



Solução de Consulta nº 6.044 - SRRF06/Disit

Data 30 de setembro de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT.
POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO. LIMITE.**

O limite de dedução do PAT, isoladamente, está condicionado apenas ao percentual de 4% do imposto de renda devido estabelecido no art. 5º da Lei nº 9.532, de 1997, devendo, entretanto, o cálculo do incentivo fiscal de dedução do imposto ter como base, sempre, a aplicação do percentual de 15% (alíquota do IR) sobre o total das despesas de custeio com o programa, realizadas no período de apuração, o qual deverá ser confrontado com o limite estabelecido na legislação.

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, desde que a retificação enquadre-se nas hipóteses admitidas, nos termos do art. 18 da MP nº 2.189-49, de 2001.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE
CONSULTA COSIT Nº 79, DE 28 DE MARÇO DE 2014.**

Dispositivos Legais: Arts. 111, 150 e 174 do Código Tributário Nacional; Arts 1º e 2º da Lei nº 6.321, de 1976; Arts 5º e 6º da Lei nº 9.532, de 1997; Art. 18 da MP nº 2.189-49, de 2001; Art 1º do Decreto nº 5, de 1991; Arts 369, 581, 582, 584, 586 e 587 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR); IN RFB nº 1.300, de 2012; AD 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

Trata-se de consulta sobre interpretação da legislação tributária federal para indagar quanto à não observância do custo máximo de R\$ 1,99, por refeição, no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), respeitando-se o limite de 4% sobre o valor do imposto de renda devido (sem considerar o adicional), assim como, quanto à possibilidade da consulente solicitar restituição ou compensação, uma vez constatado que tenha incorrido em pagamentos realizados a maior a título de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), em função da observância do valor máximo por refeição fixado por legislação cuja aplicação foi afastada pelo poder judiciário.

2. Informa inicialmente a Consulente que sua atividade principal é a fabricação de tubos de aço com costura e comércio atacadista de ferragens, ferramentas, chapas, tubos de aço e produtos siderúrgicos, sendo tributada pelo IRPJ com base na apuração anual pelo lucro real.

3. Esclarece que sua dúvida recai acerca da interpretação da legislação tributária, no que diz respeito ao cálculo do incentivo fiscal do PAT, de que trata a Lei nº 6.321/1976, o qual afirma, deverá estar limitado aos 4% (quatro por cento) do imposto devido em cada período de apuração, em função do fornecimento de refeições a todos os seus funcionários, estando regularmente inscrita junto ao Ministério do Trabalho e Emprego e portanto apta à fruição do benefício.

4. Apresenta em seguida a legislação que entende aplicável à dúvida e esclarece que: “vem considerando um custo máximo por refeição de R\$ 2,49, cuja base do incentivo (80%) é de R\$ 1,99, o qual, por sua vez, representa um limite dedutível por refeição de (15%) no valor de R\$ 0,2985”, conforme previsão contida no art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 267/2002.

5. Prossegue informando que:

Quanto à controvérsia em questão, qual seja, a possibilidade do total das despesas com refeição ser considerada para o cálculo do PAT, ou a necessidade de observação do custo máximo de R\$ 1,99 por refeição, há de se ponderar acerca da previsão legal contida no art. 19 da Lei nº 10.522/2002, assim expresso:

(...)

O apontamento legal supra transcrito é pertinente, tendo em vista que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça mantém posição pacificada no sentido de que são ilegais as limitações de valores impostas pelo fisco quanto às refeições servidas o âmbito do PAT, uma vez que carecem de embasamento legal que as sustente.

Nesse sentido, há de se observar o conteúdo do Ato Declaratório PGFN nº 13/2008, abaixo transcrito:

(...)

Há de se observar, ainda, as considerações contidas no Parecer PGFN/CRJ nº 2.623/2008, cuja conclusão final está apresentada abaixo:

(...)

Desta forma, entende a consulente que poderá a não mais observar o custo máximo de R\$ 1,99 por refeição servida, respeitando-se o limite de 4% do imposto devido em cada período de apuração, sem que a Secretaria da Receita Federal do Brasil constitua crédito tributário em função da não observação do limite atualmente previsto no art. 2º, da IN SRF nº 267/2002.

Com efeito, no que diz respeito ao posicionamento específico da Secretaria da Receita Federal sobre este tema, vale frisar as respostas emitidas pelo órgão em processos de consulta fiscal a outros contribuintes, em especial, a Solução de Consulta Cosit nº 79, de 28 de março de 2014, assim ementada:

(...)

Ressalte-se, ainda, quanto às modificações nas orientações do ajuda do Programa DIPJ, o qual passou a não mencionar a limitação ao valor da refeição para efeito de dedução do benefício do PAT, como abaixo demonstrado:

(...)

No que diz respeito ao período pretérito, ainda não prescrito, entende a consulente que enquanto não se extinguir o direito de a Fazenda Pública constituir o lançamento do imposto, nos prazos estipulados pelos arts. 150 e 174 do Código Tributário Nacional, poderá exercer seu direito de retificar suas declarações em que as deduções com PAT observaram indevidamente os limites previstos na Portaria Interministerial MTB/MF/MS nº 326/77, na Instrução Normativa SRF nº 143/86 e, atualmente, no art. 2º, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 267/2002, forte no art. 18 da Medida Provisória nº 2.186-49/2001:

(...)

Assim, no que tange aos períodos passados ainda não prescritos, entende a consulente que estaria configurada a hipótese de recolhimentos realizados a maior a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, restituível ou compensável nos estritos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012.

6. Apresenta finalmente, os seguintes questionamentos:

1) caso a consulente passe, deste momento em diante, a não mais observar o custo máximo de R\$ 1,99 por refeição no âmbito do PAT, mas ainda respeitando o limite de 4% sobre o valor do imposto de renda devido (sem considerar o adicional), está correto o entendimento de que a Secretaria da Receita Federal não constituirá crédito tributário em função da alteração deste procedimento?

2) Tendo em vista os fundamentos de direito expostos anteriormente, é correto o entendimento da consulente de que incorreu em pagamentos realizados a maior a título de IRPJ, cujo período não prescrito é restituível ou compensável nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012?

Fundamentos

7. Os processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são atualmente disciplinados pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. A Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no

âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

8. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

9. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

10. Feitas essas considerações, passa-se à solução da presente consulta.

11. A Coordenação-Geral de Tributação – Cosit já se manifestou sobre matéria análoga ao objeto desta consulta, na **Solução de Consulta (SC) Cosit nº 79, de 28 de março de 2014**, que se encontra disponível na página da Receita Federal na rede mundial de computadores (internet), podendo ser acessada diretamente no endereço: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014.htm>>. Assim, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, a presente Solução de Consulta está vinculada à SC Cosit nº 79, de 2014, cujo entendimento será exposto a seguir, reproduzindo-se partes da referida solução que sejam aplicáveis e de interesse para esclarecimento das dúvidas apresentadas pelo ora consulente.

Solução de Consulta nº 79 – Cosit

Data 28 de março de 2014.

(...)

Fundamentos

6. Conforme relatado, o cerne da dúvida suscitada consiste em saber se 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, poderão ser deduzidos do imposto apurado no ano-calendário de 2012, tendo em vista que os benefícios não foram usufruídos nos períodos de apuração correspondentes (2007, 2008 e 2010). Essa medida no entender da interessada não traria prejuízo ao erário, pois, como não deduziu o incentivo nas épocas próprias, recolhera imposto de renda a mais durante os respectivos períodos de apuração.

7. Antes de entrar no mérito da dúvida propriamente dito, convém fazer uma digressão a respeito do incentivo fiscal, à luz da legislação tributária aplicável, incluindo as normas mencionadas pela consulente. O Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT tem a finalidade de melhorar as condições nutricionais dos trabalhadores, com repercussões positivas para a qualidade de vida, a redução de acidentes de trabalho e o aumento da produtividade. As empresas que, aderindo ao PAT, custearem a alimentação para seus empregados, mantendo serviço próprio de refeições ou firmando convênios com entidades

fornecedoras de alimentação coletiva, poderão usufruir de benefício fiscal na área do imposto de renda.

8. O PAT foi instituído pela Lei n.º 6.321, de 14 de abril de 1976, e regulamentado pelo Decreto n.º 5, de 14 de janeiro de 1991 (que revogou o Decreto n.º 78.676, de 1976), in verbis:

Lei n.º 6.321, de 1976

Art 1º As pessoas jurídicas poderão deduzir, do lucro tributável para fins do imposto sobre a renda o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período base, em programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho na forma em que dispuser o Regulamento desta Lei.

§ 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.

Art 2º Os programas de alimentação a que se refere o artigo anterior deverão conferir prioridade ao atendimento dos trabalhadores de baixa renda e limitar-se-ão aos contratos pela pessoa jurídica beneficiária. (Vide Medida Provisória n.º 2.164-41, de 24/8/2001). (grifou-se)

9. O Decreto n.º 5, de 1991, que regulamentou o PAT, traçou, consoante preconizado pela Lei, a forma pela qual se daria a dupla dedução de despesas com a alimentação dos trabalhadores: a primeira dedução na escrita comercial, mediante lançamento como custo operacional, e a segunda, como redução do imposto devido.

Decreto n.º 5, de 1991

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.

§ 1º As despesas realizadas durante o período-base da pessoa jurídica, além de constituírem custo operacional, poderão ser consideradas em igual montante para o fim previsto neste artigo.

§ 2º A dedução do Imposto de Renda estará limitada a 5% (cinco por cento) do imposto devido em cada exercício, podendo o eventual excesso ser transferido para dedução nos 2 (dois) exercícios subsequentes. (Redação dada pelo Decreto n.º 349, de 1991).

§ 3º As despesas de custeio admitidas na base de cálculo de 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 ao preparo e à distribuição das refeições. (grifou-se)

10. A Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, reduziu o percentual de dedução do imposto de 5% para 4% impondo ainda um limite global de dedução para o uso cumulativo com outros incentivos fiscais:

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.

Art. 6º Observados os limites específicos de cada incentivo e o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, o total das deduções de que tratam:

I - o art. 1º da Lei nº 6.321, de 1976 e o inciso I do art. 4º da Lei nº 8.661, de 1993, não poderá exceder a quatro por cento do imposto de renda devido; (grifou-se)

11. O Regulamento do Imposto de Renda – RIR (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) traz disposições sobre o programa nos seus artigos 369, 581 a 589, in verbis:

Subseção XXV

Alimentação do Trabalhador

Art. 369. Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas de alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados, observado o disposto no inciso V do parágrafo único do art. 249 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, § 1º).

Parágrafo único. Quando a pessoa jurídica tiver programa aprovado pelo Ministério do Trabalho, além da dedução como despesa de que trata este artigo, fará também jus ao benefício previsto no art. 581.

(...)

Seção I

Programas de Alimentação do Trabalhador

Subseção I

Dedução do Imposto Devido

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).

Parágrafo único. As despesas de custeio admitidas na base de 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 ao preparo e à distribuição das refeições.

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 subsequentes (Lei nº 6.321, de 1976, art. 1º, §§ 1º e 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 5º).

Parágrafo único. O total da dedução deste artigo e a referida no inciso I do art. 504, não poderá exceder a quatro por cento do imposto devido (Lei nº 9.532, de 1997, art. 6º, inciso I).

(...)

Subseção II

Despesas Abrangidas pelo Incentivo

Art. 584. A dedução de que trata esta Seção somente se aplica às despesas com programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho (Lei nº 6.321, de 1976, art. 1º).

Parágrafo único. Entende-se como prévia aprovação pelo Ministério do Trabalho a apresentação de documento hábil definido em Portaria dos Ministros de Estado do Trabalho, da Saúde e da Fazenda.

(...)

Subseção III

Contabilização

Art. 586. A pessoa jurídica deverá destacar contabilmente, com subtítulos por natureza de gastos, as despesas constantes do programa de alimentação do trabalhador.

Subseção IV

Descumprimento do Programa

Art. 587. A execução inadequada dos programas de alimentação do trabalhador ou o desvio ou desvirtuamento de suas finalidades acarretará a perda do incentivo fiscal e a aplicação das penalidades previstas neste Decreto.(grifou-se).

12. Nos termos do dispositivo do RIR, em consonância com a legislação acima transcrita, depreende-se que, além de computar na determinação do lucro real as despesas de custeio realizadas na execução do programa de alimentação do trabalhador, a pessoa jurídica poderá deduzir, diretamente do imposto de renda devido, o valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto sobre a soma daqueles gastos. A dedução relativa ao incentivo fiscal do PAT, isoladamente, não pode exceder a 4% do imposto de renda devido, não considerado o valor do adicional de 10% do IRPJ, conforme art 5º da Lei nº 9.532, de 1997.

13. *Importante registrar que os normativos legais que tratam da apuração de incentivos fiscais, no caso o Programa de Alimentação do Trabalhador, implicam em redução do tributo devido, equivalendo, portanto, a uma renúncia de receita. Assim, nos termos do que dispõe o art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), cumpre adotar a interpretação literal, no sentido de que a norma deve ser aplicada de forma restritiva, sendo vedada a extensão a hipóteses nela não previstas.*

14. *Com relação aos efeitos do Ato Declaratório PGFN nº 13, de 01 de dezembro de 2008, citado pela consulente, vale dizer que nos termos do §§ 4º e 5º do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004, a Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários, bem como reverá de ofício os já constituídos, relativos às 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.*

15. *Nesse sentido, com fundamento no referido dispositivo legal e considerando o Parecer PGFN/CRJ nº 2.623, de 2008, aprovado pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda em 01 de dezembro de 2008, mediante Despacho publicado no DOU de 8 de dezembro de 2008, bem como o Ato Declaratório PGFN nº 13, de 1º de dezembro de 2008, publicado no DOU de 11 de dezembro de 2008 (citado pela consulente), a Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos à controvérsia 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, de 1977, e da Instrução Normativa SRF nº 143, de 1986, para fins de cálculo do incentivo fiscal previsto na Lei nº 6.321, de 1976.*

16. *Pela sua importância e relação com o tema objeto desta demanda, segue, abaixo, sua transcrição do AD PGFN nº 13, de 2008:*

*Ato Declaratório PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
- PGFN nº 13 de 01.12.2008 (D.O.U.: 11.12.2008)*

(Dispõe sobre 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).

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 n.º 326/77 e da Instrução Normativa SRF n.º 143/86, para fins de cálculo do incentivo fiscal previsto na Lei n.º 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 4856/SP, Resp 584798/PE. LUÍS INÁCIO LUCENA ADAMS (grifou-se)

17. Ainda, no tocante ao AD PGFN n.º 13, de 2008, o qual especifica apenas a Portaria Interministerial MTB/MF/MS n.º 326, de 1977, e a Instrução Normativa SRF n.º 143, de 1986, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a Solução de Consulta n.º 35, de 26 de novembro de 2013, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União de 03/12/2013, estendendo, também, os seus efeitos para o § 2º do art. 2º da IN SRF n.º 267, de 23 de dezembro de 2002.

Solução de Consulta n.º 35, de 2013.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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

O Ato Declaratório PGFN n.º 13, de 01 de dezembro de 2008, e o Parecer PGFN/CRJ n.º 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 n.º 267, de 23 de dezembro de 2002.

Dispositivos Legais: Lei n.º 6.321, de 1976, art. 1º; Lei n.º 9.532, de 1997, art. 5º; Lei n.º 10.522, de 2002, art. 19, II, § 4º; Portaria Interministerial MTB/MF/MS n.º 326, de 1977; Parecer PGFN/CRJ n.º 2623, de 2008; IN SRF n.º 143, de 1986; IN SRF n.º 267, de 2002, art. 2º, § 2º; Ato Declaratório PGFN n.º 13, de 2008.

18. Superado esse ponto, tem-se, portanto, que o limite de dedução do PAT, isoladamente, está condicionado apenas ao percentual de 4% do imposto de renda 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% (alíquota do IR) sobre o total das despesas de custeio – admitidas pelo art. 2º, § 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. No caso de o valor resultante da aplicação do percentual de 15% sobre as despesas de custeio ultrapassar o limite de 4% sobre o imposto devido, a diferença entre esses valores poderá ser deduzida nos dois exercícios financeiros subseqüentes, 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).

19. Ainda, em relação ao limite de dedução, cabe ressaltar que se a pessoa jurídica for detentora do Programa de Alimentação do Trabalhador e também do benefício fiscal concedido pela Lei n.º 8.661, de 2 de junho de 1993, relativo à capacitação tecnológica da indústria e agropecuária (PDTI e PDTA), a dedução

global desses dois incentivos não poderá exceder a 4% do imposto de renda devido, consoante inciso I do art. 6º da Lei nº 9.532, de 1997.

20. São essas, também, as informações constantes do Programa gerador da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ – ano calendário 2012 – exercício 2013, disponível no site <https://www.receita.fazenda.gov.br>.

Linha 05A/10 - Alimentação do Trabalhador

Indicar o valor das despesas com alimentação do pessoal não ligado à produção, realizadas durante o período de apuração, ainda que a pessoa jurídica não tenha Programa de Alimentação do Trabalhador aprovado pelo Ministério do Trabalho. As despesas correspondentes, inclusive com cestas básicas de alimentos, somente podem ser dedutíveis quando a pessoa jurídica fornecer alimentação, indistintamente, a todos os seus empregados.

Linha 12A/04 - (-) Programa de Alimentação do Trabalhador

Indicar, nesta linha, o valor correspondente à dedução do imposto de renda a este título. Informações detalhadas sobre este tópico podem ser obtidas nos subitens 15.7.2 e 15.7.9.

15.7.2 - Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT

A pessoa jurídica que tiver Programas de Alimentação do Trabalhador aprovados pelo Ministério do Trabalho, respeitado o limite estabelecido na legislação, pode deduzir do imposto devido o valor equivalente a 15% do total das despesas de custeio efetuadas no período de apuração.

A pessoa jurídica que estiver apurando lucro real anual deve considerar como valor do benefício o resultado da soma dos valores correspondentes aos meses do ano-calendário, observados os limites em relação ao imposto devido.

A dedução a este título não pode exceder, isoladamente, a 4% do imposto de renda devido, antes do adicional, com base:

a) no lucro real trimestral;

b) no lucro real apurado no ajuste anual.

A dedução também se aplica ao imposto determinado com base no lucro estimado, calculado com base na receita bruta e acréscimos. Porém, o valor deduzido do IRPJ com base no lucro estimado:

1) não será considerado imposto pago por estimativa; e

2) deve compor o valor a ser deduzido do imposto devido no ajuste anual.

Eventuais excessos podem ser transferidos para dedução nos dois anos-calendário subsequentes (Decreto nº 3.000, de 1999, art. 582).

Observado o limite específico de cada incentivo, o total das deduções do imposto, apurado no encerramento do período trimestral, anual

(ajuste), ou no período correspondente ao balanço ou balancete de suspensão ou redução, relativas ao PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador e aos Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial (PDTI) e Programa de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário (PDTA), aprovados a partir de 3 de junho de 1993, não pode exceder a 4% do imposto devido, antes do adicional (Lei nº 9.532, de 1997, art. 6º, I, e art. 81, II).

15.7.9 - Limites Individuais e Coletivos dos Incentivos em Relação ao Imposto Devido

Para os fins de cálculo dos incentivos de dedução do imposto referidos neste subitem, deve ser excluída, do imposto de renda devido, a parcela do imposto correspondente a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 9.323, de 1996, arts. 1º e 3º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 16, § 4º).

Na determinação dos limites dos incentivos, não é permitido qualquer dedução a título de incentivo fiscal do adicional do imposto de renda (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 4º). (grifou-se)

Limites Individuais

<i>Linha da Ficha 12 A</i>	<i>Incentivo</i>	<i>Limite Individual</i>
...		
<i>Linha 12A/04</i>	<i>PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador</i>	<i>4%</i>
<i>Linha 12A/05</i>	<i>PDTI/PDTA aprovado após 03.06.93</i>	<i>4%</i>
...		

Limites Coletivos

<i>Linha da Ficha 12A</i>	<i>Incentivo</i>	<i>Limite coletivo</i>
...		
<i>Linha 12A/04</i>	<i>PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador</i>	<i>4%</i>
<i>Linha 12A/05</i>	<i>PDTI/PDTA aprovado após 30.06.93.</i>	<i>4%</i>

(...)

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 n.º 2.189-49, de 23 de agosto de 2001, ipisis literis:

Medida Provisória n.º 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.*

Conclusão

27. *Diante do exposto, conclui-se que:*

(...)

b) a parcela do incentivo fiscal de dedução do PAT que exceder o limite de 4% do imposto de renda devido no período de apuração poderá ser deduzida no prazo máximo de 02 (dois) anos-calendário subsequentes àquele em que ocorreram os gastos com o programa;

c) 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, desde que a retificação enquadre-se nas hipóteses admitidas, nos termos do art. 18 da MP n.º 2.189-49, de 2001.

Conclusão

12. Diante do exposto, respondo à consulente que;

a) o limite de dedução do PAT, isoladamente, está condicionado apenas ao percentual de 4% do imposto de renda devido estabelecido no art. 5º da Lei n.º 9.532, de 1997, devendo, entretanto, o cálculo do incentivo fiscal de dedução do imposto ter como base, sempre, a aplicação do percentual de 15% (alíquota do IR) sobre o total das despesas de custeio, realizadas no período de apuração com o programa, o qual deverá ser confrontado com o limite estabelecido na legislação.

- 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, desde que a retificação enquadre-se nas hipóteses admitidas, nos termos do art. 18 da MP nº 2.189-49, de 2001.

Ordem de Intimação

13. Declaro a vinculação desta solução de consulta à **Solução de Consulta Cosit nº 79, de 28 de março de 2014**, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à Consulente.

Assinado digitalmente
MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06