicional:	R$ 221.000,00
- Benefício fiscal apurado:	**R$ 5.000,00**

OBS: O benefício fiscal apurado não excede o limite de que trata o art. 5° da Lei n° 9.532/97, portanto, poderia ser integralmente aproveitado.

D) Apuração do benefício do PAT segundo o RIR/99 e demais decretos executivos:

- Lucro real (sem dedução das despesas com o PAT):	R$ 1.000.000,00
- Lucro real (com dedução das despesas com o PAT):	R$ 990.000,00
- Aplicação da alíquota de IR (15%) sobre as despesas PAT:	R$ 1.500,00
- IRPJ (15%):	R$ 148.500,00
- IRPJ devido após exclusão da alíquota de IR sobre despesas PAT:	R$ 147.000,00

[1] Somente a parcela do lucro real que exceder ao valor resultante da multiplicação de R$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10% (dez por cento).

- Adicional (10%):	R$ 75.000,00
- Total do IRPJ + Adicional:	R$ 222.000,00
- Benefício fiscal apurado:	**R$ 4.000,00**

1ª OBS: O benefício fiscal apurado não excede o limite de que trata o art. 5° da Lei n° 9.532/97, portanto, poderia ser integralmente aproveitado.
2ª OBS: O benefício fiscal apurado nos termos do RIR/99 é inferior ao benefício fiscal apurado nos termos da Lei n° 6.321/76. A diferença está exatamente na não extensão do benefício ao cálculo do adicional.
3ª OBS: O valor correspondente a perda do contribuinte se comparada a sistemática da Lei n° 6.321/76 com a sistemática do RIR/99 é o de R$ 1.000,00

É possível chegar à mesma conclusão supra, de forma mais simples e direta. Para aferir qual o prejuízo determinado contribuinte está sofrendo em razão da indevida alteração na sistemática de cálculo do benefício do PAT por normas infra-legais, basta aplicar a alíquota do adicional de IRPJ (10%) sobre o montante das despesas com o Programa no período-base. Assim, adotando-se os mesmos dados hipotéticos supra, verifica-se o mesmo resultado através da seguinte fórmula:

Valor da Perda*= 10% x despesas com o PAT (R$ 10.000,00)

Valor da Perda*= R$ 1.000,00

* "Valor da Perda" equivale ao valor correspondente a redução que o contribuinte sofre no montante do benefício apurado se comparada a sistemática da Lei n° 6.321/76 com a sistemática do RIR/99.

Porém, deve-se ter em mira que a discussão em tela somente se justificará, para fins de recuperação do "valor da perda" referente ao método legal se comparado com o método infra-legal, até o limite para fruição do benefício, isto é, desde que não exceda a 4% (quatro por cento) do imposto de renda devido.

Note-se que a limitação do benefício a 4% (quatro por cento) do imposto de renda devido é inconteste e foi validamente introduzida no ordenamento jurídico pelo art. 5° da Lei n° 9.532/97, devendo ser observada seja adotando-se a sistemática da Lei n° 6.321/76 seja adotando-se a sistemática do RIR/99. Essencialmente, a única diferença entre a forma de cálculo adotada pela Lei e a forma de cálculo prescrita pelos decretos executivos é justamente a vedação da extensão do benefício ao adicional de imposto de renda.

O Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento no sentido de que o benefício instituído pelo art. 1° da Lei n° 6.321/76 aplica-se também ao adicional de imposto de renda. Confira-se[2]:

> RECURSO ESPECIAL Nº 1.489.404 - RS (2014/0269078-5)
> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. **ADICIONAL DE IMPOSTO DE RENDA**. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 267/2002 FRENTE À LEI N. 6.321/76. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO (ART. 557, §1ºA, CPC).
> Em casos como o presente, esta Corte tem entendido pela ilegalidade dos Decretos 78.676/1976, 05/1991, 349/1991 e 3.000/1999, da Portaria Interministerial 326/1977 e da IN/SRF 267/2002, os quais regulamentaram o benefício fiscal relativo ao programa de alimentação do trabalhador previsto na Lei 6.321/1976, uma vez que tais normas regulamentadoras transbordam dos limites estabelecidos pela lei de regência, contrariando o disposto no art. 99 do CTN, permanecendo, todavia, a limitação de percentual levada a efeito pela Lei nº 9.532/1997 (arts. 5º e 6º). (...)
> Quanto ao mérito, com razão a CONTRIBUINTE.
> **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**. (...) (Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, 28/11/2014) (Grifamos)

Não obstante a questão em voga ter posicionamento consolidado no âmbito do STJ, certo é que especificamente sobre a extensão do benefício do PAT ao adicional de IRPJ, ainda não fora proferida decisão julgada no rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do Código de Processo Civil), e havendo matéria constitucional em discussão, esta ainda poderá ser submetida a apreciação do Supremo Tribunal Federal. Por tratarem-se de precedentes isolados, o fisco federal continua a restringir indevidamente o benefício fiscal do PAT, pautado em critério de apuração veiculado por normas infra-legais, razão pela qual cabe ao judiciário reestabelecer o controle de legalidade e constitucionalidade, até que seja sedimentada a jurisprudência a este respeito.

4. Estrita observância do preceito de recolhimento integral do adicional de IRPJ

Na vã tentativa de afastar a extensão do benefício fiscal do PAT ao adicional do IRPJ, a Receita Federal do Brasil invoca outro também equivocado entendimento calcado numa interpretação distorcida do §4° do art. 3° da Lei nº 9.249/95, segundo o qual "o *valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitida quaisquer deduções*".

[2] No mesmo sentido, os seguintes precedentes da Corte Superior: 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.

Com base no citado dispositivo legal o fisco federal veda descaradamente que a dedutibilidade das despesas com o PAT aplicada na forma da Lei nº 6.321/76 (a título de dedução da base de cálculo do imposto de renda - lucro tributável), alcance a apuração do adicional de IRPJ.

Não merece fé tal falacioso raciocínio exegético, porquanto não há nenhuma incompatibilidade entre o benefício fiscal previsto no art. 1° da Lei n° 6.321/76 e a regra prevista no §4° do art. 3° da Lei nº 9.249/95, pelas seguintes razões: (i) a uma, pelo fato do art. 1º da Lei nº 6.321/76 consistir em norma de caráter específico, que não se revoga por norma de caráter geral do tipo daquela veiculada pelo §4º do art. 3º da Lei nº 9.249/95; (ii) a duas, porque não se pode fazer prevalecer a norma veiculada pelo §4º do art. 3º da Lei nº 9.249/95 em face da norma veiculada pelo 1° da Lei n° 6.321/76, pelo fato da primeira ser posterior a segunda, pois as normas não são incompatíveis, convivendo harmonicamente no sistema jurídico, não havendo razões para invocar tal critério de solução de conflito normativo ("norma posterior prevalece sobre norma anterior"), posto que inexistente; (iii) a três, porque definitivamente essas normas disciplinam realidades distintas: o art. 1º da Lei nº 6.321/76 disciplina a forma de apuração da **base de cálculo** do imposto de renda (qual seja, o lucro tributável), e o § 4º do art. 3º, Lei nº 9.249/95 veda que sejam efetuadas deduções do próprio IRPJ-adicional (do *quantum* devido a título de **imposto**, isto é, do tributo em si e não da sua base de cálculo).

Esse entendimento encontra respaldo na doutrina especializada[3]:

> Dois pontos, entretanto, devem ser lembrados. Em primeiro lugar, **esse dispositivo não é incompatível com a sistemática legal, pois essa prescreve a exclusão da base de cálculo em dobro, gerando reflexo na apuração do IR e do adicional, e não a dedutibilidade do adicional do IR, ou seja, ao se aplicar a Lei 6.321/76, não se estaria descumprindo o preceito do recolhimento integral do adicional**. Em segundo, o recolhimento integral do adicional sempre foi previsto por texto normativo com força de lei, bastando, para isso, citar o art. 1°, §3° do Decreto-Lei n° 1.704/79 de 23.10.79. (Grifamos)

Certamente essa vedação é imposta pelo fisco federal, com fundamento no art. 581 do RIR/99, que como já visto, alterou a sistemática de apuração do benefício do PAT prevista na Lei n° 6.321/76 para permitir a dedução das despesas com o Programa do próprio imposto devido. Se fosse válida a metodologia de cálculo preconizada pelos Decretos n° 78.676/76, 05/91, 3.000/99, aí sim, sem sombra de dúvidas, o benefício do PAT não poderia alcançar o adicional de IRPJ por ser incompatível com o disposto no § 4º do art. 3º, Lei nº 9.249/95. Mas, consoante será explicitado adiante, tais decretos são, a todo sentir, ilegais e inconstitucionais,

[3] ZAHA, Enio. ANDRADE, José Maria Arruda. Programa de Alimentação do Trabalhador (Análise do Cálculo do Incentivo Fiscal). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 74, p. 37, 2001.

razão pela qual o cotejo deve ser feito exclusivamente no plano normativo legal e não infra-legal.

Esse contraponto fiscalista já foi enfrentado pelo Superior Tribunal de Justiça quando da apreciação do Recurso Especial nº 940.735[4], tendo sido julgada improcedente especificamente a alegação da Fazenda Nacional de que o benefício do PAT não poderia afetar a base de cálculo do IRPJ-adicional em razão do disposto no §3º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.704/79, cuja redação é idêntica à redação do §4º do art. 3º da Lei nº 9.249/95. Vale destacar o voto condutor proferido pelo Ministro Luiz Fux:

> Com efeito, o assunto, de há muito, ficou resolvido na jurisprudência do extinto Tribunal Federal de Recursos, **estadeando que os benefícios instituídos pelas Leis 6.297/75 e 6.321/76 atraem o 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**, consoante demonstram as ementas dos julgados: (...) (REO 105.040-SP, Rel. Min. Américo Luz, DJU 13.11.86). (...) (REO 113.524-SP, Rel. Min. Carlos Mário Velloso, DJU 30.6.88) (...) (REO 111.678-PE, Rel. Min. Eduardo Ribeiro, DJU 6.11.86); Desta Eg. Corte, podemos citar os seguintes precedentes, in verbis: (...) (AgRg no REsp 115295/DF, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/09/2004, DJ 14/03/2005 p. 236); (...) (REsp 526.303/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/09/2005, DJ 10/10/2005 p. 284) SP - 2740330v1 Pelo que precede, calcado na jurisprudência do extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR, cuja irradiação alcança os julgamentos entregues à competência deste Sodalício, não merece provimento o recurso especial da União. (Grifamos)

Portanto, o argumento acintosamente suscitado pela Receita Federal do Brasil para proibir a extensão do benefício do PAT ao adicional de IRPJ já fora examinado pela Corte Superior, tendo sido rigorosamente afastado, restando reconhecido que a norma veiculada pelo §4º do art. 3º da Lei nº 9.249/95 em nada alterou a sistemática de apuração do incentivo fiscal prevista na Lei n° 6.321/76.

---

[4] 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 940.735/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/05/2010, DJe 14/06/2010) (Grifamos)

5. Prevalência da interpretação literal em matéria de incentivos fiscais

Os incentivos fiscais consistem em normas exoneretivas de tributos[5] que acarretam na redução e/ou eliminação de ônus tributário imposto aos contribuintes. Instituídos por lei específica, consoante determinação do art. 150, §6º da CF/88, representam mera liberalidade do legislador que pode ou não realizar tais concessões visando, a título de exemplo, o estímulo e crescimento da economia do país ou o desenvolvimento de determinada região e/ou setor produtivo.

O Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT veicula norma de caráter exonerativo, na medida em que permite a redução da base de cálculo do IRPJ mediante a dedução do lucro tributável do dobro das despesas com o PAT, o que, por via de consequência, acarreta na diminuição do tributo devido a título de imposto de renda equivalendo, pois, a renúncia de receita pública.

Para interpretação das normas jurídicas, o operador do direito pode utilizar-se de diferentes métodos exegéticos, dentre os quais destacam-se: i) método gramatical ou literal; ii) método histórico; iii) método teleológico; e/ou iv) método sistemático[6][7].

O método gramatical ou literal, leva em conta o significado estrito dos termos da lei e desconsidera o contexto em que ela encontra-se inserida, fazendo preponderar os aspectos sintáticos e semânticos da norma. Interpretar literalmente significa aplicar norma em seus exatos termos, estando vedada tanto a restrição como a extensão a hipóteses nela não previstas, como, igualmente, a utilização de recursos de integração - indução, dedução, analogia e lógica - para aferir-se o significado da lei. Para o método histórico, o alcance da norma deve ser obtido mediante uma análise do contexto em que foi inserida, o que ocorre mediante a reconstrução da vontade do legislador originário. No método teleológico, o que se busca é a finalidade da norma legal, o resultado colimado pela lei, a sua razão de ser, o motivo pelo qual foi editada. Por fim, tem-se o método sistemático, o qual determina que a norma jurídica deve ser analisada em

[5] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p.120.

[6] "A tarefa da interpretação é fornecer ao jurista o conteúdo e o alcance (extensão) dos conceitos jurídicos". - ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico.* Tradução de João Baptista Machado. 7 ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 126.

[7] "Daí se dizer que interpretar é construir a partir de algo, por isso, significa reconstruir: a uma, porque utiliza como ponto de partida os textos normativos, que oferecem limites à construção de sentidos; a duas, porque manipula a linguagem, à qual são incorporados núcleos de sentidos, que são, por assim dizer, constituídos pelo uso, e preexistem ao processo interpretativo individual." - ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.* 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 25.

conformidade com o contexto em que ela se encontra inserida, levando em conta todo o arcabouço normativo que a circunda.

A interpretação da legislação é meio de concretude das normas jurídicas postas no ordenamento brasileiro. Nesse sentido, disciplina o Código Tributário Nacional em seu art. 111 a forma como deve ocorrer a interpretação das normas de cunho exonerativo, nos termos em que se segue:

> Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
> I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
> II - outorga de isenção;
> III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Pela análise do aludido comando normativo, verifica-se que o próprio ordenamento jurídico estabeleceu de modo expresso a obrigatoriedade de utilização do método interpretativo literal em se tratando de normas de caráter exonerativo.

Sobre a necessidade de utilização desse método interpretativo pondera Rubens Gomes de Sousa[8]:

> O art. 111 é regra apriorística, e daí o seu defeito, que manda aplicar a interpretação literal às hipóteses que descreve. A justificativa ou, se quiserem, apenas explicação do dispositivo é de que as hipóteses nele enumeradas são exceções às regras gerais de direito tributário. Por esta razão, o Código Tributário Nacional entendeu necessário fixar, aprioristicamente, para elas, a interpretação literal, a fim de que a exceção não pudesse ser estendida por via interpretativa além do alcance que o legislador quis lhe dar, em sua natureza de exceção a uma regra geral.

É inequívoco que dentre os métodos de interpretação outrora aduzidos, a interpretação literal preconizada pelo art. 111 do CTN é a que ostenta maiores limitações ao buscar o significado da norma em si mesma, ou seja, com base em sua literalidade. Por isso, este método deve constituir o ponto de partida quando da interpretação de norma que institui benefício fiscal, sem prejuízo da ação da utilização de outros métodos, caso o operador do direito não logre êxito na obtenção do alcance e extensão da norma jurídica veiculada por determinado dispositivo com base tão somente nesse método de interpretação[9], e nessas hipóteses, a determinação legal

[8] SOUSA, Rubens Gomes de. *Interpretação das leis tributárias.* In: ATALIBA, Geraldo. *Interpretação no direito tributário.* São Paulo: Saraiva, 1975, p. 379.

[9] Assevera Ricardo Lobo Torres que "o problema da interpretação literal sempre esteve muito ligado ao das fontes do Direito e ao dos valores jurídicos. O apego à literalidade era forma de prestigiar o legislador em detrimento do juiz. As proibições de interpretar, desde Justiniano, não tinham outro alcance que o de obrigar o intérprete a se manter vinculado à letra do texto legal, com o que se evitavam as interpretações extensivas, com as suas conotações políticas, bem como as interpretações objetivas ou evolutivas, com esquecimento da vontade do legislador. A defesa exagerada da interpretação literal implica também na recusa das valorações jurídicas, com a preponderância da forma sobre o conteúdo e da segurança sobre a Justiça." - TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário.* 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 90 e s.

deverá ser relativizada pelo operador do direito que não só poderá, como deverá, utilizar-se de outros métodos de interpretação para obtê-los.[10]

A corroborar com esse entendimento, Ricardo Lodi Ribeiro[11] esclarece que "a interpretação não se dá a partir da escolha de um critério, mas mediante um procedimento único em que o hermeneuta vai utilizar-se de todos os métodos, prevalecendo, de acordo com o caso concreto, um ou outro".

Nessa mesma linha de entendimento, Aliomar Baleeiro[12] tratando das imunidades em matéria tributária fixou entendimento no sentido de que como elas respondem a valores caríssimos à Constituição devendo ser rejeitada a sua interpretação limitada e estritamente formal e buscado o seu real alcance para que a razão de ser da imunidade se efetive. Destarte, assim como jamais pode ser permitido que o texto constitucional seja amesquinhado pela interpretação literal, não se permite que o texto infraconstitucional o seja, devendo o intérprete perquirir, a todo momento, qual o verdadeiro objetivo da norma[13].

O legislador ordinário inseriu no ordenamento a Lei nº 6.321/76 que instituiu incentivo fiscal relacionado ao Programa de Alimentação ao Trabalhador, estabelecendo em seu art. 1º que **as pessoas jurídicas podem deduzir, do lucro tributável para fins do imposto sobre a renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período base**, em programas dessa modalidade. Posteriormente, a Lei nº 9.532/97, em seu art. 5º dispôs que **a dedução do imposto de renda relativa aos incentivos fiscais previstos no art. 1º da Lei nº 6.321/76 não poderia exceder a 4% do imposto de renda devido**, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Haja vista que a edição de normas de exoneração só pode ser feita por lei específica, verifica-se, em primeiro lugar, que ambos os dispositivos cumpriram com os seus limites objetivos e, portanto, devem produzir seus efeitos regularmente e, em se tratando de incentivos fiscais, consoante determinado pelo art. 111 do CTN, a sua interpretação deve ser realizada de forma literal.

A Lei nº 6.321/76 estabeleceu em seu texto legal a forma de apuração do benefício do PAT, determinando a realização da dedução a partir do lucro tributável. Por sua vez, a Lei nº

---

[10] Nesse mesmo sentido é a jurisprudência dos Tribunais - REsp 1430320-AL; RESP 967693-DF e TJ-SC - Apelação Cível nº 20120626203.

[11] RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2003, p. 94.

[12] BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed., rev. e compl., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 287.

[13] LOBATO, Valter de Souza. "Estado democrático de direito. Segurança jurídica. A correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais." Disponível em: www.sacha.adv.br. Acesso em 31 de março de 2015.

9.532/97, fazendo expressa remissão à Lei nº 6.321/76, fixou limites à fruição do benefício fiscal concedido, ao percentual máximo de 4% (quatro por cento) do imposto de renda devido.

Estabelecida tal distinção entre o conteúdo e alcance dos dispositivos legais em análise, é patente que não há que se falar em revogação da norma de 1976 pela norma de 1997. De igual forma, não há qualquer contradição entre ambas as leis ordinárias. A uma, porque esta faz expressa remissão àquela e, em momento algum a revoga. A duas, porque não existe conflito entre as normas em questão, como pretende fazer prevalecer o fisco federal, na medida em que disciplinam diferentes aspectos a serem levados em consideração quando da utilização do incentivo fiscal em voga.

Quanto ao entendimento do fisco federal de que o Decreto n° 3.000/99 encontra-se em conformidade com o disposto na Lei n° 9.532/97 e, por isso, não extrapolou a sua esfera de competência regulamentar, constata-se que tal conclusão é aplicável apenas em parte.

Isso porque, o RIR/99 veiculou duas prescrições normativas diferentes, quais sejam: i) a forma de apuração do benefício fiscal com o PAT em contrariedade ao exposto em sua lei instituidora (Lei n° 6.321/76) ao estabelecer que a dedução deve ser feita, do imposto de renda devido (art. 581); e ii) a fixação de um limite para dedução das despesas com o PAT do imposto de renda devido (art. 582).

Quanto a segunda prescrição - fixação de limite para dedução das despesas realizadas com o PAT, verifica-se que o RIR/99 e a Lei nº 9.532/97 estão em plena consonância, razão pela qual a Lei realmente é erigida ao *status* de fundamento de validade dos decretos. Já quanto a primeira prescrição – critério de apuração do benefício, tendo em vista que é tema jamais veiculado pela Lei nº 9.532/97, não é possível concluir que mencionado diploma legal dê guarida ou empreste qualquer fundamento de validade para aplicação das disposições do decreto executivo nesse tocante.

Por estas razões, não há qualquer antinomia a ser superada, no cotejo entre as leis ordinárias entre si ou entre elas e os decretos executivos, resolvendo-se todo o imbróglio exegético com a mera utilização do método de interpretação literal. Mas, ainda que se entenda que há potencial conflito normativo, o mesmo será meramente aparente, podendo ser facilmente resolvido pelos critérios de solução de antinomias apresentados adiante.

6. Violação dos Princípios da Legalidade e Hierarquia das Leis

No curso do processo interpretativo de normas instituídas no contexto de um mesmo sistema jurídico, é possível que o operador do direito se depare com a presença de duas ou mais

normas jurídicas distintas conflitantes entre si, por colidirem em seu conteúdo de forma total ou parcial, sendo imperiosa a definição quanto a qual delas deva prevalecer para fins de garantir-se a unidade do sistema.

Os conflitos entre normas jurídicas, também denominados antinomias, podem ser classificados como reais ou aparentes e devem ser superados para que haja a correta aplicação da norma.

Para Hans Kelsen, há antinomia quando "uma norma determina uma certa conduta como devida e outra norma determina também como devida uma outra conduta, inconciliável com aquela".[14]

Maria Helena Diniz entende que a antinomia resta caracterizada pelo "conflito entre duas normas, dois princípios, ou de uma norma e um princípio geral de direito em sua aplicação prática a um caso particular. É a presença de duas normas conflitantes, sem que se possa saber qual delas deve ser aplicada ao caso singular".[15]

As antinomias reais representam um tipo de conflito entre normas jurídicas que não se resolve, seja porque qualquer dos critérios aplicáveis não é suficiente à solução da controvérsia, ou porque é possível que se aplique ao conflito, ao mesmo tempo, duas ou mais regras que também conflitam entre si[16].

Noutro giro, as antinomias aparentes traduzem a ocorrência de conflitos de normas ocorridos durante o processo de interpretação que, à primeira vista, revelam a existência de normas conflitantes, mas que podem ser solucionadas mediante a aplicação de critérios previamente estabelecidos pelo ordenamento, denotando que o impasse existente entre normas aparentemente incompatíveis, de fato, não existe.

Segundo o jusfilósofo Norberto Bobbio[17] as antinomias aparentes podem ser solucionadas pelos seguintes critérios: i) cronológico, pelo qual a norma posterior revoga norma

[14] KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 7. ed., São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 228 e 229.
[15] DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do Direito.* 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 471.
[16] Ferraz Júnior explica que: "O reconhecimento desta lacuna não exclui a possibilidade de uma solução efetiva, quer por meios ab-rogatórios (edita-se nova norma que opta por uma das normas antinômicas), quer por meio de interpretação equitativa, recurso ao costume, à doutrina, a princípios gerais do direito, entre outros. O fato, porém, de que estas antinomias ditas reais sejam solúveis desta forma não exclui a antinomia, mesmo porque qualquer das soluções, ao nível da decisão judiciária, pode suprimi-la no caso concreto, mas não suprime a sua possibilidade no todo do ordenamento, inclusive no caso de edição de nova norma, que pode por pressuposição, eliminar uma antinomia e, ao mesmo tempo dar origem a outras. O reconhecimento de que há antinomias reais indica, por fim, que o direito não tem o caráter de sistema lógico-matemático, pois sistema pressupõe consistência, o que a presença da antinomia real exclui. - FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação.* 2. ed., São Paulo: Atlas, 1994, p. 206.
[17] BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10. ed., Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

anterior; ii) hierárquico, o qual determina que a norma superior revoga a norma inferior; e, iii) da especialidade, segundo o qual norma especial revoga a norma geral[18].

Conforme exposto, os incentivos fiscais concedidos no âmbito do PAT, foram instituídos pelo art. 1º da Lei nº 6.321/76 que determinou a sua sistemática de apuração, repise-se: a possibilidade de dedução, do lucro tributável para fins do imposto sobre a renda, do dobro das despesas realizadas com o PAT, isto é, da base de cálculo do imposto de renda devido pela pessoa jurídica.

A fim de regulamentar tal dispositivo, posteriormente foram editados os Decretos n° 78.676/76, 05/91, 3.000/99. É sabido que as normas regulamentares são normas de caráter inferior que devem observar, quando de sua edição, as disposições contidas na norma de caráter superior. No entanto, no caso em testilha, as normas regulamentares – de conteúdo idêntico quanto ao aspecto ora analisado – quando editadas alteraram a sistemática de apuração do benefício do PAT veiculada pela Lei n° 6.321/76, ao determinar que a dedução do benefício deveria ser realizada, não a partir do lucro tributável, mas sim do imposto de renda devido, em nítido descompasso com a lei ordinária que, em tese, deveria ter fundamentado (ou conferido suporte de validade) a sua existência.

Pela análise dos dispositivos normativos em questão, e considerando os critérios de solução de conflitos mencionados, verifica-se que, *in casu*, há um conflito meramente aparente de normas, passível de solução com base justamente no **critério hierárquico**, porquanto não se pode permitir que o decretos regulamentares, que são normas de caráter inferior as leis ordinárias, possam restringir o alcance da Lei nº 6.321/76 – norma de caráter superior.

De igual forma, essa antinomia normativa viola o princípio da legalidade, que em matéria tributária, está positivado na Constituição Federal em seu art. 5º, inciso II e também no art. 150, inciso I. Tal princípio preconiza que o nascimento do tributo, com a descrição de todos os elementos indispensáveis à sua incidência, deve decorrer sempre de lei, instituída por pessoa política competente, sob pena da exigência ser considerada inconstitucional.

A legalidade presta-se como uma garantia no Direito Tributário que demarca as fronteiras do poder de imposição de acordo com a repartição de competências dispostas no Texto Supremo.

Nessa mesma linha de raciocínio, e também conforme o art. 97 do CTN[19], verifica-se que o princípio da legalidade tributária é vinculante para todos os poderes estatais, devendo ser

[18] Os critérios cronológico e da especialidade foram positivados no ordenamento jurídico brasileiro, por meio do art. 2º, §1º e 2º do Decreto nº 4.657/1942.
[19] Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

observado não só para instituição, extinção, aumento e redução, como, também, para cobrança e fiscalização dos tributos. Ou seja, vale tanto para instituição ou majoração de tributos, quanto para concessão de exonerações.

A concessão da benesse fiscal que acarreta na redução da base de cálculo do IRPJ em razão da realização de despesas com PAT instituída por meio da Lei nº 6.321/76, decorre do império do princípio da legalidade, enquanto pilar do Estado Democrático de Direito, e, por via de consequência, da segurança jurídica também, corroborado pelas prescrições do art. 150, § 6° da CF, que estabelece:

> Art. 150 (...)
>
> § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, **só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal**, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, *g*. (Grifamos)

O ordenamento pátrio não admite a abdicação da competência outorgada ao Poder Legislativo para que o Poder Executivo, por ato próprio, venha a inovar a ordem jurídica com atos de liberalidade em matéria tributária, os quais se encontram sob a mais absoluta reserva de lei formal e em sentido estrito[20].

Como preleciona Roque Antônio Carraza[21], frequentemente a legislação tributária apresenta insuficiências e atecnias e não tem condições de ser aplicada de imediato, o que torna necessária a edição de outros diplomas normativos que sejam capazes de conferir aplicabilidade à norma outrora imposta. Nesse contexto, encontram-se inseridas as normas regulamentares, as quais são emanadas pelo Poder Executivo com o fito de dar concretude à sua lei instituidora.

Geraldo Ataliba assim define o poder regulamentar:

> Consiste o chamado poder regulamentar na faculdade que ao Presidente da República – ou chefe do Poder Executivo, em geral, Governador e Prefeito – a Constituição

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

[20] É este o atual posicionamento do STF. Nesse sentido, confiram-se os seguintes julgados: RE 77.394, ADI 3462-MC e ADI 1.247-MC.

[21] CARRAZA, Roque Antônio. O princípio da legalidade e a faculdade regulamentar no direito tributário. *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho.* Coord. Heleno Taveira Tôrres. – São Paulo: Saraiva, 2005, p. 523.

> confere para dispor sobre medidas necessárias ao fiel cumprimento da vontade legal, dando providências que estabeleçam condições para tanto. Sua função é facilitar a execução da lei, especificá-la de modo praticável e, sobretudo, acomodar o aparelho administrativo, para bem observá-la[22].

O fundamento jurídico de validade do decreto regulamentar é, ao fim e ao cabo, a lei, o que impõe que a sua compreensão seja no sentido de complementá-la, não podendo o poder executivo extrapolar a sua esfera de competência, contrariar ou infringir a lei. Nesse sentido, determinações foram, inclusive, positivadas pelo art. 99 do CTN.

Eduardo Domingo Botallo[23] também delineia o alcance das normas regulamentares:

> Os atos administrativos (decretos, instruções, portarias, etc.) nenhuma inovação podem introduzir na conformação da obrigação tributária.
> Tais atos agem em um plano estritamente infralegal, sem qualquer vocação originária na ordem jurídica; jamais penetram no campo dos elementos essenciais do tributo.

Tais normas não podem exceder o seu caráter regulamentar, devendo se ater aos termos de sua lei instituidora. Nesse sentido, é o quanto exposto pelo art. 99 do CTN:

> Art. 99 **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.

A Lei nº 6.321/76 instituidora do incentivo fiscal relacionado aos Programa de Alimentação do Trabalhador, em seu art. 4º, instituiu competência ao Poder Executivo para regulamentá-la. A fim de dar cumprimento ao que fora estabelecido pelo legislador infraconstitucional, como visto, foram editados os Decretos n° 78.676/76, 05/91, 3.000/99, que alteraram a sistemática de apuração do benefício do PAT prevista na Lei n° 6.321/76.

Uma vez realizada uma análise dos comandos em questão, verifica-se que os decretos, quando da regulamentação da Lei nº 6.321/76 estabeleceram conteúdo e alcance para a norma diverso do que constava da lei instituidora afrontando os limites por ela preconizados e estabelecendo novas determinações quanto a forma de apuração do benefício fiscal relativo ao PAT, inovando o ordenamento jurídico, em inconteste ofensa ao princípio da legalidade.

Ou seja, a despeito do constituinte originário ter positivado norma jurídica que instituiu competência para que o legislador federal, por meio de lei específica tratasse de matérias de exoneração tributária, bem como ter o legislador federal cumprido o seu mister, o poder executivo, por sua vez, extrapolou os limites de sua competência e, ao invés de regulamentar o

[22] ATALIBA, Geraldo. Decreto Regulamentar no Sistema Brasileiro. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, 1969, p. 23.
[23] BOTALLO, Eduardo Domingos. Limitações do Poder de Tributar. *Revista de Direito Tributári*o, v.48, p.52.

quanto exposto na lei, em estrita observância ao princípio da legalidade e nos termos do art. 99 do CTN, alterou a forma do cálculo do benefício fiscal afastando-se dos parâmetros da lei instituidora.

Diante da manifesta ofensa que a redação conferida aos Decretos nº 78.676/76, 05/91, 3.000/99 causou à lei, bem como aos contribuintes, na medida em que alterou a forma de cálculo do benefício relativo ao PAT, majorando a base de cálculo do tributo, e ao mesmo tempo, suprimindo benefício fiscal, por meio de normas infra-legais, resta patente a sua ilegalidade e inconstitucionalidade.

Em caso análogo e também no âmbito da concessão de benefícios fiscais relacionados ao PAT, esse foi o entendimento adotado pelos tribunais pátrios, quando do julgamento de outras normas infra-legais de caráter regulamentar, tais como a Portaria Interministerial nº 326/77, a Instrução Normativa nº 143/86 e a Instrução Normativa DRF nº 16/92, que restringiram os limites a dedutibilidade das despesas com o Programa ao fixarem os custos máximos admitidos por refeição a serem concedidas, como condição ao gozo do incentivo fiscal.

A extrapolação da esfera de competência de tais a Portaria Interministerial nº 326/77 e da IN nº 143/86 foram tão nítidas que o Superior Tribunal de Justiça - STJ pacificou o entendimento para estabelecer a ilegalidade de tais diplomas normativos[24] tendo, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN pouco depois, exarado o Parecer PGFN/CRJ nº 2.623, de 13 de novembro de 2008 e o Ato Declaratório PGFN nº 13, de 01 de dezembro de 2008, os quais dispensam os procuradores de apresentar contestação, interpor recursos e desistir dos já interpostos quando a discussão dissesse respeito à este assunto.

A lei em sentido estrito é que pode estabelece as diretrizes para a atuação administrativa normativa regulamentar. A Lei n° 6.321/76 não autorizou os Decretos n° 05/91 e 3.000/99 a alterarem a sistemática de apuração do benefício fiscal do PAT. Tais decretos executivos inovaram o ordenamento jurídico e suprimiram incentivo governamental concedido por meio de lei. Com isso, outra não pode ser a conclusão senão a de que as determinações veiculadas por tais normas infra-legais são manifestamente ilegítimas, ilegais e inconstitucionais, violando os princípios da legalidade, hierarquia das leis, e abusando do poder regulamentar.

[24] Por oportuno, vale lembrar que em se tratando de conflito entre lei e normas infralegais, como *in casu*, a questão não tem natureza constitucional, razão pela qual não cabe ao Supremo Tribunal Federal - STF manifestar-se sobre a questão, sendo a última palavra do próprio STJ.

7. Considerações Finais

É reprovável a conduta do fisco federal no sentido de impedir que o benefício fiscal do PAT se estenda ao adicional de IRPJ, mesmo já tendo o poder judiciário afastado restrições a fruição do mesmo incentivo veiculadas por outras normas infra-legais, a exemplo do que ocorreu com as Portaria Interministerial nº 326/77 e Instrução Normativa nº 143/86, cujas prescrições foram afastadas pelo Superior Tribunal de Justiça.

Se a Lei nº 6.321/76 (art. 1º) assegurou ao contribuinte o direito de deduzir, do "lucro tributável", na apuração do imposto de renda, o dobro das despesas incorridas com o PAT, o que, não é dado aos Decretos n° 05/91 e 3.000/99, sem fundamento legal e de forma arbitrária, alterarem a sistemática de utilização do benefício fiscal em questão, determinando que as despesas com o PAT passassem a ser deduzidas do "imposto de renda devido" e impedindo-se, com isso, a extensão ao cálculo do adicional do IRPJ.

Eventual conflito normativo, se existente, é meramente aparente, podendo ser resolvido com a aplicação do método hierárquico de superação de antinomias. De mais a mais, há flagrante violação do princípio da legalidade que impera em matéria tributária.

Ao cabo, é indubitável o direito dos contribuintes de deduzirem, do **lucro tributável** (base de cálculo do IRPJ de 15% e, também, do **IRPJ-adicional de 10%**), o dobro das despesas incorridas com o PAT, comprovadamente realizadas no período de apuração do imposto, na forma do art. 1º da Lei 6.321/76, bastando que seja observado o limite de 4% (quatro por cento) do IRPJ devido, veiculado pelo art. 5º da Lei nº 9.532/97.

O contribuinte brasileiro, já tão penalizado com a severa carga tributária que assola o país, não pode ter, frequentemente, seus direitos a fruição de incentivos fiscais amesquinhados, razão pela qual o poder judiciário deve reestabelecer o controle de legalidade dos decretos que exorbitaram o seu poder regulamentar.

8. Referências

ATALIBA, Geraldo. *Decreto Regulamentar no Sistema Brasileiro*. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, 1969

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed., rev. e compl., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10. ed., Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

CARRAZA, Roque Antônio. O princípio da legalidade e a faculdade regulamentar no direito tributário. *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho.* Coord. Heleno Taveira Tôrres. – São Paulo: Saraiva, 2005

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do Direito*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução de João Baptista Machado. 7 ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 2. ed., São Paulo: Atlas, 1994.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 7. ed., São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LOBATO, Valter de Souza. *Estado democrático de direito. Segurança jurídica. A correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais*. Disponível em: www.sacha.adv.br. Acesso em 31 de março de 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2003.

SOUSA, Rubens Gomes de. Interpretação das leis tributárias. In: ATALIBA, Geraldo. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1975.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

ZAHA, Enio. ANDRADE, José Maria Arruda. Programa de Alimentação do Trabalhador (Análise do Cálculo do Incentivo Fiscal). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 74, p. 37, 2001.