



---

**Solução de Consulta nº 10.021 - SRRF10/Disit**

**Data** 22 de junho de 2015

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À 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).**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

**PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. LIMITE. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.**

Observados os limites individual e global, a fruição do incentivo fiscal de dedução do Programa de Alimentação do Trabalhador (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 Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001.

As retificações ocorridas no âmbito da Escrituração Contábil Fiscal - ECF devem observar as regras constantes do Manual de Orientação do Leiaute da ECF divulgado pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) por meio de Ato Declaratório Executivo publicado no Diário Oficial da União. Atualmente, o referido Manual está aprovado pelo ADE Cofis nº 43, de 2015.

Eventuais pagamentos a maior, a título de IRPJ, em decorrência da apresentação de declaração retificadora seguem o trâmite de restituição ou compensação da natureza desses rendimentos, definidos na Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012.

O Ato Declaratório nº 13, de 2008, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e o Parecer PGFN/CRJ nº 2623, de 2008, aprovado por Despacho do Ministro da Fazenda publicado no D.O.U. de 08.12.2008, abrangem também a fixação de valores máximos para refeições oferecidas

no âmbito do PAT prevista no § 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002.

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

**Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 111, 150 e 174; Lei nº 6.321, de 1976, arts. 1º e 2º; Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001, art. 18; Lei nº 9.532, de 1997, arts. 5º e 6º; Lei nº 10.522, de 2002, art. 19, II, §§ 4º, 5º e 7º; Decreto nº 5, de 1991, art. 1º; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 369, 581 a 589; Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002, art. 2º, § 2º; Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 2013, arts. 1º e 2º; Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012; Ato Declaratório PGFN nº 13, de 2008; Ato Declaratório Executivo Cofis nº 43, de 2015.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**CONSULTA SOBRE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

É ineficaz a consulta que versar sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei.

**Dispositivos Legais:** art. 52, inciso VI, do Decreto nº 70.235, de 1972; art. 18, inciso IX, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

## **Relatório**

1. O interessado, pessoa jurídica de direito privado, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, sobre a utilização de incentivo fiscal a título do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), instituído pela Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, com alteração dada pelo art. 5º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, regulado pelo Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991, e o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), arts. 369, 581 a 588.

2. Entende que o “cálculo do incentivo fiscal” a título do PAT “de que trata a Lei nº 6.321/1976” “deverá estar limitado aos 4% (quatro por cento) do imposto devido em cada período de apuração”.

3. Refere estar inscrita no PAT “junto ao Ministério do Trabalho e Emprego” e que “fornece refeições a todos os seus funcionários indistintamente”.

4. Transcreve o art. 369 do RIR/1999, que estabelece as regras a serem observadas para que a empresa possa considerar como “dedutíveis as despesas de alimentação”, e os arts. 581 e 582, desse mesmo regulamento, que tratam da “Dedução do Imposto Devido”.

4.1. Reproduz os arts. 1º da Lei nº 6.321, de 1976, e do Decreto nº 5, de 1991 (“Regulamenta a Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, que trata do Programa de Alimentação do Trabalhador”).

5. Afirma que a “Portaria Interministerial MTB/MF/MS n.º 326/77”, a “Instrução Normativa SRF n.º 143/86”, a “Instrução Normativa SRF n.º 16/1992” e a “Instrução Normativa SRF n.º 267/2002” fixaram “valores máximos para as refeições a serem oferecidas no âmbito” do PAT.

6. Tendo em vista “que o art. 30 da lei n.º 9.249/1995 estabeleceu que os valores constantes da legislação tributária, expressos em quantidade de UFIR, foram convertidos em reais, a partir de 01.01.1996, em R\$ 0,8287, **a consulente 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 (15%) no valor de R\$ 0,2985**” (destaques do original).

6.1. Considera que esse “procedimento adotado” “está em linha com a previsão contida na Instrução Normativa SRF n.º 267/2002, atualmente em vigor” (e transcreve o art. 2º desse ato).

7. Diz 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. 19º da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002 (e reproduz desse artigo o *caput* e seu inciso II, e o § 4º).

7.1. Defende ser pertinente a menção a esse dispositivo legal, “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 no âmbito do PAT, uma vez que carecem de embasamento legal que as sustente”. “Neste sentido, há de se observar o conteúdo do Ato Declaratório PGFN n.º 13/2008” – o qual transcreve.

8. Nesse aspecto, “há de se observar, ainda, as considerações contidas no Parecer PGFN/CRJ n.º 2.623/2008, cuja conclusão” é por ele transcrita.

9. Ante o exposto, entende 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, § 2º, da IN SRF n.º 267/2002”.

10. A esse respeito, transcreve a ementa da Solução de Consulta Cosit n.º 79, de 28 de março de 2014”.

11. Reforça dizendo que no “Ajuda do programa DIPJ 2010, referente ao ano calendário 2009” já não consta mais “a limitação ao valor da refeição para efeito de dedução do benefício do PAT”, a qual constava no “Ajuda da DIPJ 2009 v2.1, referente ao ano calendário 2008”.

12. “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 n.º 326/77, na Instrução Normativa SRF n.º 143/86 e, atualmente, no art. 2º, § 2º, da Instrução Normativa SRF n.º 267/2002, forte no art. 18 da Medida Provisória n.º 2.189-49/2001”.

12.1. Assim, “no que tange aos períodos passados ainda não prescritos”, sustenta “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 n.º 1.300/2012”.

13. Isso posto, questiona:

*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 n.º 1.300/2012?*

## Fundamentos

14. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se manifestou quanto ao fato de que, em face do Ato Declaratório n.º 13, de 1.º de dezembro de 2008, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 11.12.2008, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) não constituirá os créditos tributários relativos à controvérsia da fixação de valores máximos para refeições oferecidas no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), para fins de cálculo do incentivo fiscal previsto na Lei n.º 6.321, de 1976, pois o limite de dedução do PAT, isoladamente, está condicionado apenas ao percentual de 4% do imposto de renda devido, conforme estabelecido no art. 5.º da Lei n.º 9.532, de 1997, como se vê nas Soluções de Consulta Cosit n.º 35, de 26 de novembro de 2013, e n.º 79, de 28 de março de 2014, cujo entendimento, no que interessa à solução da presente consulta, será reproduzido nos itens 15 a 31 abaixo, constituindo-se esta em uma Solução de Consulta Vinculada, conforme determinação do art. 22 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013.

14.1. As referidas Soluções de Consulta Cosit podem ser encontradas no sítio da RFB ([www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)), no menu lateral esquerdo “Acesso Rápido”, itens “Legislação”, “Soluções de Consulta”, mediante a indicação do número do ato e do ano de sua edição, nos campos próprios.

15. O Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) foi instituído pela Lei n.º 6.321, de 1976, e regulamentado pelo Decreto n.º 5, de 1991 (que revogou o Decreto n.º 78.676, de 8 de novembro 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 nº 2.164-41, de 24/8/2001). (grifou-se)*

16. O Decreto nº 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 nº 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 nº 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)*

17. A Lei nº 9.532, 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)

18. O RIR/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).

(...)

##### SubseçãoII

##### 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.*

(...)

##### SubseçãoIII

##### 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).*

19. Nos termos do RIR/1999, 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.

20. Importante registrar que os normativos legais que tratam da apuração de incentivos fiscais, no caso o PAT, implicam 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.

21. Com relação aos efeitos do Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional nº 13, de 2008, citado pelo consultante, vale dizer que nos termos do §§ 4º e 5º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, com a redação dada pelo art. 21 da Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, a RFB 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, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

22. 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 1º de dezembro de 2008, mediante Despacho publicado no DOU de 08.12.2008, bem como o Ato Declaratório nº 13, de 1º de dezembro de 2008, publicado no DOU de 11.12.2008, a RFB não constituirá os créditos tributários relativos à controvérsia da fixação de valores máximos para refeições oferecidas no âmbito do PAT, através da Portaria Interministerial MTB/MF/MS nº 326, de 7 de julho 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.

23. Pela sua importância e relação com o tema objeto desta demanda, segue, abaixo, a transcrição do Ato Declaratório nº 13, de 2008, que pode ser encontrado no endereço eletrônico indicado abaixo (acesso em 09.06.2015):

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=946>

*Ato Declaratório 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 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).*

*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 n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5.º do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/N.º 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*

*(Destacou-se.)*

24. Cumpre acrescentar que, de acordo com a Solução de Consulta Cosit n.º 35, de 26 de novembro de 2013, publicada no DOU de 03.12.2013, o entendimento expresso no Ato Declaratório n.º 13, de 2008, e no Parecer PGFN/CRJ n.º 2623, de 2008, alcança também o art. 2.º, § 2.º, da Instrução Normativa SRF n.º 267, de 2002, que estabeleceu expressamente o custo máximo da refeição para fins de uso do benefício no âmbito do PAT.

*Solução de Consulta Cosit 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 § 2.º do art. 2.º da IN SRF n.º 267, de 23 de dezembro de 2002.*

*Dispositivos Legais: Lei n.º 6.321, de 1976, art. 1.º; Lei n.º 9.532, de 1997, art. 5.º; Lei n.º 10.522, de 2002, art. 19, II, § 4.º; 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. 2.º, § 2.º; Ato Declaratório PGFN n.º 13, de 2008.*

25. 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 nº 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 de 15% (alíquota do IR) sobre o total das despesas de custeio – admitidas pelo art. 2º, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 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 subsequentes, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002 (regra específica para a parcela excedente, não modificada pelo Ato Declaratório nº 13, de 2008).

26. Ainda em relação ao limite de dedução, cabe ressaltar que se a pessoa jurídica for detentora do PAT e também do benefício fiscal concedido pela Lei nº 8.661, de 2 de junho de 1993, revogada pela Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, relativo aos Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial (PDTI) e de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário (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.

26.1. Na época da elaboração da Solução de Consulta Cosit nº 79, de 2014, foi dito que as informações acima constavam do “Programa gerador da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ – ano calendário 2012 – exercício 2013”. Atualmente, essas orientações podem ser encontradas no “Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil Fiscal - ECF”, “Atualização: Maio de 2015” (pp. 144, 152 e 155), aprovado pelo Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 43, de 25 de maio de 2015, da Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis), que pode ser encontrado no endereço eletrônico indicado abaixo (acesso em 09.06.2015):

[http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/ecf/Manual\\_de\\_Orientacao\\_da\\_ECF\\_31\\_05\\_2015\\_v2.pdf](http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/ecf/Manual_de_Orientacao_da_ECF_31_05_2015_v2.pdf)

27. Com referência aos valores calculados a título de PAT, dentro do limite específico de 4% sobre o imposto de renda devido, observe-se que a pessoa jurídica somente poderá usufruir a dedução do incentivo fiscal pertinente no próprio período de apuração em que foram incorridas as despesas com o Programa de Alimentação do Trabalhador.

28. Como se viu, o art. 1º do Decreto nº 5, de 1991, deixa claro que a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto de renda devido, o valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto de renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base. No mesmo sentido, o art. 581 do RIR/1999, ao disciplinar o incentivo fiscal, também restringiu a dedução do imposto devido ao valor equivalente à aplicação da alíquota do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período de apuração, em programas de alimentação do trabalhador.

29. A exceção de transferir o gozo do benefício fiscal para os dois anos-calendário subsequentes restringe-se à parcela que ultrapassar o limite de quatro por cento do imposto devido em cada período de apuração, de acordo com a previsão expressa do art. 582 do RIR/1999.

30. A título de esclarecimento, vale dizer ao interessado 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. 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, como se vê abaixo:

***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)*

30.1. A Instrução Normativa RFB n.º 1.422, de 19 de dezembro de 2013 (“Dispõe sobre a Escrituração Contábil Fiscal – ECF”), estabelece, em seu art. 1º, que “a partir do ano-calendário de 2014, todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar” a ECF “de forma centralizada pela matriz”. As exceções a essa regra constam do § 2º desse artigo. De acordo com o art. 4º da referida Instrução Normativa, as regras de retificação constam do Manual de Orientação do Leiaute da ECF divulgado pela Cofis por meio de Ato Declaratório Executivo publicado no Diário Oficial da União. Atualmente, esse Manual está aprovado pelo ADE Cofis n.º 43, de 2015, já mencionado no item 26.1.

31. Informa-se, ainda, que eventuais pagamentos a maior, a título de 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.

32. Anote-se, por fim, que a resposta ao primeiro questionamento, em que o consultante pergunta se “está correto o entendimento de que a Secretaria da Receita Federal não constituirá crédito tributário” no caso de “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)”, encontra-se no art. 19, inciso II, §§ 4º, 5º e 7º, da Lei n.º 10.522, de 2002. Dessarte, nesta parte, a consulta é ineficaz, por versar sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei, consoante determinação do art. 52, inciso VI, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e do art. 18, inciso IX, da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013.

32.1. Abaixo o art. 19, inciso II, §§ 4º, 5º e 7º, da Lei n.º 10.522, de 2002 (grifou-se):

*Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei n.º 11.033, de 2004)*

(...)

*II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)*

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

## Conclusão

33. Diante do exposto, responde-se ao consulente que:

a) observados os limites individual e global, a fruição do incentivo fiscal de dedução do Programa de Alimentação do Trabalhador (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 Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001;

b) as retificações ocorridas no âmbito da Escrituração Contábil Fiscal – ECF devem observar as regras constantes do Manual de Orientação do Leiaute da ECF divulgado pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) por meio de Ato Declaratório Executivo publicado no Diário Oficial da União. Atualmente, o referido Manual está aprovado pelo ADE Cofis nº 43, de 2015;

c) eventuais pagamentos a maior, a título de IRPJ, em decorrência da apresentação de declaração retificadora, seguem o trâmite de restituição ou compensação da natureza desses rendimentos, definidos na Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012;

d) o Ato Declaratório nº 13, de 2008, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e o Parecer PGFN/CRJ nº 2623, de 2008, aprovado por Despacho do Ministério da Fazenda publicado no D.O.U. de 08.12.2008, abrangem também a fixação de valores máximos para refeições oferecidas no âmbito do PAT prevista no § 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002;

e) não produz efeitos a consulta na parte em que versa sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei, consoante determinação do art. 52, inciso VI, do Decreto nº 70.235, de 1972, e do art. 18, inciso IX, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

À consideração do revisor.

*Assinado digitalmente.*  
CASSIA TREVIZAN  
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. À consideração superior.

*Assinado digitalmente.*  
MARCOS VINÍCIUS GIACOMELLI  
Auditor-Fiscal da RFB

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação às Soluções de Consulta Cosit n.º 35, de 26 de novembro de 2013, e n.º 79, de 28 de março de 2014, com base nos arts. 22 e 24 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

*Assinado digitalmente.*  
IOLANDA MARIA BINS PERIN  
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit