



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

## PROCESSO

SOLUÇÃO DE  
CONSULTA

3 – COSIT

DATA

12 de janeiro de 2026

INTERESSADO

CNPJ/CPF

### **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. LIMITE.

Em função do Parecer SEI nº 1506/2024/MF, aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, a limitação introduzida através do Decreto nº 10.854, de 2021, que restringia a dedução do PAT a valores pagos a título de alimentação para os trabalhadores que recebam até cinco salários-mínimos, limitada a dedução ao valor de, no máximo, um salário-mínimo, não mais deve ser exigida para fins tributários. Deste modo, a dedução do incentivo abrange a parcela do benefício, sem limitação de valor por empregado, devendo ser observadas as demais exigências e limitações estabelecidas pela lei e pelo regulamento do PAT.

**Dispositivos legais:** Lei nº 6.321, de 1976, arts. 1º e 2º; Lei nº 9.532, de 1997, art. 5º; Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 383, 641 a 647; Decreto nº 10.854, de 2021, arts. 172 e 186;

## RELATÓRIO

A pessoa jurídica interessada, devidamente qualificada, informa ser optante pelo regime de apuração do Lucro Real Anual e utiliza o benefício do PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador), instituído pela Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, regulamentado pelo Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991, e pelos arts. 641 a 647 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, bem como normatizado pela Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, e demais normas posteriores. O benefício é concedido em razão do fornecimento de refeições em ambiente próprio a todos os seus funcionários, estando a empresa regularmente inscrita junto ao Ministério do Trabalho e Emprego e, portanto, apta à sua fruição.

2. A Consulente informa efetuar os lançamentos decorrentes da utilização do benefício em conformidade com as disposições da legislação vigente. Contudo, ao se deparar com as limitações introduzidas no Regulamento do Imposto Sobre a Renda – RIR/2018, aprovado pelo

Decreto nº 9.580, de 2018, pelo Decreto nº 10.854, de 10 de novembro de 2021, observou que o dispositivo legal não especifica o período temporal a ser considerado para que o incentivo se limite à parcela do benefício que corresponda ao “valor máximo de um salário-mínimo”, gerando dúvidas quanto à sua aplicabilidade.

3. A Consulente ressalta que o § 1º do artigo 645 do Decreto nº 9.580, de 2018, estabelece limitações aplicáveis à apuração do benefício fiscal do PAT. Porém, a legislação é omissa no que tange o período temporal a ser considerado para tais limitações, não especificando se a restrição deve ser aplicada em base anual ou mensal.

4. Por fim, apresenta o seguinte questionamento, literalmente:

*“1) A dedução do incentivo apenas abrange a parcela do benefício por empregado que corresponda ao valor máximo de um salário-mínimo por ano ou por mês?”*

5. É o relatório.

## FUNDAMENTOS

6. Importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

7. No âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, no que toca a situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre o mesmo.

8. Nesse arcabouço normativo, admite-se que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade, de modo que a presente consulta deve ser apreciada. Passa-se, então, ao exame da questão formulada pela Consulente.

9. Em síntese, a Consulente, em relação ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, indaga se a dedução deve abranger o período de apuração mensal ou anual da parcela do benefício que corresponder ao valor máximo de um salário-mínimo.

10. O PAT foi inicialmente instituído pela Lei nº 6.321, de 1976, e, atualmente, encontra-se regulamentado pelo Decreto nº 10.854, de 2021. Foi o atual decreto regulamentador do PAT que acrescentou o § 1º no art. 645 do Decreto nº 9.580, de 2018, estabelecendo, no inciso II, uma nova limitação: a dedução prevista no art. 641 deverá abranger apenas a parcela do benefício que corresponder ao valor de, no máximo, um salário-mínimo. Segue, adiante:

*Decreto nº 10.854, de 2021*

*Art. 186. O Decreto nº 9.580, de 2018, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

*“Art. 645. ....*

*§ 1º A dedução de que trata o art. 641:*

*I - será aplicável em relação aos valores despendidos para os trabalhadores que recebam até cinco salários mínimos e poderá englobar todos os trabalhadores da empresa beneficiária, nas hipóteses de serviço próprio de refeições ou de distribuição de alimentos por meio de entidades fornecedoras de alimentação coletiva; e*

*II - deverá abranger apenas a parcela do benefício que corresponder ao valor de, no máximo, um salário-mínimo.*

11. Ocorre que, a inclusão desta nova limitação através do Decreto nº 10.854, de 2021, foi considerada ilegal pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em reiteradas decisões proferidas por ambas as turmas da Primeira Seção da Corte Superior. Nesse sentido, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer SEI Nº 1506/2024/MF, incluindo o tema na lista de dispensa de contestar e recorrer da Fazenda Nacional. Segue, adiante, reprodução do parecer:

*PARECER SEI Nº 1506/2024/MF*

*IRPJ. Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Lei nº 6.321/1976. Sistemática de apuração do incentivo fiscal. Decreto nº 10.854/2021. Limite de dedução. Análise de dispensa de contestar e recorrer de que trata o art. 19, VI, “b”, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c, o art. 2º, VII da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016. Art. 19-A, da Lei nº 10.522, de 2002. Jurisprudência consolidada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Inclusão do tema na lista de dispensa de impugnação judicial. Processo SEI nº 10951.002818/2024-57*

*I*

*1. Cuida-se de tema submetido à apreciação por esta Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional-CRJ, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por intermédio do Despacho SEI [40859950], e Nota Justificativa 40859982, formalizados pela Coordenação-Geral de Atuação Perante o Supremo Tribunal Federal, que propôs o estudo da viabilidade de inclusão na lista nacional de dispensa de contestar e recorrer do assunto relativo ao IRPJ e a forma de dedução e limite do Programa de Alimentação – PAT, incentivo fiscal instituído pela Lei nº 6.312/1976, e a consequente regulamentação definida no Decreto nº 10.854/2021, item 1.2.2.23.3 do SAJ[1], considerando-se, segundo informa, a aparente formação de jurisprudência pacífica no âmbito do Superior Tribunal de Justiça.*

2. *Comunica, ainda, com base na Nota citada, que a matéria não seria suscetível à propositura de recurso extraordinário, pois a violação ao texto constitucional, acaso existente seria indireta ou reflexa, nos termos assinalados:*

*A jurisprudência do STF vem se firmando no sentido de que a alegação de violação ao Poder Regulamentar (vertente do princípio da legalidade), no sentido de que um ato infralegal estaria ultrapassando os limites postos por lei, não apresenta violação direta ao texto constitucional, pois revela mera crise de legalidade, insuscetível de ferir parâmetro de controle situado no texto da Constituição Federal. Ademais, entende-se que para aferir a existência de extrapolação do poder regulamentar é necessário reexaminar os diplomas normativos infraconstitucionais, o que é inadmissível em sede de recurso extraordinário.*

3. *É o breve relato da questão a ser enfrentada. Passa-se à análise do tema.*

## II

4. *Apresentou a unidade centralizada desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ora consulente, pedido para avaliação a respeito da possibilidade de se reconhecer a consolidação da jurisprudência em relação à matéria mencionada no destaque anterior e, por via de consequência, a sua inclusão na lista de dispensa de contestar e recorrer de que trata o art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016, assim descrito:*

*Art. 2º. Sem prejuízo do disposto no artigo precedente, fica dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nas seguintes hipóteses: [...] VII - tema sobre o qual exista jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho, ou do Tribunal Superior Eleitoral, no âmbito de suas competências, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, na forma do artigo 19, VI, da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, observados os requisitos estabelecidos nesta Portaria; (redação dada pela Portaria nº 19.581, de 19 de agosto de 2020).*

5. *Tendo-se como base de avaliação inicial a perspectiva de formação de jurisprudência consolidada, no âmbito da Primeira Seção da Corte Superior de Justiça, em relação à matéria proposta, verificou-se, mediante pesquisa no sítio eletrônico daquele Tribunal, a existência dos seguintes acórdãos e decisões monocráticas que podem ser considerados como referência à análise do pedido: Acórdãos: Primeira Turma: AgInt no REsp n. 2.164.092/CE. Segunda Turma: Relator Ministro Mauro Campbell Marques: REsp n. 2.093.548/SC, julgado em 7/11/2023, DJe de 10/11/2023; AgInt no REsp n. 2.068.164/RS, julgado em 16/10/2023, DJe de 19/10/2023; REsp n. 2.088.361/CE, julgado em 10/10/2023, DJe de 17/10/2023. Decisões Monocráticas: Primeira Turma: AREsp 2377916; REsp 2116419; REsp 2114245; REsp 2071443; REsp 2099600.*

6. Os pronunciamentos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça podem ser ilustrativamente expostos, com base em suas respectivas ementas:

*PRIMEIRA TURMA*

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. PAT. LIMITAÇÃO DO ART. 186 DO DECRETO 10.854/2021. ILEGALIDADE. PROVIMENTO NEGADO. 1. O art. 186 do Decreto 10.854/2021 extrapola o poder regulamentar ao impor limitação ao gozo do benefício fiscal quanto à forma de dedução das despesas com o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) não prevista na Lei 6.321/1976. 2. Agravo interno a que se nega provimento. (AgInt no REsp n. 2.164.092/CE, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 17/2/2025, DJEN de 21/2/2025.)*

*SEGUNDA TURMA*

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 1.022, DO CPC/2015. IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. ILEGALIDADE DO ART. 645, §1º, I E II, DO DECRETO N. 9.580/2018 FRENTE AOS ARTS. 1º E 2º, DA LEI N. 6.321/76. 1. O Decreto n. 9.580/2018 (RIR/2018) foi alterado pelo art. 186, do Decreto n. 10.854/2021 para nele fazer incluir os incisos I e II, do §1º, do art. 645, onde foi estabelecido que a dedução referente ao Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT "será aplicável em relação aos valores despendidos para os trabalhadores que recebam até cinco salários mínimos" e "deverá abranger apenas a parcela do benefício que corresponder ao valor de, no máximo, um salário-mínimo". 2. Ocorre que tais limitações para a dedução não constam expressamente nas leis criadoras do Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT, não podendo ser estabelecidas via decreto regulamentar, ainda que as leis regulamentadas tragam cláusula geral de regulamentação, pois carecedor de autorização legal específica. 3. Isto porque o estabelecimento de prioridade para o atendimento aos trabalhadores de baixa renda, na forma do regulamento, não significa a autorização para a exclusão dos demais trabalhadores pelo regulamento, tal a correta interpretação dos arts. 1º e 2º, da Lei n. 6.321/76. 4. Em situação análoga com as mesmas razões de decidir, o tema já foi enfrentado por este Superior Tribunal de Justiça quando da fixação de custos máximos para as refeições individuais oferecidas pelo mesmo Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT pela Portaria Interministerial n.º 326/77 e pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n.º 267/2002, que estabeleceram limitações ilegais não previstas na Lei n. 6.321/76, no Decreto n.º 78.676/76 ou no Decreto n. 5/91. Precedentes: AgRg no REsp 1240144 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 15.05.2012; REsp 990.313/SP, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 06.03.08; REsp 157.990/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, DJU de 17.05.04; REsp. n. 1.217.646 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2013.*

5. Em conclusão, o art. 186, do Decreto nº 10.854, de 2021, ao restringir a dedução do PAT a valores pagos a título de alimentação para os trabalhadores que recebam até cinco salários-mínimos, limitada a dedução ao valor de, no máximo, um salário-mínimo, incorreu em ilegalidade. 6. Recurso especial não provido. (REsp n. 2.088.361/CE, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 10/10/2023, DJe de 17/10/2023.)

#### DECISÕES MONOCRÁTICAS

7. A título de exemplo, cita-se a decisão da lavra do Ministro Sérgio Kukina, REsp 2099600, publicada em 14/11/2023, da Primeira Turma da Corte Superior, que negou provimento ao recurso especial da União sobre o tema debatido:

RECURSO ESPECIAL Nº 2099600 - RS (2023/0349435-0) DECISÃO Trata-se de recurso especial, manejado pela FAZENDA NACIONAL, com base no art. 105, III, a, da CF, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado (fl. 147): TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. LEI Nº 6.321/1976. LIMITAÇÕES IMPOSTAS PELO DECRETO Nº 10.854/2021. ILEGALIDADE. 1. A Lei nº 6.321/76 assegura às empresas inscritas no PAT o direito de deduzir diretamente do lucro tributável o dobro das despesas com o programa de alimentação dos seus trabalhadores, desde que não ultrapasse a 4% do imposto devido, independentemente do valor da refeição fixado em atos normativos da RFB. 2. Tanto a Lei nº 6.321/76 como as leis posteriores, que disciplinaram a matéria, em nenhum momento estabeleceram limite relativo à faixa salarial dos empregados cuja alimentação é custeada e, tampouco, ao valor máximo do custo passível de dedução. 3. O Decreto nº 10.854/2021 limitou o incentivo fiscal concedido pela Lei nº 6.321/71, na medida em que o disciplinou de maneira diversa e extrapolou os limites do poder regulamentar, em afronta ao princípio da hierarquia das normas. [grifou-se] Os embargos declaratórios opostos foram rejeitados, nos termos do acórdão de fls. 190/195. A parte recorrente aponta violação aos arts. 1.022, II, do CPC; 1º e 2º da Lei 6.321/76; 1º, 2º e 5º do Decreto 5/1991; 5º da Lei 8.849/94; 3º e 13 da Lei 9.249/95; 16 da Lei 9.430/96; 5º e 6º, da Lei 9.532/97; 1º, do Decreto-Lei 2.462/88; 10, da Lei 8.541/92; 369 e 581 a 589 do RIR/99; e 111, I, do CTN. Sustenta, em resumo, que: (I) a despeito dos embargos de declaração, o Tribunal a quo remanesceu omisso acerca das questões neles suscitadas; (II) "a dedução permitida é limitada, atualmente, ao percentual de quatro pontos percentuais sobre o imposto de renda devido e não, sobre o lucro tributável" (fl. 211). O Ministério Público Federal ofereceu parecer às fls. 244/247, opinando pelo não provimento do recurso especial. É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO. Verifica-se, inicialmente, não ter ocorrido ofensa ao art. 1.022 do CPC, na medida em que o Tribunal de origem dirimiu, fundamentadamente, as questões que lhe foram submetidas e apreciou



*integralmente a controvérsia posta nos autos; não se pode, ademais, confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional. Noutro turno, o aresto impugnado seguiu fundamentação no sentido de que a dedução em dobro das despesas com o PAT deve ser sobre lucro tributável e não apenas do imposto de renda devido (cf. fls. 151/153). Adiante, a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que "O incentivo fiscal - desconto em dobro das despesas com o PAT - deve ser calculado sobre o lucro da empresa, chegando-se, assim, ao lucro real sobre o qual é calculado o adicional do imposto de renda, aplicando-se a limitação de 4% sobre o total do imposto de renda devido, após a inclusão do adicional" (AgInt no REsp 1.950.444/CE, rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 08/11/2021). Em reforço: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ADICIONAL. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR (PAT). INCENTIVOS FISCAIS. FORMA DE CÁLCULO. 1. "O incentivo fiscal - desconto em dobro das despesas com o PAT - deve ser calculado sobre o lucro da empresa, chegando-se, assim, ao lucro real sobre o qual é calculado o adicional do imposto de renda, aplicando-se a limitação de 4% sobre o total do imposto de renda devido, após a inclusão do adicional" Precedentes" (AgInt no REsp 1.950.444/CE, rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 03/11/2021, DJe 08/11/2021) 2. Agravo interno não provido. (AgInt nos EDcl no REsp n. 1.727.805/SC, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe de 25/5/2022.) Na espécie, a Corte Regional decidiu em conformidade com a orientação jurisprudencial do STJ, não estando a merecer qualquer reparo. Esse é, também, o entendimento esposado no opinativo ministerial. [grifou-se] ANTE O EXPOSTO, nego provimento ao recurso especial.*

8. Utilizando-se como critério de pesquisa o tema em debate, notadamente, com foco no novel Decreto 10.854/2021, o sistema de busca de jurisprudência do STJ forneceu as decisões monocráticas dos seguintes julgadores, aplicáveis ao caso, a saber, a título ilustrativo: AREsp 2377916; REsp 2116419; REsp 2114245; REsp 2071443 (Relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, publicações: 15/02/2024, idem, 20/12/2023, 02/06/2023)[2]; REsp 2099600 (Relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, publicação: 14/11/2023).

### III

#### Sobre o Decreto nº 10.854/2021 em discussão

9. Inicialmente, relata-se que o incentivo fiscal disponível às empresas, com o objetivo de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador-PAT, está previsto na Lei nº 6.321/1976.

10. O argumento genérico dos contribuintes formulado perante o Poder Judiciário, discussão mais antiga que o Decreto nº 10.854/2021, objeto de análise pelo PARECER SEI Nº 268/2023/MF, reportava-se ao pedido de aproveitamento do benefício do PAT

*mediante dedução de suas despesas diretamente sobre o lucro tributável, importando em reflexos ao adicional do IRPJ devido e não sobre o imposto a pagar[3].*

11. *Não obstante, de acordo com o pedido de dispensa formulado, o cerne da questão gira em torno do debate sobre a constitucionalidade[4] e legalidade do art. 186 do Decreto 10.854/2021, que deu nova redação ao § 1º do art. 645 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 9.580/2018), determinando que o incentivo fiscal de dedução das despesas relativas ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT do IRPJ será aplicável apenas em relação aos valores despendidos para os trabalhadores que recebam até cinco salários mínimos, salvo nas hipóteses de serviço próprio de refeições ou de distribuição de alimentos por meio de entidades fornecedoras de alimentação coletiva, estando essa dedução limitada, ainda, à parcela do benefício que corresponder ao valor de, no máximo, um salário-mínimo[5].*

12. *A União alegava que o Decreto nº 10.854, de 10 de novembro de 2021, ao disciplinar a respeito do benefício fiscal do PAT, teve como propósito dar consecução ao objetivo social inscrito no art. 2º da Lei 6.321/1976. Ou seja, a prioridade do programa é atender os trabalhadores de baixa renda, segundo a lei, que recebam até cinco salários mínimos.*

13. *De fato, quando se avalia a lei, verifica-se a possibilidade de o art. 186 do Decreto 10.854/2021, ao exercer a sua função regulamentar e sem inovar o Direito, fixar restrições destinadas à priorização do trabalhador de baixa renda. Vejamos:*

*Art. 186. O Decreto nº 9.580, de 2018, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

<i>“Art.</i>	<i>645.</i>
<i>.....</i>	<i>§ 1º A</i>
<i>dedução de que trata o art. 641: I - será aplicável em relação aos valores despendidos para os trabalhadores que recebam até cinco salários mínimos e poderá englobar todos os trabalhadores da empresa beneficiária, nas hipóteses de serviço próprio de refeições ou de distribuição de alimentos por meio de entidades fornecedoras de alimentação coletiva; e II - deverá abranger apenas a parcela do benefício que corresponder ao valor de, no máximo,</i>	
	<i>um</i>
	<i>salário-mínimo.....”</i>
<i>(NR)</i>	

14. *Logo, os argumentos fazendários ressaltam a relevância segundo a qual o Decreto em comento, na parte em discussão, não operou qualquer violação à legalidade tributária, uma vez que “existe, nos arts. 1º e 2º da Lei 6.321/1976, autorização legislativa para que o Executivo regulamente e restrinja o benefício de dedução das despesas com o PAT de modo a priorizar os trabalhadores de baixa renda”[6], do mesmo modo em que as alterações em tela não exigem a observância do princípio da anterioridade tributária.*

15. *Com base na temática em foco, notadamente no que diz respeito às alterações trazidas pelo Decreto nº 10.854/2021, seria possível averiguar se as duas Turmas de*



*Direito Público da Primeira Seção da Corte Superior já se manifestaram cabalmente a respeito da matéria, com o propósito de se alcançar a conclusão, a partir da convicção da existência de formação da posição consolidada na jurisprudência, se houve, como questionado, afronta à legalidade e à hierarquia das normas, e, portanto, constituída a definição de eventual existência de ultrapassagem, pelo legislador, do exercício do poder regulamentar ao impor restrições ao incentivo fiscal não previstas na Lei nº 6.321/71.*

*16. As decisões pesquisadas e colacionadas nesta manifestação, em regra, anuem com os acórdãos regionais que entenderam, em breve síntese, que o art. 186 do Decreto nº 10.854/2021, ao restringir a dedução do PAT a valores pagos a título de alimentação para os trabalhadores que recebam até cinco salários-mínimos violaria o poder regulamentar conferido à Administração Fazendária, ao criar limite de dedução não previsto em lei, incorrendo em vício de legalidade.*

*17. Os julgados existentes são bastantes para se afirmar a existência de jurisprudência consolidada, no que concerne à matéria em exame.*

#### IV

##### Do PARECER SEI Nº 268/2023/MF

*18. Apesar de tratar de tema análogo, é preciso não confundir a matéria em análise com o tema objeto de dispensa de impugnação judicial, viabilizado por intermédio do bem elaborado e analítico Parecer PARECER SEI Nº 268/2023/MF, de 29/03/2023.*

*19. O Parecer em comento reconheceu que o STJ compreendeu que “a dedução em dobro dos gastos com alimentação, no âmbito do PAT, deve se dar sobre o lucro tributável, observado o limite de 4% do imposto de renda devido (tributo principal e o respectivo adicional)”.*

*20. A legislação pertinente à matéria do PARECER SEI Nº 268/2023/MF relacionavase, especificamente, aos art. 1º, da Lei nº 6.321, de 1976, 5º da Lei nº 8.849, de 1994; arts. 5º e 6º da Lei nº 9.532, de 1997; art. 3º, §4º, da Lei nº 9.249, de 1995; Decreto nº 5, de 1991 e IN SRF nº 267, de 2002. Destarte, vale citar, por esclarecedor, o núcleo do debate fixado naquele opinativo:*

*(...) Instado a se manifestar sobre a controvérsia, o STJ rechaçou a linha de defesa apresentada pela União, tendo se posicionado em prol da dedução em dobro das despesas comprovadamente gastas com o PAT sobre o lucro tributável, consoante previsão do art. 1º, caput, da Lei nº 6.321, de 1976. Portanto, para o Tribunal, a metodologia de apuração do benefício permanece a disciplinada no referido dispositivo, de maneira que as leis posteriores cuidaram de definir tão-somente o limite máximo de utilização do benefício, hoje em 4% do imposto de renda devido, segundo o disposto nos arts. 5º e 6º, I, da Lei n. 9.532, de 1997. Nos casos em que seja devido o adicional do IRPJ, o limite de 4% incidirá sobre o somatório do IRPJ com o seu adicional.*

*Perfilhando essa compreensão, a Corte de Justiça entendeu que a base de cálculo do adicional do IRPJ será reflexamente impactada pelo incentivo, sem que isso afronte a vedação inserta no art. 3º, §4º, da Lei 9.249, de 1995. Justifica sua compreensão argumentando que o benefício fiscal do PAT se opera num momento contábil anterior, relevante para a determinação do lucro tributável, enquanto a vedação legal se dirige à fase posterior, aquela em que o imposto de renda devido já fora definido. (...)*

## V

*21. Vislumbra-se que, nos termos da jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal, a discussão não ostenta contornos constitucionais, o que inviabiliza que o tema seja alçado à Corte Suprema por meio de recurso extraordinário.*

*AGRAVO REGIMENTAL EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DECRETO 10.854/2021. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. INTERPRETAÇÃO DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA DE OFENSA DIRETA À CONSTITUIÇÃO. DESCABIMENTO DE CONTROLE EMSEDE DE JURISDIÇÃO CONCENTRADA. AGRAVO REGIMENTAL NÃOPROVIDO.1. O objeto das ações concentradas na jurisdição constitucional brasileira, além das espécies normativas primárias previstas no art. 59 da Constituição Federal, engloba a possibilidade de controle de todos os atos revestidos de indiscutível conteúdo normativo e autônomo. 2. Os dispositivos impugnados não detém caráter normativo autônomo, pois, editados com base na atribuição regulamentar prevista no art. 84, IV, da Constituição Federal, extrai seu fundamento imediato de validade da Lei 6.321/1976. 3. A controvérsia envolve, quando muito, inconstitucionalidade indireta ou reflexa, reveladora de mera crise de legalidade, insuscetível de ferir parâmetro de controle situado no texto da Constituição Federal. Precedentes. 4. Agravo regimental a que se nega provimento (ADI 7.133- AgR, rel. Min. Alexandre de Moraes, Plenário, DJe de 1º/9/2022);*

## VI

## DA DISPENSA DE CONTESTAR E RECORRER EM SI CONSIDERADA

*22. O prolongamento do litígio sobre a questão não será possível, em razão da pacificação da jurisprudência formada no Superior Tribunal de Justiça, em sentido desfavorável à União, tendo em vista a tese em debate, qual seja, a inovação ou restrição trazida pelo art. 186 do Decreto nº 10.854/2021, pertinente à possibilidade de dedutibilidade das despesas com o Programa de Alimentação ao Trabalhador – PAT.*

*23. Dos dispositivos legais e da jurisprudência acima reproduzidos origina-se a possibilidade de ser dispensada a interposição de recurso, ou a desistência do que tenha sido interposto, o oferecimento de contrarrazões, bem como a autorização para não contestar, desde que inexista outro fundamento relevante, consoante expõe*

as hipóteses fundadas nos arts. 19, inciso VI, alínea “a”, da Lei nº 10.522, de 2002, e do art. 2º, VII, da Portaria PGFN Nº 502, de 12 de maio de 2016.

24. Desse modo, sugere-se a inclusão em lista de dispensa da matéria contida no item 1.2.2.23.3. da lista relativa à dispensa de contestar e recorrer desta Procuradoria-Geral, com fulcro no art. 2º, inciso V, da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016, nos seguintes termos

Item 1.2.2.23. – IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica Incentivo fiscal de IRPJ para dedução de despesas de Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT. Resumo: **O Superior Tribunal de Justiça firmou orientação no sentido de que o art. 186, do Decreto nº 10.854, de 2021, ao restringir a dedução do PAT a valores pagos a título de alimentação para os trabalhadores que recebam até cinco salários-mínimos, limitada a dedução ao valor de, no máximo, um salário-mínimo, incorreu em ilegalidade.** Precedentes: AgInt no REsp n. 2.164.092/CE (Primeira Turma); REsp n. 2.088.361/CE (Segunda Turma). Data de início da vigência da dispensa: XX/XX/2025. Referência: Parecer SEI 1506/2024/MF.

#### VII CONCLUSÃO

25. São essas as considerações que esta Coordenação reputa úteis acerca da matéria trazida para análise, sugerindo-se, em caso de aprovação, o encaminhamento de cópia do presente Parecer à Coordenação-Geral de atuação perante o Supremo Tribunal Federal - CASTF para ciência.

26. Recomenda-se, ainda, o encaminhamento do presente Parecer à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, para ciência e manifestação, com a finalidade de atender aos propósitos do art. 19 c/c art. 19-A III, da Lei nº 10.522, de 2002, antes de eventual submissão do opinativo à Procuradora-Geral da Fazenda Nacional.

27. Por fim, recomenda-se a ampla divulgação desta manifestação à Carreira de Procurador da Fazenda Nacional, assim como a inserção da presente matéria no Sistema de Acompanhamento Judicial – SAJ e a pertinente inclusão do tema na lista de dispensa de contestar e recorrer disponível na internet.

28. À consideração superior.

14. O Parecer SEI Nº 1506/2024/MF, foi aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, para fins de aplicação do disposto no art. 19-A, caput e inciso III, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. De acordo com a Lei nº 10.522, de 2002, em seu art. 19-A, os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas que sejam objeto de parecer, vigente e aprovado, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular (inciso II do caput do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002). A norma, em seu § 1º, também determina que os Auditores-Fiscais deverão adotar, em suas decisões, o entendimento que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição do indébito tributário:

**Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002**

**Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)**

*I - o disposto no parecer a que se refere o inciso II do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que terá concordância com a sua aplicação pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

*II - o parecer a que se refere o inciso IV do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do disposto no art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que, quando não aprovado por despacho do Presidente da República, terá concordância com a sua aplicação pelo Ministro de Estado da Economia; ou (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

**III - nas hipóteses de que tratam o inciso VI do caput e o § 9º do art. 19 desta Lei, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá manifestar-se sobre as matérias abrangidas por esses dispositivos. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)**

**§ 1º Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)**

*§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos responsáveis pela retenção de tributos e, ao emitirem laudos periciais para atestar a existência de condições que gerem isenção de tributos, aos serviços médicos oficiais. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

12. Nesse contexto, em razão do disposto no art. 19-A, inciso III, da Lei nº 10.522, de 2002, conclui-se que a limitação introduzida através do Decreto nº 10.854, de 2021, que restringia a dedução do PAT a valores pagos a título de alimentação para os trabalhadores que recebam até cinco salários-mínimos, limitada a dedução ao valor de, no máximo, um salário-mínimo, não mais deve ser exigida para fins tributários.

13. Ante o exposto, responde-se a consulente que a dedução do incentivo abrange a parcela do benefício, sem limitação de valor por empregado, devendo ser observadas as demais exigências e limitações estabelecidas pela lei e pelo regulamento do PAT.

## CONCLUSÃO

14. Em face do exposto, responde-se a consulente que, em função do Parecer SEI Nº 1506/2024/MF, aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, a limitação introduzida através do Decreto nº 10.854, de 2021, que restringia a dedução do PAT a valores pagos a título de alimentação para os trabalhadores que recebam até cinco salários-mínimos, limitada a dedução ao valor de, no máximo, um salário-mínimo, não mais deve ser exigida para fins tributários. Deste

modo, a dedução do incentivo abrange a parcela do benefício, sem limitação de valor por empregado, devendo ser observadas as demais exigências e limitações estabelecidas pela lei e pelo regulamento do PAT.

*Assinatura digital*

OTÁVIO BATISTA DE CARVALHO JÚNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração da Coordenação-Geral de Tributação.

*Assinatura digital*

VINÍCIUS PATRIOTA LIMA DA SILVA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras Substituto

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consulente.

*Assinatura digital*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral de Tributação