— O Decreto-lei nº 1.598/77, em seu art. 6º, não modificou o conceito de lucro real, ou de lucro tributável, presente na legislação específica anterior.

— O regulamento da Lei nº 6.321/76 (Decreto nº 78.676/76), ao dispor que os incentivos para a alimentação do trabalhador serão deduzidos, diretamente, do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas, afasta-se da aludida lei, definindo base de cálculo ao arrepio dela em matéria só à mesma confiada.

TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS

Remessa ex-officio nº 105.040
Remetente: Juízo Federal da 16ª Vara — São Paulo
Partes: S.A. Materiais Elétricos (Same) e União Federal
Relator: Sr. Ministro AMÉRICO LUZ

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Sexta Turma do Tribunal Federal de Recursos, por unanimidade, confirmar a sentença, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como de lei.

Brasília, 25 de junho de 1986. — *Carlos Velloso,* Presidente. — *Américo Luz,* Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Américo Luz: Eis como sumariou a espécie a MMa. Juíza Federal da 16.ª Vara da Seção Judiciária de São Paulo, Dra. Lúcia Valle Figueiredo Collarile (fls. 40-1):

"Sociedade Anônima de Materiais Elétricos — Same, qualificada na inicial, impetrou o presente mandado de segurança contra ato do Sr. Delegado da Receita Federal em São Paulo, pelos motivos, a seguir, aduzidos:

— a Impetrante, no exercício de 1983, ano-base de 1982, pretende valer-se dos incentivos fiscais à formação profissional e à alimentação dos trabalhadores, instituídos pelas Leis n.ºs 6.297/75 e 6.321/76;

— os decretos regulamentadores das mencionadas leis inovaram, no que tange à

forma de cálculo, determinando se fizesse o cálculo dos incentivos mediante dedução direta do imposto devido;

— entretanto, com o advento do Decreto-lei nº 1.967/82, o resultado matemático alterou-se, se aplicados os decretos regulamentadores.

À inicial acostaram-se os documentos de fls. 12-25.

Concedida a liminar até a vinda das informações, foi a mesma, ao depois, revogada.

Prestou, o Impetrado, suas informações às fls. 30-4, alegando, em síntese:

— não terem os artigos primeiros da Lei nº 6.297/75, bem como da Lei nº 6.321/76, conceituado o que fosse lucro real, não se contrapondo, destarte, às disposições gerais e amplas contidas no art. 1º, § 2º do Decreto-lei nº 1.704/75;

— referiram-se as mencionadas leis à dedução do lucro tributável e não do lucro líquido.

O Ministério Público Federal opinou pela denegação do *writ* dizendo não ser, sequer, este o meio adequado."

Decidindo a questão, S. Exa. concedeu a ordem nestes termos (fls. 3):

"Em face do exposto, entendendo descabida a interpretação fiscal, vez que os decretos regulamentadores não poderiam transcender os limites das normas legais regulamentadas, *concedo a ordem* nos termos do pedido inicial, tal seja, podendo a Impetrante deduzir em dobro as despesas de formação profissional e alimentação do trabalhador como despesas operacionais e como dedução do lucro real, obedecidos, quanto a este último, os limites legais."

A sentença foi objeto dos declaratórios opostos pelo Ministério Público Federal, os quais foram rejeitados (fls. 46-7 e 9).

Os autos subiram, apenas em obediência ao duplo grau de jurisdição, opinando a douta Subprocuradoria-Geral da República, nesta instância, pela reforma da sentença remetida (fls. 55-8).

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Américo Luz (Relator): A MM.ª Juíza *a quo* assim fundamentou a sua decisão, após rejeitar a preliminar de descabimento do mandado de segurança na espécie (fls. 42-3):

"O Impetrado esclareceu que o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 conceituou o lucro líquido como 'o ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária'.

Assim sendo, descaberia a pretensão da Impetrante de considerar a alimentação de seus empregados como parcela a ser excluída do lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

Na verdade, o programa de alimentação e formação profissional do trabalhador não sofreu qualquer alteração pela modificação da alíquota do imposto de renda e criação do adicional.

Seria canhestra interpretação o entender-se que o adicional de 5% previsto no § 2º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.704/79 pode ter alterado a fórmula do cálculo.

Vejamo-lo em sua literalidade:

'Art. 1º (...)

§ 2º. Nos exercícios financeiros de 1980, 1981 e 1982 as pessoas jurídicas que apresentarem lucro real ou arbitrado acima de Cr$ 30.000.000,00 (trinta milhões de cruzeiros) estão sujeitas a um adicional de 5% (cinco por cento) sobre a importância que exceder aquela quantia.'

E, no § 3º, dispôs:

'§ 3º. O valor do adicional previsto no parágrafo anterior será recolhido integralmente como Receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções.'

A questão toda, pois, cifra-se ao seguinte:

A dedução permitida para o projeto de formação profissional do trabalhador e o de alimentação deve incidir sobre o lucro da firma com exclusão ou inclusão do adicional?

Deixemos de lado, por enquanto, o adjetivo 'real' ou 'tributável', para efeito de intelecção do mandamento da norma.

O 'lucro', quer seja o real ou tributável, só pode ter como conteúdo semântico mínimo a seguinte denotação, em palavras singelas: o que, descontadas as despesas, sobrou. O 'ganho', 'proveito', como quer o clássico da língua Antônio de Moraes Silva. Ou, como diz o moderno Aurélio Buarque de Hollanda: 'ganho, vantagem ou benefício que se obtém de alguma coisa, ou com uma atividade qualquer'.

Destarte, se o adicional de 5% passou a incidir no imposto de renda de algumas pessoas, o lucro líquido ou tributável — ou como quer que se o chame — só pode ser calculado após a dedução desse adicional.

A voracidade do fisco não pode levar a interpretações do teor pretendido."

O caso em exame tem precedente semelhante apreciado na ilustrada Quinta Turma deste Egrégio Tribunal. Trata-se da AMS nº 97.523-SP, relatada pelo eminente Ministro Moacir Catunda, acórdão unânime publicado no *DJ* de 28.2.85, encimado pela seguinte ementa:

"Tributário. Imposto de renda. Lei nº 6.321/76, art. 1º.

Incentivos à alimentação do trabalhador, previamente aprovado pelo Ministério do Trabalho. Comprovadas as despesas realizadas no ano-base, a pessoa jurídica pode abater do lucro tributável o dobro do seu valor, até o limite previsto no art. 1º. O Regulamento baixado com o Decreto nº 78.676/76 — art. 1º, § 1º, em instituindo nova base de cálculo, distanciou-se da lei, não podendo prevalecer, pois a matéria tocante à base do cálculo do imposto é reservada exclusivamente à lei.

Recursos desprovidos" (*DJ* de 28.2.85).

Em seu douto voto, o mencionado relator ressaltou, *in verbis*:

"A expressão *lucro tributável*, que se lê na Lei nº 6.321/76 — art. 1º, é sinônimo da expressão 'lucro real', inscrita no art. 221 do RIR, de 1975. As duas traduzem idéia de lucro líquido, apurado na contabilidade da empresa, sobre o qual se fazem acréscimos — ou exclusões de determinadas quantias — art. 222. A sinonímia entre os dois termos foi declarada pelo próprio fisco, através do parecer normativo CST 50/79, *in verbis*:

'4. Assim, visto que a multa em referência tem por finalidade compensar a União pela provável procrastinação no pagamento do imposto, a sua base de cálculo será o lucro real correspondente ao balanço que instruir a declaração de rendimentos relativa ao período inferior a 12 meses, ou antes da vigência do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, o lucro tributável apurado na forma do RIR/75.'

Por aí se verifica que o Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, não alterou o conceito do lucro real, ou do lucro tributável, constante dos diplomas anteriores, dentre os quais a Lei nº 6.321/76.

O Decreto-lei nº 1.704/79, art. 1º, preceituando que o imposto de renda das pessoas jurídicas, devido sobre o lucro real, não o conceitua de modo diverso do próprio fisco.

O regulamento da Lei nº 6.321/76, baixado com o Decreto nº 78.676, de 8 de novembro de 1976, ao dispor, no art. 1º, que os incentivos para a alimentação do trabalhador serão deduzidos diretamente do imposto de renda devido pela pessoa jurídica se distancia da lei, quando define base de cálculo, pois se trata de matéria reservada à lei.

Regulamento que inova a ordem jurídica, dispondo de modo a alterar disposição substancial da lei, desmerece aplicação. É inválido."

Estou em que o raciocínio explicitado na decisão recorrida e no julgamento acima referido espelham, com fidelidade, a melhor solução jurídica para a questão controvertida nos autos.

Desse modo, confirmo a sentença remetida.

VOTO (VISTA)

O Sr. Ministro Eduardo Ribeiro: Estabeleceu a Lei nº 6.297/75 incentivo fiscal, consistente em ensejar, às pessoas jurídicas, dedução do lucro tributável, para fins de imposto sobre a renda, do dobro das despesas realizadas em projetos de formação profissional aprovados pelo Ministério do Trabalho. Incentivo análogo foi concedido pela Lei nº 6.321/76 aos programas de alimentação do trabalhador.

O dispositivo não oferecia aparentemente maiores dificuldades de interpretação. Incidiria a dedução sobre a base imponível.

Decretos regulamentadores, entretanto, modificaram a forma de cálculo, estabelecendo que se faria sobre o imposto devido. Em termos práticos daí não resultou conseqüência de relevo. A importância a ser paga seria a mesma.

Ocorre, entretanto, que sobreveio o Decreto-lei nº 1.704, de 23 de outubro de 1979, que instituiu adicional de 5%, incidente sobre o lucro real das pessoas jurídicas, na medida em que excedesse 30 milhões de cruzeiros, decreto-lei este que veio a ser parcialmente modificado pelo art. 24, § 1º, § 2º e § 3º do Decreto-lei nº 1.967/82. O citado Decreto-lei nº 1.704, em seu artigo 1º, § 3º, dispôs que o adicional que criou seria "recolhido integralmente como receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções". Está a questão em saber se o benefício instituído pela Lei nº 6.297/75 aplicar-se-ia também ao questionado adicional.

Admitindo-se que o valor relativo ao incentivo constitua dedução do imposto devido, como dispuseram os decretos regulamentadores, seria razoável aceitar-se que incidiria o disposto no § 3º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.704, vedando-se deduções. Sucede, porém, que a Lei nº 6.297/75 referiu-se ao lucro tributável. As conseqüências são diferentes. Recaindo a dedução neste, estará alterada a própria base para imposição do adicional. O cálculo de seu valor partirá de outros dados, podendo ocorrer que nem mesmo seja devido, eis que a dedução realizada no lucro real pode conduzir a que não seja superado o limite acima do qual é exigível. Se as conseqüências são assim relevantes, não se me afigura possível interpretar a lei de forma diversa da que resulta da clareza de seu texto. A dedução faz-se no lucro e após calcula-se o adicional se devido.

Acompanho o relator confirmando a sentença.

VOTO (VISTA)

O Sr. Ministro Carlos M. Velloso: A sentença, ao decidir a questão, dá notícia exata da matéria:

(...)

"Pretende valer-se a Impetrante dos incentivos à formação profissional e alimentação do trabalhador instituídos pelas Leis n.os 6.297/75 e 6.321/76, que implicariam a dedução dessas despesas do lucro tributável, respeitado o limite legal.

O Impetrado esclareceu que o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 conceituou o lucro líquido como 'o ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária'.

Assim sendo, descaberia a pretensão da Impetrante de considerar a alimentação de seus empregados como parcela a ser ex-

cluída do lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

Na verdade, o programa de alimentação e formação profissional do trabalhador não sofreu qualquer alteração pela modificação da alíquota do imposto de renda e criação do adicional.

Seria canhestra interpretação o entender-se que o adicional de 5% previsto no § 2º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.704/79 pode ter alterado a fórmula do cálculo.

Vejamo-lo em sua literalidade:

'Art. 1º (...)

§ 2º. Nos exercícios financeiros de 1980, 1981 e 1982 as pessoas jurídicas que apresentarem lucro real ou arbitrado acima de Cr$ 30.000.000,00 (trinta milhões de cruzeiros) estão sujeitas a um adicional de 5% (cinco por cento) sobre a importância que exceder aquela quantia.'

E, no § 3º, dispôs:

'§ 3º. O valor do adicional previsto no parágrafo anterior será recolhido integralmente como Receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções.'

A questão toda, pois, cifra-se ao seguinte:

A dedução permitida para o projeto de formação profissional do trabalhador e o de alimentação deve incidir sobre o lucro da firma com exclusão ou inclusão do adicional?

Deixemos de lado, por enquanto, o adjetivo 'real' ou 'tributável', para efeito de intelecção do mandamento da norma.

O 'lucro', quer seja o real ou tributável, só pode ter como conteúdo semântico mínimo a seguinte denotação, em palavras singelas: o que, descontadas as despesas, sobrou. O 'ganho' 'proveito', como quer o clássico da língua Antônio de Moraes Silva. Ou, como diz o moderno Aurélio Buarque de Hollanda: 'ganho, vantagem ou benefício que se obtém de alguma coisa, ou com uma atividade qualquer'.

Destarte, se o adicional de 5% passou a incidir no imposto de renda de algumas pessoas, o lucro líquido ou tributável — ou como quer que se o chame — só pode ser calculado após a dedução desse adicional.

A voracidade do fisco não pode levar a interpretações do teor pretendido.

Em face do exposto, entendendo descabida a interpretação fiscal, vez que os decretos regulamentadores não poderiam transcender os limites das normas legais regulamentadas, *concedo a ordem* nos termos do pedido inicial, tal seja, podendo a Impetrante deduzir em dobro as despesas de formação profissional e alimentação do trabalhador como despesas operacionais e como dedução do lucro real, obedecidos, quanto a este último, os limites legais" (fls. 41-3).

O eminente Ministro Relator, examinando a sentença, no âmbito do duplo grau obrigatório, confirmou-a, no que foi acompanhado pelo Sr. Ministro Eduardo Ribeiro (fl. 59v.). O Sr. Ministro Américo Luz, Relator, após transcrever a sentença, aduziu:

(...)

"O caso em exame tem precedente semelhante apreciado na ilustrada Quinta Turma deste Egrégio Tribunal. Trata-se da AMS nº 97.523-SP, relatada pelo eminente Ministro Moacir Catunda, acórdão unânime publicado no *DJ* de 28.2.85, encimado pela seguinte ementa:

'Tributário. Imposto de renda. Lei nº 6.321/76, art. 1º.

Incentivos à alimentação do trabalhador, previamente aprovado pelo Ministério do Trabalho. Comprovadas as despesas realizadas no ano-base, a pessoa jurídica pode abater do lucro tributável o dobro do seu valor, até o limite previsto no art. 1º. O Regulamento baixado com o Decreto nº 78.676/76 — art. 1º, § 1º, em instituindo nova base de cálculo, distanciou-se da lei, não podendo prevalecer, pois a matéria to-

cante à base de cálculo do imposto é reservada exclusivamente à lei.

Recursos desprovidos' (*DJ* de 28.2.85).

Em seu douto voto, o mencionado relator ressaltou, *in verbis:*

'A expressão *lucro tributável,* que se lê na Lei nº 6.321/76 — art. 1º, é sinônimo da expressão 'lucro real', inscrita no art. 221 do RIR, de 1975. As duas traduzem idéia de lucro líquido, apurado na contabilidade da empresa, sobre o qual se fazem acréscimos — ou exclusões de determinadas quantias — art. 222. A sinonímia entre os dois termos foi declarada pelo próprio fisco, através do parecer normativo CST 50/79, *in verbis:*

'4. Assim, visto que a multa em referência tem por finalidade compensar a União pela provável procrastinação no pagamento do imposto, a sua base de cálculo será o lucro real correspondente ao balanço que instruir a declaração de rendimentos relativa ao período inferior a 12 meses, ou antes da vigência do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, o lucro tributável apurado na forma do RIR/75.'

Por aí se verifica que o Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, não alterou o conceito do lucro real, ou do lucro tributável, constante dos diplomas anteriores, dentre os quais a Lei nº 6.321/76.

O Decreto-lei nº 1.704/79, art. 1º, preceituando que o imposto de renda das pessoas jurídicas, devido sobre o lucro real, não o conceitua de modo diverso do próprio fisco.

O regulamento da Lei nº 6.321/76, baixado com o Decreto nº 78.676, de 8 de novembro de 1976, ao dispor, no art. 1º, que os incentivos para a alimentação do trabalhador serão deduzidos diretamente do imposto de renda devido pela pessoa jurídica se distancia da lei, quando define base de cálculo, pois se trata de matéria reservada à lei.

Regulamento que inova a ordem jurídica, dispondo de modo a alterar disposição substancial da lei, desmerece aplicação. É inválido.'

Estou em que o raciocínio explicitado na decisão recorrida e no julgamento acima referido espelham, com fidelidade, a melhor solução jurídica para a questão controvertida nos autos.

Desse modo, confirmo a sentença remetida."

Pedi vista dos autos e os trago, a fim de retomarmos o julgamento.

Em verdade, a matéria já foi examinada nesta Eg. Corte, na AMS nº 97.523-SP, Relator o Sr. Ministro Moacir Catunda (*DJ* de 28.2.85), tal como esclareceu o Sr. Ministro Relator.

Nada tenho a acrescentar ao seu douto voto, ao qual adiro.

Confirmo, destarte, a sentença, pelo que nego provimento à remessa oficial.

EXTRATO DA ATA

REO nº 105.040-SP (REG. 5274540) — Relator: Ministro Américo Luz. Remetente: Juízo Federal da 16.ª Vara. Partes: S.A. de Materiais Elétricos (Same) e União Federal. Advogados: Hamilton Dias de Souza e outros, Luiz Carlos Bettiol e Rosa Maria M. Brochado.

Decisão: após o voto do Sr. Ministro Relator confirmando a sentença, pediu vista o Sr. Ministro Eduardo Ribeiro. Aguarda o Sr. Ministro Carlos Velloso. Sexta Turma, 2.4.86.

Prosseguindo no julgamento, após o voto do Sr. Ministro Eduardo Ribeiro confirmando a sentença, pediu vista o Sr. Ministro Carlos Velloso. Sexta Turma, 4.6.86.

Prosseguindo no julgamento, a Turma, por unanimidade, confirmou a sentença. Sexta Turma, 25.6.86.

Participaram do julgamento os Srs. Ministros Eduardo Ribeiro e Carlos Velloso. Presidiu a sessão o Exmo. Sr. Ministro Carlos Velloso.