

# CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM IMPOSTO DE RENDA DAS EMPRESAS

Incentivos fiscais –

Programa de Alimentação do Trabalhador e doações  
(fundo da criança e adolescente, idoso, atividades  
culturais ou artísticas e atividades audiovisuais)



# CONSIDERAÇÕES INICIAIS

- Diferença entre:
  - Incentivo: o tratamento que serve para incentivar, estimular, encorajar, incitar um comportamento.
  - Benefício: é a vantagem feita ou concedida em favor de alguém.
- Pode-se afirmar que incentivo é um tipo de benefício: aquele que visa estimular certo comportamento ao dar o benefício.
- Penso existir relevância nessa diferenciação.



# CONSIDERAÇÕES INICIAIS

- CTN:

*“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - **outorga de isenção**;*

*III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.” (destacamos).*

- Quando a norma limita-se a conceder um benefício, há certa racionalidade em interpretação mais cuidadosa, estrita, limitada à literalidade (embora criticável).
- Quando há um incentivo, destaca-se o caráter teleológico: o tratamento é estabelecido não pelo benefício em si, mas porque se deseja estimular algo. A interpretação deve estar atenta e ser impactada pelo método teleológico.



# CONSIDERAÇÕES INICIAIS

- A aplicação do art. 111 do CTN também é criticável.
- Pretensão de aplicação extensiva pela Administração Fiscal: aplicá-lo a outros tipos de tratamentos mais benéficos que não só os previstos.
- Curioso caso de distorção: pretensão de interpretação extensiva a uma regra que prescreve a interpretação literal.



# CONSIDERAÇÕES INICIAIS

- De qualquer forma, conclusão inicial:

*A despeito do art. 111 do CTN, regras de incentivos fiscais devem levar em consideração, em sua interpretação, o objetivo visado, ainda mais se não for isenção, suspensão ou exclusão de crédito tributário e dispensa de obrigação acessória.*



# PAT – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

- **Lei nº 6.321/1976** (redação original):

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

*§ 1º A dedução a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder em cada exercício financeiro, isoladamente, a 5% (cinco por cento) e cumulativamente com a dedução de que trata a Lei nº 6.297, de 15 de dezembro de 1975, a 10% (dez por cento) do lucro tributável.  
(...)” (destacamos).*

- Logo, trata-se de um incentivo, por meio de um benefício tributário não consistente em isenção, para estimular o empregador a fornecer uma boa alimentação a seus empregados.



# PAT – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

- Decreto nº 5/1991 (hoje revogado pelo Dec. nº 10.854/2021):

*“Art. 1º A pessoa jurídica poderá **deduzir, do Imposto de Renda devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do Imposto de Renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em Programas de Alimentação do Trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social - MTPS, nos termos deste regulamento.***

*(...)*

*§ 2º A dedução do Imposto de Renda estará **limitada a 5% (cinco por cento) do imposto devido em cada exercício, podendo o eventual excesso ser transferido para dedução nos 2 (dois) exercícios subseqüentes.**”*  
(destacamos).

- Lei nº 9.532/1995, art. 5º, reduziu o limite de dedução para 4% do IRPJ devido:

*“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; (...)”*



# PAT – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

- Decreto nº 9.580/2018 (o RIR/2018):

*“Art. 641. A pessoa jurídica poderá deduzir **do imposto sobre a renda devido** o valor equivalente à aplicação da alíquota do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas no período de apuração, no PAT, instituído pela Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, nos termos estabelecidos nesta Seção (Lei nº 6.321, 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, e poderão ser considerados, além da matéria-prima, da mão de obra, dos encargos decorrentes de salários, do asseio e dos gastos de energia diretamente relacionados ao preparo e à distribuição das refeições.*

*Art. 642. A dedução de que trata o art. 641 **fica limitada a quatro por cento do imposto sobre a renda devido** em cada período de apuração e o excesso poderá 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).*

*Art. 643. Para a execução dos PAT, a pessoa jurídica beneficiária poderá manter serviço próprio de refeições, distribuir alimentos e firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis, sociedades comerciais e sociedades cooperativas.*

*§ 1º A pessoa jurídica beneficiária será responsável pelas irregularidades resultantes dos programas executados na forma prevista neste artigo.*

*§ 2º A pessoa jurídica que custear em comum as despesas a que se refere este artigo poderá beneficiar-se da dedução de que trata o art. 641 pelo critério de rateio do custo total da alimentação.” (destacamos)*





# PAT – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

- A mudança é bem clara: onde na Lei fala-se em dedução do lucro tributável, no Decreto fala-se em dedução do imposto de renda devido.
- Inicialmente, não haveria efeito relevante em mudar apenas a forma de cálculo do benefício:

*P. ex.:*

- *Para um resultado inicial de \$1.000 e um gasto de \$40, resultará um lucro tributável (real) de \$960, que resultará um IR de \$240 (25% x \$960).*
- *Para os mesmos resultado inicial de \$1.000 e gasto de \$40, o IR inicialmente devido seria de \$250 (25% x \$1.000) e a redução do PAT seria de \$10 (25% x \$40), chegando ao IR de \$240 (\$250 - \$10).*



# PAT – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

- Todavia, Lei nº 9.249/1995 fixou a alíquota padrão de IRPJ em 15%, com adicional de 10%. E estabeleceu, no art. 3º:

*“§ 4º O valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções.”*

- Com isso, restringiu o benefício do PAT:

*Em lugar de o benefício considerar toda a carga tributária do IRPJ (25%), passou a considerar apenas a carga tributária de 15%.*



# PAT – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

- **Retomando o exemplo:**
  - A empresa tem um lucro inicial de \$1.000, considerando suas receitas e despesas em geral, e uma despesa de PAT de \$40.
  - Conforme a Lei, seu lucro real será de \$960, seu IRPJ será de \$240 (arredondando, com alíquota de 25%).
  - Conforme Decreto, seu lucro real será de \$1.000, seu IRPJ inicial será de \$250, do qual será reduzido \$6 (15% de \$40). Portanto seu IRPJ final será de \$244 (\$250 - \$6).



# PAT – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

- Ofensa ao princípio da legalidade.
- Jurisprudência favorável do STJ. Exemplo:

*“4. A jurisprudência deste STJ está firmada no sentido de que os benefícios instituídos pelas Leis 6.297/75 e 6.321/76 aplicam-se ao adicional do imposto de renda, (...)*

*5. O posicionamento deste STJ está calcado no fato de que **em nenhum momento a legislação posterior alterou essa forma de cálculo**. Isto porque o art. 3º, §4º, da Lei n. 9.249/95 incide em um momento contábil posterior ao de incidência do incentivo. Dito de outra forma, **se o incentivo reduz o Lucro Real e esse mesmo Lucro Real já reduzido é a base de cálculo do adicional do IRPJ, então indiretamente o incentivo reflete nesse adicional reduzindo-o**. Veja-se que não se trata de dedução vedada pelo referido art. 3º, §4º, da Lei n. 9.249/95, pois esta se daria em momento posterior ao cálculo do adicional do IRPJ e a redução aqui concedida se dá antes do cálculo do adicional do IRPJ. Desse modo, não resta violado o art. 3º, §4º, da Lei n. 9.249/95.” (AgInt no REsp nº 1.695.806-RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, sessão de 07/08/2018, decisão unânime).*



# PAT – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

“II. A jurisprudência desta Corte Superior está firmada no sentido de que as despesas com o **Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT** devem ser deduzidas diretamente do lucro tributável e não do imposto de renda devido, o que gera **reflexos necessários sobre o adicional do imposto de renda** e afasta a suposta vedação contida no art. 3º, § 4º, da Lei 9.249/95. Precedentes desta Corte.” (AgInt no REsp nº 1.987.454/RS, Rel. Min. Assuste Magalhães, 2ª Turma, sessão de 13/03/2023, decisão unânime).

“1. As turmas de Direito Público do STJ, analisando todos os dispositivos legais pertinentes, pacificaram a orientação de que ‘os benefícios instituídos pelas Leis 6.297/75 e 6.321/76 **aplicam-se ao adicional do imposto de renda**, devendo, primeiramente, proceder-se à dedução sobre o lucro da empresa, resultando no lucro real, sobre o qual deverá ser calculado o adicional’.

2. O referido entendimento está calcado no fato de que em nenhum momento a legislação posterior alterou essa forma de cálculo, isso porque a integralidade mencionada no § 4º do art. 3º da Lei 9.249/1995 já é formada com as deduções antecedentes sobre o lucro tributável. Precedentes: (...)” (AgInt no REsp nº 2.011.243/PR, Rel. Min. Paulo Sérgio Domingues, 1ª Turma, sessão de 13/03/2023, decisão unânime).



# PAT – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

*“AGRAVO INTERNO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. DEDUÇÃO. LUCRO TRIBUTÁVEL. LIMITE 4%. IMPOSTO DE RENDA. ADICIONAL.*

*I - O Superior Tribunal de Justiça possui entendimento consolidado no sentido de o benefício fiscal, instituído por meio do art. 1º da Lei n. 6.321/1976, recair sobre o lucro tributável da pessoa jurídica, resultando no lucro real, sobre o qual deverá recair o adicional do imposto de renda, previsto no art. 3º, §4º, da Lei n. 9.249/1995. Desse modo, as deduções realizadas no momento da apuração do lucro real não interferem na integralidade do adicional.*

*Nesse sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.801.706/SC, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 2/5/2023, DJe de 11/5/2023, AgInt no REsp n. 1.690.281/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 19/9/2022, DJe de 3/10/2022 e AgInt nos EDcl nos EDcl no REsp n. 1.926.785/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 21/2/2022, DJe de 2/3/2022.*

*II - Agravo interno improvido.” (AgInt no REsp nº 1.729.507/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, 2ª Turma, sessão de 05/09/2023, decisão unânime).*



# PAT – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

- A despeito desses precedentes, identificação de risco em alguns precedentes:

*“1. Muito embora esta Corte tenha posicionamento no sentido de que a dedução do dobro das despesas comprovadamente gastas com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT deve se dar por sobre o lucro tributável (e não por sobre o imposto de renda devido), diferentemente, a limitação da dobra deve obedecer ao limite de 4% (quatro por cento) do imposto de renda devido e não a 4% do lucro tributável. Isto porque tal limite está expresso nos arts. 5º e 6º, I, da Lei n. 9.532/97.*

*2. Se o artigo 1º, da Lei nº 6.321/76, é claro no sentido de que a dedução do PAT recai sobre o lucro tributável (não tendo sido revogado no ponto pela legislação posterior, pois a Lei n. 9.532/97 tratou apenas dos limites e não da base de cálculo do benefício), os arts. 5º e 6º, I, da Lei n. 9.532/97, são claros no sentido de que o limite da dedução recai sobre o imposto de renda devido. São duas coisas distintas: o cálculo do benefício (lucro tributável) e o limite do benefício (imposto de renda devido).*

*3. Agravo interno do PARTICULAR não provido.” (AgInt nos Edcl no REsp nº 1.926.785/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, **sessão de 21/02/2023**, decisão unânime).*



# PAT – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

- O que significa que o cálculo do benefício do PAT é sobre o lucro tributável, mas o cálculo do limite é sobre o IR devido? Retomando exemplo:
  - Resultado inicial de \$1.000 e gasto de \$40, lucro real de \$960 e IRPJ de \$240.
  - Todavia, limite é de 4% do IRPJ devido (Lei nº 9.532/1995). Isso significa que o limite é de \$9,60 (4% x \$240)? Portanto, a dedução do resultado inicial de \$1.000 só poderia ser de \$9,60 e não de \$40?
  - O resultado inicial de \$1.000 seria reduzido somente para \$990,40 e o IR seria de \$247,60?
  - Não parece fazer sentido. Torna o benefício pior do que só levar em consideração o benefício limitado à alíquota padrão de 15% (IR devido de \$244).
  - Lei nº 9.532/1997 prescreve que a dedução do IR relativa ao incentivo não pode exceder a 4% do IR devido. Portanto, esse limite não deve ser calculado do resultado inicial de \$1.000, mas do IR devido.
  - Deve ser calculado o IR devido sem o benefício do PAT, que é de \$250 (\$1.000 x 25%), e comparado ao IR devido com o benefício do PAT, que é de \$240 (\$1.000 - \$40 = \$960 x 25% = 240). A diferença entre o IR devido sem o benefício e com o benefício é de \$10, acima do limite de \$9,60. Deverá haver complemento de recolhimento de IR de \$0,40.
  - Outra opção: o limite de 4% ser calculado antes da dedução do PAT: \$250 x 4% = \$10. No exemplo, a dedução estaria dentro do limite.





# PAT – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

- Há pouco tempo, o Decreto nº 5/1991 foi revogado pelo Decreto nº 10.854/2021:

*“Art. 172. A pessoa jurídica beneficiária do PAT observará as regras de dedução de imposto sobre a renda previstas nos art. 383, art. 641 e art. 642 do Decreto nº 9.580, de 2018.*

*Parágrafo único. O benefício concedido pela empresa beneficiária do PAT deverá possuir o mesmo valor para todos os seus trabalhadores.”*

*“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.***

*.....”*



# PAT – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

- Decreto nº 9.580/2018 (o RIR/2018):

*“Art. 645. Os programas de que trata esta Seção deverão conferir prioridade ao atendimento dos trabalhadores de baixa renda e ficarão limitados àqueles contratados pela pessoa jurídica beneficiária (Lei nº 6.321, de 1976, art. 2º).*

*§ 1º A dedução de que trata o art. 641: (Redação dada pelo Decreto nº 10.854, de 2021)*

*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 (Incluído pelo Decreto nº 10.854, de 2021)*

*II - **deverá abranger apenas a parcela do benefício que corresponder ao valor de, no máximo, um salário-mínimo.** (Incluído pelo Decreto nº 10.854, de 2021)*

*§ 2º A participação do trabalhador fica limitada a vinte por cento do custo direto da refeição.*

*§ 3º A quantificação do custo direto da refeição será feita conforme o período de execução do programa aprovado pelo Ministério do Trabalho, limitado ao máximo de doze meses.*

*§ 4º As pessoas jurídicas beneficiárias do PAT poderão estender o benefício previsto no Programa aos trabalhadores por elas dispensados, no período de transição para novo emprego, limitada a extensão ao período de seis meses (Lei nº 6.321, 1976, art. 2º, § 2º).*

*§ 5º As pessoas jurídicas beneficiárias do PAT poderão estender o benefício previsto no Programa aos empregados que estejam com contrato suspenso para participação em curso ou programa de qualificação profissional, limitada **essa extensão ao período de cinco meses (Lei nº 6.321, de 1976, art. 2º, § 3º)”** (destacamos).*



# PAT – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

- Ainda mais recentemente, a Lei nº 14.442/2022 (conversão da MP 1.108/2022) alterou as regras do PAT, inclusive “caput” do art. 1º da Lei nº 6.321/1976:

*“Art. 1º As pessoas jurídicas poderão deduzir do lucro tributável, para fins de apuração 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 e Previdência, na forma e de acordo com os limites dispostos no decreto que regulamenta esta Lei.” (destacamos).*

- Conclusão de que não houve alteração substancial: o PAT ainda é deduzido do lucro tributável, não do IR devido.
- Apesar da menção a limites a serem dispostos em decreto, este não pode restringir direito e regra legais.
- Também não poderia convalidar alterações anteriores.



# PAT – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

- **Manutenção da jurisprudência favorável aos contribuintes. TRF da 3ª Região:**

*“AGRAVO. PROCESSUAL CIVIL. CABIMENTO DA SOLUÇÃO MONOCRÁTICA. TRIBUTÁRIO. IRPJ. DEDUÇÃO DE DESPESAS COM O PAT. ILEGALIDADE DAS RESTRIÇÕES PREVISTAS NO DECRETO 10.854/21. MANTIDA ILEGALIDADE COM A MP 1.108/22, CONVERTIDA NA LEI 14.442/22. RECURSO DESPROVIDO.*

*(...)*

*O Decreto nº 10.854/2021, assim como os Decretos nos 78.676/76, 05/91, 3.000/99 e 9.580/2018, **extrapolou sua função regulamentar, sem respaldo legal**, ao impor limites à aplicação do benefício (ao limitar a dedutibilidade ao valor de um salário-mínimo e restringir a sua aplicação a despesas com trabalhadores que recebam até cinco salários-mínimos), inovando no ordenamento e desrespeitando, assim, os princípios da estrita legalidade e da hierarquia das leis.” (ApelRemNec 5016879-39.2022.4.03.6100, 6ª Turma, sessão de 30/04/2023, unânime).*

*“4. **O Decreto nº 10.854/2021**, assim como os Decretos nos 78.676/76, 05/91, 3.000/99 e 9.580/2018, **extrapolou sua função regulamentar, sem respaldo legal**, ao impor limites à aplicação do benefício, desrespeitando, assim, os princípios da estrita legalidade e da hierarquia das leis.” (AI 5004217-10.2022.4.03.0000 / TRF3 – 3ª Turma, sessão de 15.07.2022).*



# PAT – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

- **Manutenção da jurisprudência favorável aos contribuintes. TRF da 3ª Região:**

*“1. Os Decretos 78.676/1976, 05/1991 e 3.000/1999, editados com o objetivo de regulamentar o benefício fiscal, extrapolaram os limites legais, ao alterarem a forma de dedução dos custos do PAT, fazendo incidir o desconto diretamente sobre o imposto de renda devido, e não sobre o "lucro tributável", conforme previsto na Lei 6.321/1976, gerando majoração do IRPJ devido através de normas infralegais, violando o princípio da estrita legalidade (artigos 150, I, CF, e 97, CTN). **O mesmo raciocínio aplica-se ao Decreto 10.854/2021, que acabou por extrapolar sua função regulamentar ao restringir o benefício instituído em lei, ao alterar a redação do artigo 645, § 1º, do Decreto 9.580/2018, para que tal dedução seja aplicável apenas os 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, bem como que esta deverá abranger apenas a parcela do benefício que corresponder ao valor de, no máximo, um salário-mínimo.**”*

*(AI 5020627-46.2022.4.03.0000, 3ª Turma, sessão de 27/04/2023, unânime).*



# PAT – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

- **Manutenção da jurisprudência favorável aos contribuintes. TRF da 3ª Região:**

- “- A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que é direito dos contribuintes a exclusão das despesas com o alimentação diretamente do lucro tributável e não do Imposto de Renda devido.*
- *Anote-se que a determinação do art. 2º é apenas que os programas de alimentação a que se refere o art. 1º deverão conferir prioridade ao atendimento dos trabalhadores de baixa renda, não autorizando, que os patamares salariais dos trabalhadores sejam utilizados como parâmetro para limitar a dedução das despesas mediante ato regulamentar.*
  - *Assim, a restrição do referido benefício viola o disposto no art. 99 do CTN, segundo o qual o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.*
  - *Portanto, o art. 645 do Decreto nº 9.580/18, com a redação dada pelo art. 186, do Decreto nº 10.854/21 violou o princípio da estrita legalidade tributária, contrariando o art. 150, I, da CF e os artigos 97, II, IV e 99, do CTN.*
  - *Pelo exposto, nota-se que o dispositivo legal extrapolou os limites da legalidade ao estipular sistemática de dedução do lucro tributável, relativo a despesas com programas de alimentação do trabalhador, distinta da lei de regência, restringindo o alcance do benefício legal, implicando num aumento no valor final do imposto.*
  - *Dessa maneira, de rigor a dedução das despesas do PAT sem as limitações impostas pelo Decreto nº 10.854/21. Precedentes.”* (ED na Ap 5002704-34.2022.4.03.6102, 4ª Turma, sessão de 29/09/2023, unânime).



# PAT – PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

- **Outra questão: ilegal limitação do custo máximo de refeições no PAT:**

- IN-SRF nº 267/2002, art. 2º:

*“§ 2º O benefício fica limitado ao valor da aplicação da alíquota do imposto sobre o resultado da multiplicação do número de refeições fornecidas no período de apuração pelo valor de R\$ 1,99 (um real e noventa e nove centavos), correspondente a oitenta por cento do custo máximo da refeição de R\$ 2,49 (dois reais e quarenta e nove centavos).”*

- Novamente: violação ao princípio da legalidade.
- Jurisprudência do STJ e Ato Declaratório PGFN nº 13/2008.



# DOAÇÕES (FUNDOS E ATIVIDADES)

- **Operações de caráter cultural e artístico. RIR/2018 (arts. 385 e 533 a 545):**

*“Art. 533. Para fins do disposto neste Capítulo, considera-se doação a transferência gratuita, em caráter definitivo, à pessoa física ou jurídica de natureza cultural, sem fins lucrativos, de numerário ou bens para a realização de projetos culturais, vedado o uso de publicidade paga para divulgação deste ato.”*

- Parágrafo único desse artigo equipara certos gastos a doações, como distribuições gratuitas de ingressos de caráter artístico-cultural a seus empregados e dependentes e as despesas para conservar ou restaurar bens de sua propriedade tombados pelo Governo federal, desde que cumpridas certas condições.

*“Art. 534. Considera-se patrocínio [\(Lei nº 8.313, de 1991, art. 23, caput, inciso II\)](#) :*

*I - a transferência gratuita, em caráter definitivo, a pessoa física ou jurídica de natureza cultural com ou sem fins lucrativos, de numerário para a realização de projetos culturais, com finalidade promocional e institucional de publicidade; e*

*II - a cobertura de gastos ou a utilização de bens móveis ou imóveis, do patrimônio do patrocinador, sem a transferência de domínio, para a realização de projetos culturais por pessoa física ou jurídica de natureza cultural, com ou sem fins lucrativos.*

*Parágrafo único. O recebimento, pelo patrocinador, de qualquer vantagem financeira ou material em decorrência do patrocínio que efetuar constitui infração sujeita às sanções previstas neste Regulamento [\(Lei nº 8.313, de 1991, art. 23, § 1º\).](#)”*





# DOAÇÕES (FUNDOS E ATIVIDADES)

- **Operações de caráter cultural e artístico.**

*“Art. 535. A doação ou o patrocínio não poderão ser efetuados a pessoa ou a instituição vinculada ao agente (Lei nº 8.313, de 1991, art. 27, caput).”*

- O mesmo artigo especifica quem é considerado vinculado.
- Não se consideram vinculadas as instituições culturais sem fins lucrativos criadas pelo doador ou pelo patrocinador.



# DOAÇÕES (FUNDOS E ATIVIDADES)

- **Dois tratamentos distintos para doações e patrocínios:**

1) A do art. 18 da Lei nº 8.313/1991 (art. 538 do RIR/2018, art. 58 do Dec. 11.453/2023, art. 17 da IN-SRF 267/2022):  
“doação e patrocínio a projetos culturais de segmentos específicos”.

2) A do art. 26 da Lei nº 8.313/1991 (art. 539 do RIR/2018, art. 59 do Dec. 11.453/2023, art. 16 da IN-SRF 267/2022):  
“doação e patrocínio aos demais projetos culturais”.

- Regras do tratamento (1):

- Dedução do IRPJ devido de até 100% do valor do incentivo.
- Somente considerada a alíquota base de 15%.
- Limite de até 4% do montante do IRPJ devido.
- Não é permitida a dedução como despesa na base de cálculo do IRPJ.
- Para projetos relacionados à produção cultural nos segmentos de artes cênicas; livros de valor artístico, literário ou humanístico; música erudita ou instrumental; exposições de artes visuais; doações de acervos para bibliotecas públicas, museus, arquivos públicos e cinematecas; produção de obras cinematográficas e videofonográficas; preservação do patrimônio cultural material e imaterial.

- Regras do tratamento (2):

- Dedução do IRPJ devido de até 40% do valor das doações e de 30% do valor dos patrocínios.
- Somente considerada a alíquota base de 15%.
- Limite de até 4% do montante do IRPJ devido.
- É permitida a dedução como despesa na base de cálculo do IRPJ.
- Para os demais projetos culturais aprovados.



# DOAÇÕES (FUNDOS E ATIVIDADES)

- Operações de caráter cultural e artístico.

*“Art. 537. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá deduzir do imposto sobre a renda devido as contribuições, a título de doações e patrocínios, efetivamente realizadas no período de apuração em favor de projetos culturais devidamente aprovados, observado o disposto no regulamento do Pronac e nos [art. 538 e art. 539 \(Lei nº 8.313, de 1991, art. 1º, art. 2º, art. 25 e art. 26\)](#).”*

*(...)*

*§ 3º As deduções de que trata o **caput** poderão ser feitas, opcionalmente, por meio de contribuições ao FNC ( [Lei nº 8.313, de 1991, art. 18, caput](#)).”*



# DOAÇÕES (FUNDOS E ATIVIDADES)

- **Operações de caráter cultural e artístico.**

*“Art. 538. Na forma e nas condições previstas no [caput do art. 537](#), a pessoa jurídica tributada com base no lucro real **poderá deduzir do imposto sobre a renda devido** as quantias efetivamente despendidas, a título de doações e patrocínios, com base no [art. 18 da Lei nº 8.313, de 1991](#), na produção cultural dos seguintes segmentos ([Lei nº 8.313, de 1991, art. 18, caput e § 1º e § 3º](#)):*

*I - artes cênicas;*

*II - livros de valor artístico, literário ou humanístico;*

*III - música erudita ou instrumental;*

*IV - exposições de artes visuais;*

*V - doações de acervos para bibliotecas públicas, museus, arquivos públicos e cinematecas, e treinamento de pessoal e aquisição de equipamentos para a manutenção desses acervos;*

*VI - produção de obras cinematográficas e videofonográficas de curta e média montagem e preservação e difusão do acervo audiovisual;*

*VII - preservação do patrimônio cultural material e imaterial; e*

*VIII - construção e manutenção de salas de cinema e teatro, que poderão funcionar também como centros culturais comunitários, em Municípios com menos de cem mil habitantes.*

*§ 1º A dedução não poderá exceder, em cada período de apuração, os limites e as condições estabelecidos na legislação do imposto sobre a renda ([Lei nº 8.313, de 1991, art. 18, § 1º](#)).*

*§ 2º O valor das doações e dos patrocínios de que trata este artigo **não poderá ser deduzido como despesa operacional** ([Lei nº 8.313, de 1991, art. 18, § 2º](#)).”*



# DOAÇÕES (FUNDOS E ATIVIDADES)

- Operações de caráter cultural e artístico.

*“Art. 385. Sem prejuízo da dedução do imposto sobre a renda devido e observado o disposto no art. 539, a pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá deduzir integralmente como despesa operacional os valores efetivamente contribuídos em favor de projetos culturais ou artísticos, na forma estabelecida pelo Pronac (Lei nº 8.313, de 1991, art. 26, § 1º; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, § 2º, inciso I).*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos dispêndios com doações e patrocínios na produção cultural dos segmentos de que trata o art. 475 (Lei nº 8.313, de 1991, art. 18, § 2º).” NA VERDADE, ART. 538.*



# DOAÇÕES (FUNDOS E ATIVIDADES)

- **Operações de caráter cultural e artístico.**

*“Art. 539. As doações ou os patrocínios efetuados pela pessoa jurídica tributada com base no lucro real, em favor de projetos culturais amparados pelo [art. 26 da Lei nº 8.313, de 1991](#), na forma e nas condições previstas no [caput do art. 537](#), **poderão ser deduzidos do imposto sobre a renda devido**, a cada período de apuração, nos percentuais máximos de ([Lei nº 8.313, de 1991, art. 26, caput, inciso II](#)):*

*I - **quarenta por cento das doações**; e*

*II - **trinta por cento dos patrocínios**.*

*§ 1º A dedução **não poderá exceder**, em cada período de apuração, **a quatro por cento do imposto sobre a renda devido**, observado o disposto no [art. 556 \(Lei nº 8.313, de 1991, art. 26, caput; e Lei nº 9.532, de 1997, art. 5º\)](#).*

*§ 2º Sem prejuízo da dedução do imposto sobre a renda devido nos limites de que tratam o **caput** e o § 1º, a pessoa jurídica tributada com base no lucro real **poderá deduzir integralmente o valor das doações e dos patrocínios como despesa operacional** ([Lei nº 8.313, de 1991, art. 26, § 1º](#); e [Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, § 2º, inciso I](#))”*



# DOAÇÕES (FUNDOS E ATIVIDADES)

- **Atividades audiovisuais. RIR/2018 (arts. 386 e 546 a 556):**
  - A dedução pode ser de investimentos feitos na produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de produção independente, por meio de quotas de direitos de comercialização, sendo esses investimentos realizados no mercado de capitais, em ativos autorizados pela CVM (art. 546 do RIR/2018).
  - A dedução está limitada a 3% do IRPJ devido.
  - Prazo era 2017, foi prorrogado até 2024 pela Lei nº 14.044/2020.
  - É autorizada a dedução como despesa operacional na apuração do lucro real (art. 386 do RIR/2018).



# DOAÇÕES (FUNDOS E ATIVIDADES)

- **Atividades audiovisuais. RIR/2018 (arts. 386 e 546 a 556):**
  - Patrocínio: A dedução também pode ser em relação às quantias referentes ao patrocínio à produção de obras cinematográficas brasileiras de produção independente, com projetos aprovados pela ANCINE (art. 547).
  - Nesse caso, a dedução está limitada a 4% do IRPJ devido.
  - De outro lado, não pode ser feita a dedução na determinação do lucro real (§ 5º do art. 547).
  - Prazo também era 2017 e foi prorrogado até 2024 pela Lei nº 14.044/2020.





# DOAÇÕES (FUNDOS E ATIVIDADES)

- **Atividades audiovisuais. RIR/2018 (arts. 386 e 546 a 556):**
  - FUNCINE: Também é autorizada a dedução do IRPJ devido das quantias aplicadas na aquisição de quotas do FUNCINEs, Fundos de Financiamento da Ind. Cinematográfica Nacional (art. 553)
  - O limite é de 3% do IRPJ devido.
  - Após 5 anos o valor investido é considerado custo de aquisição na alienação das quotas do FUNCINE.
  - Prazo também era 2017 e foi prorrogado até 2024 pela Lei nº 14.044/2020.



# DOAÇÕES (FUNDOS E ATIVIDADES)

- **Atividades audiovisuais. RIR/2018 (arts. 386 e 546 a 556):**

*“Art. 556. A soma das deduções previstas nos [art. 537](#), [art. 546](#), [art. 547](#) e [art. 553](#) não poderá reduzir o imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica em mais de quatro por cento, observado o disposto no [art. 625 \(Lei nº 8.849, de 28 de janeiro de 1994, art. 6º; Lei nº 9.323, de 1996, art. 1º; e Lei nº 9.532, de 1997, art. 6º, caput, inciso II\)](#).”*

IN-SRF 267/2002:

*“Art. 54. Na hipótese de utilização conjunta dos incentivos fiscais previstos neste Capítulo, a pessoa jurídica deverá observar, em cada período de apuração, os seguintes limites globais de dedução do imposto devido:  
(...)*

*II - quatro por cento para atividade cultural ou artística e atividade audiovisual, inclusive os relativos à aquisição de quotas de Funcines;*

*(...)”*



# DOAÇÕES (FUNDOS E ATIVIDADES)

- **Doações aos Fundos da Criança e do Adolescente e do Idoso. RIR/2018:**

*“Art. 226. Para fins de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto sobre a renda apurado no mês, o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo e os incentivos de dedução do imposto relativos (Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, art. 1º, § 1º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 34; Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º; Medida Provisória nº 2.228-1, de 2001, art. 44 e art. 45; Lei nº 11.438, de 2006, art. 1º; Lei nº 11.770, de 2008, art. 5º; e Lei nº 12.213, de 20 janeiro de 2010, art. 3º):*

*(...)*

*II - às doações realizados a título de apoio aos Fundos da Criança e do Adolescente e do Idoso;*

*(...)”*



# DOAÇÕES (FUNDOS E ATIVIDADES)

- **Doações aos Fundos da Criança e do Adolescente e do Idoso. RIR/2018:**

*“Art. 649. A pessoa jurídica poderá deduzir do imposto sobre a renda devido o total das doações efetuadas aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente nacional, distrital, estaduais e municipais, devidamente comprovadas, vedada a dedução como despesa operacional (Lei nº 8.069, de 1990, art. 260, caput ).*

*§ 1º A dedução de que trata o caput não poderá ultrapassar um por cento do imposto sobre a renda devido (Lei nº 8.069, de 1990, art. 260, caput, inciso I).*

*§ 2º A doação de que trata este artigo deverá ser efetuada no período a que se refere a apuração do imposto sobre a renda e poderá ser deduzida (Lei nº 8.069, de 1990, art. 260-B):*

*I - do imposto sobre a renda devido no trimestre, para as pessoas jurídicas que apuram o imposto trimestralmente; e  
II - do imposto sobre a renda devido mensalmente e no ajuste anual, para as pessoas jurídicas que apuram o imposto anualmente.*

*§ 3º As doações de que trata o caput podem ser efetuadas em espécie ou em bens (Lei nº 8.069, de 1990, art. 260-C).*

*§ 4º Na hipótese de doação em bens, a pessoa jurídica deverá considerar como valor dos bens doados o seu valor contábil (Lei nº 8.069, de 1990, art. 260-E, caput, inciso III, alínea “b”).*

*Art. 650. Para fins da dedução de que trata o art. 597, aplica-se o disposto nos art. 100 e art. 101.*

*Art. 651. A partir de 1º de janeiro de 2011, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto sobre a renda devido, em cada período de apuração, o total das doações feitas aos Fundos do Idoso Nacional, distrital, estaduais e municipais, devidamente comprovadas, vedada a dedução como despesa operacional (Lei nº 12.213, de 2010, art. 3º, caput )*

*Parágrafo único. A dedução de que trata o caput não poderá ultrapassar um por cento do imposto sobre a renda devido (Lei nº 12.213, de 2010, art. 3º, parágrafo único).”*



# DOAÇÕES (FUNDOS E ATIVIDADES)

- **Doações aos Fundos da Criança e do Adolescente e do Idoso. RIR/2018:**
  - Dedução é limitada à alíquota base de 15% do IRPJ (§ 2º do art. 110 da IN-SRF 267/2002):  
*“2º Para efeito do disposto neste artigo, considera-se imposto devido aquele calculado mediante a aplicação da alíquota de quinze por cento sobre o lucro real, acrescido do imposto calculado sobre o lucro inflacionário realizado na forma prevista no art. 31 da Lei nº 8.541, de 1992, e diminuído do imposto deduzido a título de incentivo:*  
(...)  
*III - às atividades culturais e artísticas (arts. 15 e 16);*  
*IV - à atividade audiovisual (arts. 27 e 39);*  
*V - aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente (art.11);*  
(...)”
  - IN-SRF 267/2002:  
“Art. 54.  
(...)  
**Parágrafo único. O incentivo aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente não está submetido à limitação global, quando utilizado em conjunto com os demais incentivos fiscais.”**

