



Incompatibilidades das Regras do Programa de Alimentação do Trabalhador com os Princípios Constitucionais Tributários: Impactos na Tributação do IRPJ

Área Temática: Contabilidade Tributária – CT
DOI: <https://doi.org/10.29327/1680956.11-56>

Tárcilla Santana de Albuquerque Villas
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE
tarcilla.albuquerque@ufpe.br

Christianne Calado Vieira de Melo Lopes
Universidade Federal de Pernambuco - UFPE
christianne.lopes@ufpe.br

Célio Beserra de Sá
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE
celio.sa@ufpe.br

Diógenes Teófilo de Jesus
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE
dgteofilo@gmail.com

Resumo

O presente estudo tem como objetivo analisar as incompatibilidades entre as regras do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) e os Princípios Constitucionais Tributários, e os impactos dessa desconformidade na tributação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) de empresas do regime de Lucro Real. A pesquisa adota uma abordagem qualitativa, exploratória e descritiva, baseada na revisão bibliográfica e documental, além da análise de decisões relevantes do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o PAT. A análise das normas legais, das alterações na legislação e das práticas fiscais visa compreender os impactos do PAT no cálculo do IRPJ, sobretudo no que tange à dedutibilidade de despesas com alimentação e os reflexos dessa dedução para as empresas. Os resultados mostram que as recentes modificações no PAT, especialmente o Decreto nº 10.854/2021, impuseram restrições à dedutibilidade das despesas com alimentação sem respaldo legal, configurando violação ao princípio da legalidade tributária. Tais mudanças extrapolam o poder regulamentar e impactam diretamente a carga tributária das empresas do Lucro Real, gerando insegurança jurídica. A pesquisa reforça a necessidade de que alterações no programa sejam realizadas por meio de lei, garantindo maior previsibilidade e segurança jurídica para as empresas.

Palavras-chave: Programa de Alimentação do Trabalhador, Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, Lucro Real, Princípios Constitucionais Tributários, Legalidade.

1 INTRODUÇÃO

Ao longo da história, a alimentação sempre esteve intrinsecamente ligada às dinâmicas do trabalho, influenciando as condições de vida e a produtividade dos trabalhadores em diferentes civilizações e períodos. No Antigo Egito, as inundações do Rio Nilo foram essenciais para o cultivo abundante de cereais, tais como o trigo e a cevada, que constituíam a base alimentar desses indivíduos (Flandrin; Montanari, 1998). Tais cereais eram amplamente utilizados como forma de pagamento aos que serviam ao faraó, evidenciando seu valor econômico e social (Junqueira, 2024). Além disso, possibilitaram a produção de pão e cerveja, alimentos fundamentais para suprir as exigências energéticas das intensas atividades de construção e agricultura que sustentavam a economia egípcia.

Na Idade Média, a dieta dos camponeses dependia de sua própria produção, composta principalmente por cereais, legumes e hortaliças. O sistema feudal impunha diversas obrigações, como a corveia, que exigia trabalho gratuito nas terras do senhor feudal, e a talha, que consistia na entrega de parte da produção (Sousa, 2025). Os alimentos, além de garantirem a subsistência, também serviam como forma de pagamento pelo uso da terra e pelos serviços prestados. Assim, os hábitos alimentares estavam diretamente associados à produtividade do trabalho feudal, já que havia uma dependência de suas colheitas e do cumprimento das obrigações para garantir sua sobrevivência e atender às exigências de seus senhores.

Com a chegada da Revolução Industrial nos séculos XVIII e XIX, ocorreram transformações significativas nas relações de trabalho e, conseqüentemente, na alimentação dos empregados. A migração em massa para os centros urbanos e a inserção em jornadas exaustivas nas fábricas resultaram em condições precárias de vida. Os ambientes fabris eram geralmente quentes, úmidos e sujos, e as jornadas de trabalho chegavam até 16 horas diárias, com pequenas pausas para refeições (Silva, 2025). A comida disponível era escassa, de qualidade inferior e seus preços superavam consideravelmente o poder de compra dos trabalhadores (Engels, 1975). Essas condições, somadas às péssimas condições de vida, agravaram problemas de saúde e reduziram a eficiência dos operários.

No Brasil contemporâneo, a alimentação adequada é reconhecida como um direito fundamental, assegurado pelo artigo 6º da Constituição Federal (Brasil, 1988), que a define como parte dos direitos sociais dos cidadãos brasileiros. Esse reconhecimento reflete a relevância da nutrição para a saúde, o bem-estar e a produtividade da população. Nesse contexto, o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), instituído pelo Governo Federal através da **Lei nº 6.321/1976**, desempenha um papel importante ao promover a segurança alimentar no ambiente de trabalho. O programa incentiva empresas a fornecerem benefícios alimentares a seus funcionários, priorizando trabalhadores de baixa renda, de acordo com a regulamentação vigente (Ministério do Trabalho e Emprego, 2020).

Além de promover a segurança alimentar, o PAT está associado a incentivos fiscais que beneficiam as empresas participantes. No caso das organizações optantes pelo regime de tributação do Lucro Real, esses incentivos permitem uma redução parcial da carga tributária, como forma de estímulo concedida pelo Fisco. Essa possibilidade reforça a atratividade do programa, unindo impactos sociais significativos à viabilidade econômica para as empresas aderentes, conforme destacado por Moura (2014).

Observando alguns limites, o PAT possibilita às empresas deduzirem as despesas com alimentação do lucro tributável para fins de apuração do Imposto de Renda (IRPJ). Tal dedução é particularmente significativa para as entidades que apuram o IRPJ pelo regime de

Lucro Real, como é o caso das empresas privadas, devido ao impacto direto na tributação. Apesar de seus benefícios, esse incentivo fiscal levanta questionamentos quanto à sua conformidade com os princípios constitucionais tributários. Princípios como a isonomia tributária e a capacidade contributiva, por exemplo, devem nortear as aplicações das normas fiscais, de forma a garantir que não haja favorecimentos indevidos ou ônus excessivos para as organizações participantes. Como observado por estudos de incentivos fiscais no Brasil, políticas mal calibradas podem gerar distorções econômicas e sociais (Sachsida, 2017).

Diante desse panorama, a pesquisa buscou responder à seguinte questão: **Quais são as incompatibilidades entre as regras do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) e os princípios constitucionais tributários, e como essas desconformidades impactam a tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)?** O estudo será restrito às empresas que aplicam o regime de lucro real no contexto fiscal do PAT, sem se concentrar em setores específicos da economia. Dessa forma, este artigo tem como objetivo analisar as incompatibilidades das regras do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) com os princípios constitucionais tributários e os impactos dessa desconformidade na tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) de empresas do Lucro Real.

Embora o tema da alimentação no trabalho seja relevante, o estudo acadêmico sobre a saúde do trabalhador tem dedicado pouca atenção a esse aspecto. Araújo, Costa-Souza e Trad (2010) destacam que, mesmo no contexto da alimentação do trabalhador, a produção científica sobre o tema ainda é pouco explorada. Essa falta de aprofundamento na literatura reforça a relevância do presente estudo, que visa contribuir com uma análise mais detalhada sobre as implicações fiscais do PAT, particularmente no que diz respeito à dedução de despesas no IRPJ, afetando as empresas do regime do lucro real.

Ainda, cabe destacar que, o estudo visou contribuir com uma análise crítica sobre como a dedução de despesas com alimentação no IRPJ afeta as empresas do regime do Lucro Real, o que é crucial para a gestão tributária e para o planejamento fiscal dessas entidades. As questões constitucionais envolvidas são fundamentais para garantir que as empresas não sejam sobrecarregadas de maneira indevida, ou que não sejam beneficiadas de forma injusta em relação a outras. Dessa forma, além de contribuir para a teoria tributária e cálculo do Imposto de Renda, a pesquisa possui uma relevância prática considerável para os profissionais da área tributária, como advogados, consultores fiscais e gestores empresariais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Princípios Constitucionais Tributários

Ávila (2018) define princípios como normas de caráter finalístico, primariamente prospectivas, que visam a complementaridade e a parcialidade, sendo necessárias avaliações sobre a correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos da conduta considerada necessária para sua promoção. Esses princípios, quando aplicados ao direito tributário, desempenham um papel fundamental na estrutura do sistema tributário nacional, orientando a elaboração, a compreensão e a execução das normas fiscais.

Nesse sentido, a tributação em qualquer âmbito deve seguir os princípios constitucionais, os quais visam à proteção do contribuinte, limitando o poder de tributar dos entes políticos, conforme destaca Carota (2023). Dentre os principais princípios constitucionais tributários consagrados na Constituição Federal, destacam-se: o princípio da

legalidade, o princípio da anterioridade, o princípio da isonomia, o princípio da capacidade contributiva e o princípio da irretroatividade tributária.

O princípio da legalidade está previsto na Constituição Federal, no artigo 5º, inciso II: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Seu objetivo é resguardar a liberdade individual ao estabelecer apenas à legislação o poder de determinar as ações que uma pessoa deve ou não realizar, evitando que qualquer autoridade imponha obrigações sem o devido respaldo legal.

No contexto tributário, ele pode ser encontrado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”.

Esse dispositivo visa restringir o poder do Estado de instituir tributos, garantindo que nenhum tributo seja criado ou modificado sem a devida autorização legislativa. Em outras palavras, a imposição ou elevação de tributos só pode acontecer mediante uma lei formal aprovada pelo Poder Legislativo, não sendo permitido que atos administrativos infralegais, como decretos, portarias ou regulamentos, sejam usados para criar ou aumentar a carga tributária.

Nesse sentido, Mazza (2010) destaca que "o princípio da estrita legalidade tributária é um direito fundamental do cidadão. Previne que a lei seja o único meio hábil a criar ou majorar tributos, não permitindo que outro instituto normativo venha impor tal ônus tributário [...]".

Gouvêa (2023) também ressalta a importância da legalidade tributária, afirmando que é uma ferramenta essencial para os advogados, principalmente quando o Poder Executivo ou a Administração Tributária extrapolam seus limites ao criar ou aumentar tributos por meio de decretos, portarias e outras normas infralegais. Ele acrescenta que "é essencial o reconhecimento da inconstitucionalidade da instituição ou majoração, como também, o reconhecimento de eventual repetição de indébito por parte dos contribuintes lesados pela exigência indevida".

Contudo, como observa Faria (2014), o princípio da legalidade tributária admite exceções. Ela destaca que, conforme o § 1º do art. 153 da Constituição Federal, o Poder Executivo pode, dentro dos limites e condições definidos em lei, realizar ajustes nas alíquotas de impostos, tais como os de importação, exportação, produtos industrializados e operações de crédito.

A autora também discute uma questão polêmica que pode ser vista como uma excepcionalidade ao princípio da legalidade: a criação de tributos por Medida Provisória (MP). Ela aponta que, embora exista uma corrente que defende essa possibilidade, argumentando que não haveria hierarquia entre os artigos da Constituição, outros doutrinadores consideram essa prática incompatível com o disposto no artigo 153, § 1º da Constituição, que exige que tributos sejam criados apenas por meio de lei.

Apesar das exceções previstas pela Carta Magna, o uso de atos infralegais para modificar a carga tributária gera incertezas quanto à transparência e à estabilidade das normas tributárias..

Na Constituição Federal, o princípio da anterioridade está previsto no art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, conforme observado a seguir:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:



III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Esse princípio é fundamental no direito tributário, pois assegura ao contribuinte que uma lei que cria ou aumenta tributos só pode ser aplicada após um determinado período de tempo, garantindo a previsibilidade e a segurança jurídica nas relações tributárias. Como bem explica Sabbag:

Evidencia-se que o princípio da anterioridade, nas duas alíneas, dispõe sobre um átimo de tempo que deve intermediar a data da lei instituidora ou majoradora do gravame e a data de cobrança do tributo. Tal espaço se abre para duas exigências temporais, com dupla 'espera', a ser cumprida no tempo: a anual e nonagesimal (SABBAG, 2009, p. 57).

De acordo com o autor, o princípio da anterioridade exige que, entre a publicação da lei que cria ou aumenta um tributo e a cobrança efetiva do tributo, exista um intervalo de tempo. O intervalo pode se manifestar de duas formas: O primeiro é o prazo de um ano, previsto na alínea "b", conhecido como princípio da anterioridade do exercício financeiro, e o segundo é o prazo de noventa dias, previsto na alínea "c", denominado princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena.

Alexandre (2010) explica que o princípio da anterioridade do exercício financeiro tem como marco temporal a publicação da lei, não sua vigência, como ocorre no princípio da irretroatividade. O autor destaca que, embora o princípio busque proteger o contribuinte, ele não impossibilita a aplicação imediata de modificações que o beneficiem, como a extinção ou redução de tributos.

Ele também observa que o Supremo Tribunal Federal, em algumas decisões, entende que modificações no prazo de pagamento de tributos, mesmo que antecipando-o, não configuram uma situação de agravamento para o contribuinte e, portanto, não estariam sujeitas à norma da anterioridade do exercício financeiro. Essa flexibilidade é vista, ainda, na possibilidade de alteração dos prazos por meio de atos infralegais, o que dispensa a necessidade de observância de prazos formais de publicação ou a anterioridade (Alexandre, 2010). Assim, esse princípio comporta exceções, principalmente em situações que não impliquem aumento da carga tributária, como no caso de modificações relativas ao prazo de pagamento.

Por fim, o princípio da anterioridade nonagesimal, estabelecido pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003, determina que um tributo só poderá ser cobrado 90 dias após a publicação da lei que o criou ou aumentou. A administração pública só poderá exigir o pagamento do tributo após esse período, dando tempo para que os contribuintes se ajustem à nova imposição. Dessa forma, a cobrança só surtirá efeito 90 dias após a publicação da lei, e está em harmonia com o princípio da anterioridade do exercício financeiro, que também impõe a exigência de tributos apenas no ano seguinte à publicação da norma (Oliveira, 2013).

O princípio da isonomia tributária, também conhecido como "igualdade tributária", está disposto no art.150, inciso II, da Constituição Federal e tem fixado o seguinte:



Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Tal dispositivo visa garantir que não haja discriminação indevida entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes, assegurando que o regime fiscal seja aplicado de maneira igualitária, com base na igualdade jurídica. Silva (2005) destaca que essa norma se aplica a qualquer tributo, mas adquire relevância especial no caso dos impostos pessoais, como o Imposto de Renda, devido à sua natureza. O autor enfatiza a necessidade de garantir uma igualdade jurídica, sem privilégios de classe, religião ou raça, e complementa que, para alcançar a justiça fiscal, o princípio da isonomia tributária deve ser complementado pela igualdade econômica, fundamentada no princípio da capacidade contributiva.

De acordo com o princípio da irretroatividade, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos sobre fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os instituiu ou aumentou. A legislação tributária não pode retroagir e afetar fatos geradores anteriores à sua vigência. Para que a lei seja aplicada, é necessário que todos os elementos essenciais do tributo sejam publicados com antecedência (Andrade et al., 2015).

Esse princípio também é fundamental para assegurar a segurança jurídica do contribuinte, já que impede a retroatividade das normas tributárias em relação a fatos geradores anteriores à criação ou alteração da lei. Dessa forma, a exigência de tributos só pode ocorrer com relação a fatos geradores ocorridos após a vigência da norma, salvo nas situações excepcionais previstas no artigo 106 do Código Tributário Nacional, que autorizam a aplicação retroativa em casos específicos (Oliveira, 2013).

O princípio da capacidade contributiva estabelece que os tributos devem ser proporcionais à capacidade econômica do contribuinte (Pêgas, 2022). Ou seja, a carga tributária de uma entidade precisa refletir a sua capacidade de pagamento. Assim, aqueles com maior capacidade econômica devem suportar uma carga tributária maior, enquanto os indivíduos com recursos financeiros mais limitados contribuem com valores proporcionais às suas condições. A Constituição Federal, em seu art. 145, §1º, reforça essa ideia ao dizer que:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte; (BRASIL, 1988)

A partir do dispositivo mencionado, compreende-se que a administração tributária desempenha um papel fundamental em sua aplicação, uma vez que, dentro dos limites legais, deve identificar os elementos essenciais para a efetivação do princípio, como o patrimônio e os rendimentos do contribuinte.

2.1 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

O sistema tributário é composto por um conjunto de normas constitucionais de natureza tributária que fazem parte do sistema jurídico global. Essas normas estão subordinadas aos princípios fundamentais da Constituição e organizam os elementos constitutivos do Estado. Assim, o sistema tributário pode ser entendido como uma parte integrada dentro do sistema constitucional global (Harada, 2021).

No Brasil, o sistema tributário é regulamentado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, também conhecida como Código Tributário Nacional (CTN). A referida lei foi elaborada com base na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, que trouxe modificações importantes ao sistema tributário brasileiro, estabelecendo novas diretrizes e competências para a criação e arrecadação de tributos no país.

O Art. 1º da Lei nº 5.172/1966 define que tal sistema é regido pela Emenda Constitucional nº 18/65, pela Constituição Federal e por normas infraconstitucionais, como leis complementares e regulamentações específicas (Brasil, 1966). Em sequência, o Art. 2º reforça que a organização do sistema tributário abrange as leis federais, estaduais e municipais, sempre respeitando as competências tributárias de cada ente federativo (Brasil, 1966). Essa estrutura reflete o caráter federativo do sistema tributário brasileiro, onde cada esfera de governo (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) tem a responsabilidade de legislar e arrecadar tributos dentro de sua competência.

Dentro desse contexto, a definição legal de tributo é central para o entendimento da tributação no Brasil. Faria (2016) afirma que o termo “tributo” engloba diversas espécies, como impostos, taxas e contribuições sociais e de melhorias. Além disso, também existem os empréstimos compulsórios, que, conforme estabelece o artigo 148 da Constituição Federal, só podem ser instituídos pela União, mediante lei complementar (Júnior, 2018). Nesse sentido, o Código Tributário Nacional define tributo como "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada" (Brasil, 1966). A partir dessa definição, compreende-se que o tributo é obrigatório, não possui caráter punitivo e precisa ser criado através de lei.

Dentre os tributos que compõem o sistema tributário nacional, destaca-se o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), que incide sobre o lucro das empresas e é de competência da União. Fernanda e Brito (2021) argumentam que o imposto de renda precisa ser utilizado como uma ferramenta para proporcionar uma distribuição de renda mais adequada. Dessa forma, o IRPJ não é apenas uma importante fonte de arrecadação para o Governo, mas também um mecanismo essencial para promover um sistema tributário mais justo e igualitário.

O IRPJ tem sua regulamentação básica na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece normas para a apuração e a tributação do imposto, e na Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que detalha os procedimentos para a declaração do imposto e o cumprimento das obrigações fiscais pelas empresas.

A sua base de cálculo pode variar a depender do regime de apuração tradicional escolhido pela empresa, sendo eles: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado ou Simples Nacional. O regime do Lucro Real, conforme estabelecido no Decreto-Lei nº 1.598/1977, determina que o imposto seja calculado a partir do lucro líquido do exercício, com ajustes conforme a legislação tributária vigente (Brasil, 1977). De acordo com Pohlmann (2024), a base de cálculo do IRPJ nesse regime corresponde ao resultado contábil da empresa, ajustado por adições, exclusões e compensações determinadas pelo Fisco. Nesse contexto,



algumas entidades estão obrigadas ao Lucro Real, conforme estabelecido pelo Decreto 9.580, de 22 de novembro de 2018, em seu artigo 257:

Ficam obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14, caput):

- a. cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14, caput, inciso I);
- b. cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedades de crédito ao microempreendedor e à empresa de pequeno porte, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades abertas de previdência complementar (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14, caput, inciso II; Lei nº 10.194, de 2001, art. 1º, caput, inciso I; Lei Complementar nº 109, de 2001, art. 4º; e Lei nº 12.715, de 2012, art. 70);
- c. que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14, caput, inciso III);
- d. que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou à redução do imposto sobre a renda (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14, caput, inciso IV);
- e. que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma estabelecida no art. 219 (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14, caput, inciso V);
- f. que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring). (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14, caput, inciso VI);
- g. que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14, caput, inciso VII);
- h. que tenham sido constituídas como sociedades de propósito específico, formadas por microempresas e empresas de pequeno porte, observado o disposto no art. 56 da Lei Complementar nº 123, de 2006 (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 56, § 2º, inciso IV); e
- i. que emitam ações nos termos estabelecidos no art. 16 da nº Lei 13.043, de 2014 (Lei nº 13.043, de 2014, art. 16, § 2º). (BRASIL, 2018)

Portanto, para as entidades que se enquadram em alguma das situações acima, é obrigatória a opção pelo regime do Lucro Real. Nesse caso, tendo em vista que a apuração do IRPJ tem como ponto de partida o lucro contábil, pode-se afirmar que é essencial ter uma contabilidade adequada e em conformidade com as normas fiscais. Além disso, torna-se fundamental a elaboração de controles extra-contábeis, de modo a assegurar que os ajustes fiscais sejam realizados corretamente na apuração do IRPJ.

2.3 Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT)

O Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) é um programa governamental de adesão voluntária, cujo objetivo é “a melhoria das condições nutricionais dos trabalhadores visando à promoção de sua saúde e prevenção das doenças profissionais, por meio da concessão de incentivos fiscais” (Ministério do Trabalho e Emprego, 2023). Sua regulamentação foi atualizada ao longo dos anos, passando por diversas modificações, sendo a mais recente o Decreto nº 10.854, de 10 de novembro de 2021.

Criado pela Lei nº 6.321, de 14 de novembro de 1976, o PAT surgiu em um contexto de necessidade de melhorar as condições nutricionais dos trabalhadores brasileiros, sobretudo aqueles em situação de vulnerabilidade social e econômica. Segundo Barros et al. (2016) afirmam, "pesquisas realizadas no início da década de 1970 mostravam uma proporção expressiva da população brasileira em condição de desnutrição e subnutrição, admitida como uma das causas da desigualdade social no país [...]".

Além disso, o surgimento da primeira crise do petróleo, na década de 70, intensificou ainda mais esse cenário, ampliando os desafios socioeconômicos enfrentados pelo Brasil. Nessa conjuntura, foi criado o Programa Nacional de Alimentação e Nutrição (PRONAN) em 1972, visando à melhoria das condições alimentares da população, com uma linha específica para a suplementação alimentar dos trabalhadores de baixa renda. O PAT, instituído em 1976, foi uma continuidade desse esforço, com o intuito de melhorar a eficiência da oferta de alimentos e promover a saúde dos trabalhadores, contribuindo para a sua produtividade e bem-estar, como também destacado por Barros et al. (2016).

Por fim, cabe destacar que a adesão ao PAT pode ser feita por empresas que desejam oferecer benefícios alimentares aos seus trabalhadores. Para isso, é necessário preencher um formulário de adesão online, disponível no site do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE). Existem diferentes formas de participação no programa, conforme a seguir:

- 1) Empresa Beneficiária: É aquela que fornece o benefício de alimentação aos seus funcionários, devendo possuir o CAEPF (Cadastro de Atividade Econômica da Pessoa Física) ou o CNO (Cadastro Nacional de Obras), conforme estabelecido pela legislação do PAT.
- 2) Empresa Fornecedora de Alimentação Coletiva: É responsável por fornecer as refeições ou cestas de alimentos aos trabalhadores, podendo também administrar o serviço de alimentação dentro da própria empresa.
- 3) Empresa Facilitadora: Refere-se a empresas que atuam na emissão ou credenciamento de formas de pagamento, como moeda eletrônica, que podem ser utilizadas pelos trabalhadores para adquirir refeições ou gêneros alimentícios. Para participar, essas empresas devem se registrar no PAT, seguindo as orientações disponíveis no site do Ministério do Trabalho e Emprego.

Ademais, é fundamental salientar a importância da presença de um nutricionista no PAT. Isso porque, conforme o Ministério do Trabalho e Emprego (2025) afirma, ele é o profissional técnico responsável pela realização do programa, devendo assegurar a realização adequada das atividades de nutrição.

2.4 Programa de Alimentação do Trabalhador e sua Relação com o IRPJ

Na legislação original, a Lei nº 6.321/1976 estabeleceu que as empresas poderiam deduzir do lucro tributável do Imposto de Renda (IRPJ) o valor equivalente ao dobro das despesas com programas de alimentação para os trabalhadores. No entanto, para que as empresas tivessem direito à dedução fiscal, era necessário que os programas fossem previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho (MTE). Ademais, eles deveriam priorizar os trabalhadores de baixa renda e ser limitados aos empregados da pessoa jurídica beneficiária (Brasil, 1976).

Dessa forma, a regulamentação inicial do PAT estabeleceu um mecanismo de incentivo fiscal importante para as empresas, ao mesmo tempo em que impôs exigências quanto ao alinhamento dos programas de alimentação com a política pública de melhora nutricional dos trabalhadores. Além disso, o fato de ser um programa de adesão voluntária significa que as empresas teriam a liberdade de aderir ou não, desde que cumprissem os requisitos estabelecidos.

Com o passar dos anos, o PAT sofreu algumas modificações legislativas que buscaram regulamentar os benefícios fiscais e flexibilizar as condições de adesão. No governo de Fernando Henrique Cardoso, por exemplo, a Medida Provisória nº 2.164-41 de 2001 introduziu alterações no processo de aprovação dos programas, como pode ser observado no texto do Art 2º da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976 (atualizada):

§ 1 o Ministério do Trabalho articular-se-á com o Instituto Nacional de Alimentação e Nutrição - INAN, para efeito do exame e aprovação dos programas a que se refere a presente Lei. (Renumerado pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001)

No mesmo artigo, ela também incluiu nos parágrafos § 2 e § 3 a possibilidade de estender os benefícios para trabalhadores em situações de transição ou qualificação profissional:

§ 2 o As pessoas jurídicas beneficiárias do Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT poderão estender o benefício previsto nesse Programa aos trabalhadores por elas dispensados, no período de transição para um novo emprego, limitada a extensão ao período de seis meses. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001)

§ 3 o As pessoas jurídicas beneficiárias do PAT poderão estender o benefício previsto nesse 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. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001)

Essas modificações introduzidas pela MP acabaram ampliando o alcance do PAT, incluindo não apenas trabalhadores ativos, mas também aqueles em situação de desemprego temporário ou em processo de capacitação.

Em termos de apuração de IRPJ atualmente, para a aplicação do incentivo fiscal do PAT em empresas do Lucro Real, devem-se observar os dois limites estabelecidos em lei, adotando o menor deles para a dedução correspondente. O primeiro limite corresponde à aplicação do percentual de 4% sobre o IRPJ devido à alíquota de 15%, sem considerar o IRPJ adicional. Já o segundo limite diz respeito à aplicação do percentual de 15% sobre as despesas com a alimentação dos trabalhadores (Fernanda; Brito, 2021).

3 METODOLOGIA

Para o desenvolvimento deste estudo, foi utilizada uma abordagem qualitativa, exploratória e descritiva, com o objetivo de analisar as incompatibilidades das regras do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) com os Princípios Constitucionais Tributários e seus impactos na tributação do Imposto de Renda de empresas do Lucro Real. O método foi composto por revisão bibliográfica e documental, bem como análise das decisões mais relevantes do STJ sobre as incompatibilidades do PAT, principalmente aquelas que afetam princípios tributários, e suas implicações fiscais para o IRPJ.

A pesquisa tem natureza qualitativa, com enfoque exploratório e descritivo. A abordagem descritiva centrou-se na análise das implicações fiscais do Programa de Alimentação do Trabalhador para o cálculo do IRPJ e sua relação com os princípios constitucionais tributários. Já a abordagem exploratória buscou uma compreensão mais aprofundada sobre as normas legais, decisões judiciais e práticas fiscais no contexto das empresas do regime de Lucro Real em relação ao IRPJ.

A coleta de dados foi realizada por meio de uma revisão bibliográfica, com foco na literatura especializada sobre o PAT, suas normas, alterações legais e impactos fiscais, especialmente para o cálculo do IRPJ, com base em livros, artigos acadêmicos, legislação e doutrina pertinente. Além disso, foi feita uma análise documental e jurisprudencial, nas quais foram examinadas as decisões mais relevantes do STJ julgadas nos últimos 5 anos sobre as incompatibilidades do PAT no que tange aos princípios tributários, e suas implicações fiscais no cálculo do IRPJ de empresas do regime do Lucro Real.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo tem como objetivo analisar as incompatibilidades das regras do Programa de Alimentação do Trabalhador com os princípios constitucionais tributários e os impactos dessa desconformidade na tributação do IRPJ. Para isso, foram analisadas as principais normas legais do programa (leis, decretos e instruções normativas) desde a sua criação até as alterações recentes que poderiam ferir os princípios constitucionais tributários, considerando seu impacto no IRPJ de empresas do lucro real.

As principais decisões do Superior Tribunal de Justiça acerca das regras do Programa de Alimentação do Trabalhador e a sua incompatibilidade com os princípios constitucionais tributários também foram examinadas, a fim de ter uma visão jurisprudencial do assunto tratado. Nessa linha, foram exploradas as razões que sustentaram as decisões, analisando como esses julgados interpretam os princípios constitucionais tributários relacionados.

4.1 Alterações no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) ao Longo do Tempo

O Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) tem uma história de evolução normativa que reflete mudanças significativas em sua estrutura e impacto fiscal. Desde sua criação em 1976, ele passou por várias alterações que visaram equilibrar os benefícios sociais com as necessidades fiscais do governo. Essas mudanças incluem limitações nas deduções fiscais permitidas, como a restrição a 4% do IRPJ em 1997, e a limitação a 1 salário-mínimo por beneficiário em 2021.

Quadro 1: Histórico das Principais Normas do PAT e Efeitos no IRPJ

Norma	Ano	Descrição	Impacto no IRPJ
Lei nº 6.321	1976	Criou o PAT, incentivando a alimentação dos trabalhadores.	Permite a dedução, do lucro tributável, do dobro dos gastos com programas de alimentação, desde que atendam aos critérios estabelecidos pela lei.
Decreto nº 78.676	1976	Regulamentou a Lei 6.321, estabelecendo critérios para dedução de despesas no IRPJ e exigências de aprovação dos programas pelo MTE.	Estabeleceu parâmetros claros para dedução fiscal do IRPJ, tal como a limitação de 5% do lucro tributável por exercício.
Norma	Ano	Descrição	Impacto no IRPJ
In 143/1986	1986	Apresentou o custo máximo das refeições determinado na Portaria Interministerial 326, de 1977.	Influenciou o cálculo das deduções no IRPJ através da fixação de valores máximos das refeições que poderiam ser subsidiadas pelo PAT.
Lei nº 9.532/1997	1997	Alterou a Lei 6.321/76, limitando a dedução do IRPJ.	Limitou a dedução fiscal a 4% do IRPJ devido.
Decreto nº 10.854	2021	Estabeleceu condições para a concessão de incentivos fiscais.	Regulou a dedução do PAT no cálculo do IRPJ, estabelecendo as condições para a sua aplicação. Ex. restrição da dedução a 1 salário-mínimo por beneficiário.

Fonte: Elaboração própria (2025).

No Quadro 1, podemos visualizar essas principais normas, as modificações ao longo do tempo e seu impacto no IRPJ. A tabela destaca como as alterações normativas influenciaram a base de dedução fiscal do IRPJ das empresas e que elas acabaram por refletir uma tendência de restrição nos benefícios fiscais concedidos.

Como pode ser observado, a Lei 6.321/1976 permitiu que as empresas deduzissem do lucro tributável, para o cálculo do IRPJ, o dobro dos gastos com programas de alimentação para seus funcionários. Esses gastos deveriam ser devidamente comprovados, priorizando o atendimento dos trabalhadores de menor renda, sendo limitados àqueles contratados pela empresa que recebe os benefícios. Tal medida acabou proporcionando um impacto fiscal importante e favorável no IRPJ, haja vista a redução proporcionada no valor do imposto devido. Além disso, acabou por incentivar o investimento em programas de alimentação para os trabalhadores e avanços nas condições socioeconômicas no ambiente laboral.

Posteriormente, o Decreto 78.676/1976 regulamentou a lei instituidora, viabilizando a dedução das despesas com programas de alimentação. Em sua redação, é possível identificar efeitos no IRPJ, como a limitação de 5% do lucro tributável por exercício, com a

possibilidade de transferir o excedente para os dois exercícios subsequentes, desde que atendidos os critérios estabelecidos.

A Instrução Normativa 143/1986 também foi bastante importante para o controle das deduções fiscais do PAT, uma vez que determinou valores máximos das refeições que poderiam ser subsidiadas, influenciando os cálculos das deduções no IRPJ. De acordo com a norma, o valor máximo da refeição era de 52 cruzados.

A publicação da Lei 9.532/1997 destacou a dedução de até 4% do lucro tributável para o cálculo do IRPJ, o que se alinha ao Regime do Lucro Real, no qual o imposto é calculado com base no lucro líquido da empresa, marcando uma mudança significativa na abordagem fiscal do programa. Isso porque a limitação acabou restringindo o incentivo, principalmente para as entidades que destinavam quantias altas para a alimentação dos trabalhadores.

Além disso, pode-se dizer que o Decreto nº 10.854 de 2021 reforçou ainda mais essa tendência, limitando, por exemplo, a dedução a 1 salário-mínimo por beneficiário. Essa medida teve um impacto significativo nas empresas que oferecem o benefício, reduzindo a base de dedução e, conseqüentemente, aumentando a carga tributária efetiva.

Em resumo, a evolução das normas do PAT reflete a tentativa de equilibrar os objetivos sociais do programa com as restrições fiscais necessárias do sistema tributário. Com isso, ficou evidente que as empresas precisaram se adaptar às novas regras, o que pode ter exigido ajustes em seus planejamentos de benefícios oferecidos e sua gestão fiscal. Essa análise foi fundamental para compreensão das mudanças nas normas do PAT ao longo do tempo e como elas influenciaram o IRPJ.

4.2 Alterações nas Regras do Programa de Alimentação do Trabalhador e Incompatibilidade com os Princípios Constitucionais Tributários

A partir da leitura e análise das normas do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) disponibilizadas no site oficial do governo e da revisão bibliográfica levantada sobre os princípios constitucionais tributários, foi possível identificar algumas regras do PAT incompatíveis com os princípios constitucionais tributários e formular o Quadro 2 a seguir, onde estão sintetizadas as principais normas:

Quadro 2: Normas do PAT e Incompatibilidade com os Princípios Constitucionais Tributários

Norma	Ano	Incompatibilidade Constitucional	Princípio Afetado
Lei nº 9.532/1997	1997	Limitou a dedução fiscal a 4% do IRPJ, desvinculando-a da real capacidade econômica das empresas.	Capacidade Contributiva (art. 145, §1º, CF/88)
Decreto nº 10.854/2021 (Limitação a trabalhadores de até 5 salários mínimos)	2021	Cria distinção não baseada em critério objetivo, excluindo benefícios para empregados acima da faixa salarial.	Igualdade (art. 150, II, CF/88)

Decreto nº 10.854/2021 (Dedução limitada a 1 salário-mínimo por beneficiário)	2021	Desvincula o incentivo fiscal da real capacidade econômica das empresas, limitando artificialmente valores dedutíveis.	Capacidade Contributiva (art. 145, §1º, CF/88)
Decreto nº 10.854/2021 (Aplicação imediata das novas regras)	2021	Modificações que impactam a carga tributária deveriam vigorar apenas no exercício seguinte, conforme jurisprudência do STF sobre majoração indireta via restrição de benefícios.	Anterioridade Anual (art. 150, III, "b", CF/88)
Decreto nº 10.854/2021 (Regulamentação infralegal)	2021	O decreto inovou ao criar restrições não autorizadas pela lei matriz, violando a hierarquia normativa (art. 99 do CTN).	Legalidade (art. 150, I, CF/88)

Fonte: Elaboração própria (2025).

A limitação dos benefícios fiscais do PAT a trabalhadores de até 5 salários mínimos, como estabelecido pelo Decreto nº 10.854/2021, por exemplo, cria uma distinção não baseada em critérios objetivos, excluindo benefícios para empregados acima dessa faixa salarial. Isso pode ser visto como uma violação ao princípio da igualdade, pois não há justificativa clara para essa distinção. Além disso, a dedução limitada a 1 salário-mínimo por beneficiário desvincula o incentivo fiscal da real capacidade econômica das empresas, o que contraria o princípio da capacidade contributiva.

A aplicação imediata das novas regras do Decreto nº 10.854/2021, sem respeitar a anterioridade, viola o princípio de que as alterações tributárias devem vigorar apenas no exercício seguinte à publicação da lei. Isso gerou insegurança jurídica e dificuldades para as empresas se adaptarem às novas regras.

Essas incompatibilidades demonstram que, embora o PAT cumpra objetivos sociais importantes, sua estrutura fiscal carece de harmonização plena com os princípios constitucionais tributários.

4.3 As Decisões do Superior Tribunal de Justiça sobre o programa de alimentação do trabalhador

O Superior Tribunal de Justiça tem se manifestado em diversas ocasiões sobre o Programa de Alimentação do Trabalhador, bem como sua legalidade e a aplicabilidade de suas regras, com destaque para as decisões que tratam das deduções fiscais no cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ). A seguir, foram analisadas algumas dessas principais decisões:

4.3.1 AgInt no REsp 1.676.546/RS (2017/0133237-9)

O julgamento do Agravo Interno no Recurso Especial nº 1676546/RS, pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), aborda a controvérsia envolvendo a forma de dedução das despesas com o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) para fins de Imposto de Renda Pessoa Jurídica. O ponto central da discussão reside na interpretação das normas que regulam esse benefício fiscal e sua incidência sobre a base de cálculo do imposto.

No caso em questão, a recorrente apresentou recurso defendendo que a dedução das despesas com o PAT deveria ser feita sobre o imposto de renda devido e não sobre o lucro tributável. A parte recorrida sustentou que a limitação de 4% para fins de dedução deveria abranger o total do imposto de renda devido. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região havia decidido que o cálculo da dedução não poderia incluir o adicional do imposto de renda, interpretação que foi reformada pelo STJ.

A Primeira Turma do STJ, seguindo jurisprudência consolidada, reafirmou que as despesas com o PAT devem ser deduzidas diretamente do lucro tributável, e não do imposto devido. Essa compreensão decorre do entendimento de que a legislação vigente não restringe a dedução apenas ao imposto apurado, mas sim à base de cálculo do tributo, o que impacta o valor final do IRPJ.

Além disso, o STJ afastou a aplicação da multa prevista no artigo 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil (CPC), argumentando que a simples interposição do agravo interno não configura, por si só, inadmissibilidade manifesta ou intenção protelatória. Dessa forma, o recurso da Fazenda Nacional foi desprovido, mantendo-se o entendimento favorável ao contribuinte.

A decisão tem impactos relevantes na tributação das empresas do Lucro Real, uma vez que permite uma maior redução da base de cálculo do IRPJ. Ao reconhecer que a dedução deve incidir sobre o lucro tributável e não sobre o imposto devido, o STJ possibilita uma diminuição no valor final do tributo a ser pago pelas empresas que utilizam o PAT. Esse posicionamento também reforça a segurança jurídica para os contribuintes, ao afastar interpretações restritivas que poderiam limitar a efetividade do benefício fiscal previsto na Lei nº 6.321/76.

Dessa forma, o julgamento reafirma a importância do PAT como um mecanismo de incentivo fiscal legítimo e aplicável às empresas, ao mesmo tempo que garante maior previsibilidade na tributação do IRPJ dentro do regime do Lucro Real.

4.3.2 AgInt no REsp 2.098.595/RJ (2023/0341890-1)

A decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no AgInt no Recurso Especial nº 2098595/RJ (2023/0341890-1) evidencia a incompatibilidade das restrições impostas pelo Decreto nº 10.854/2021 ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) com os princípios constitucionais tributários, sobretudo os da legalidade e da anterioridade.

O Tribunal considerou que as limitações à dedução do PAT extrapolam o poder regulamentar, pois inovam na ordem jurídica sem previsão legal expressa. A Lei nº 6.321/1976 autoriza as pessoas jurídicas a deduzirem do lucro tributável o dobro das despesas com programas de alimentação dos trabalhadores, sem estipular os limites posteriormente fixados pelo decreto. A nova regulamentação, ao restringir a dedução a trabalhadores que recebem até cinco salários-mínimos e ao impor um teto equivalente a um salário-mínimo, criou condições não previstas na lei original.

Além disso, a decisão destacou que tais restrições impactam a tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), ao reduzir o montante passível de dedução, ampliando indiretamente a base de cálculo do tributo. Esse aumento na carga tributária ocorreu sem observância ao princípio da anterioridade previsto no artigo 150, III, "b", da Constituição Federal, uma vez que as alterações foram implementadas sem respeitar o período mínimo exigido para sua vigência.

O STJ reafirmou que apenas a lei pode estabelecer restrições a incentivos fiscais, não cabendo a um decreto regulamentar inovar em matéria tributária. Ao fixar limites não previstos na norma instituidora do PAT, o Decreto nº 10.854/2021 violou o princípio da legalidade tributária, conforme artigo 150, I, da Constituição Federal.

Dessa forma, a análise da decisão do STJ demonstra que as restrições impostas ao PAT não encontram amparo legal e impactam a tributação do IRPJ das empresas do lucro real, ampliando indevidamente a base de cálculo do imposto e aumentando a carga tributária de forma contrária aos princípios constitucionais da legalidade e da anterioridade. O entendimento consolidado pela Corte reforça a necessidade de respeitar os princípios constitucionais tributários e assegura às empresas do lucro real o direito à dedução integral conforme previsto na legislação vigente, impedindo a imposição de limitações que resultem em aumento da tributação do IRPJ.

4.3.3 REsp nº 2.088.361/CE (2023/0266410-5)

A decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial nº 2.088.361/CE destacou a ilegalidade das restrições impostas pelo Decreto nº 10.854/2021, que limitava a dedução do PAT apenas a trabalhadores com até cinco salários mínimos e ao valor máximo de um salário mínimo por empregado.

Essa limitação, segundo o STJ, não possui respaldo na Lei nº 6.321/76, que instituiu o PAT. O tribunal ressaltou que um decreto regulamentar não pode restringir direitos concedidos por lei, pois isso violaria o princípio da legalidade tributária. Ademais, a decisão reafirma a hierarquia das normas jurídicas, impedindo que atos infralegais criem restrições não previstas na legislação.

A tentativa de limitar a dedução do PAT pode ter gerado insegurança jurídica para empresas do Lucro Real, que baseiam seu planejamento tributário nas normas vigentes. A redução do montante dedutível impactaria a carga tributária dessas empresas, aumentando a base de cálculo do IRPJ e reduzindo o benefício fiscal concedido pelo programa. Essa desconformidade pode ter desestimulado a adesão ao PAT, comprometendo sua função de incentivo à melhoria das condições nutricionais dos trabalhadores.

Portanto, a decisão do STJ restabelece a coerência entre o PAT e os princípios constitucionais tributários, assegurando que as empresas possam continuar usufruindo do benefício fiscal sem restrições ilegais. Ao evitar um aumento indevido da tributação do IRPJ, a decisão também contribui para a previsibilidade tributária e a segurança econômica das empresas, garantindo a efetividade do programa e sua função social.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) é um instrumento socialmente relevante, mas sua evolução normativa tem gerado desafios significativos em termos de conformidade com os princípios constitucionais tributários. Como mostrado no Quadro 1, observa-se uma tendência de restrição dos benefícios fiscais concedidos às empresas, refletindo um esforço para equilibrar os objetivos sociais do programa com as demandas fiscais do governo.

Entretanto, algumas dessas normas, conforme destacado no Quadro 2, apresentam incompatibilidades com princípios constitucionais, como legalidade, igualdade e capacidade contributiva. A limitação da dedução a trabalhadores que recebem até cinco salários mínimos

e o teto de um salário mínimo por beneficiário são exemplos de restrições que podem ferir o princípio da igualdade, ao excluir empregados sem justificativa clara.

Dentre essas mudanças, merece destaque o Decreto nº 10.854/2021, que impôs novas limitações à dedutibilidade dos gastos com o PAT. No entanto, tais restrições não encontram respaldo na Lei nº 6.321/76 e extrapolam o poder regulamentar, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ). A Corte reafirmou que um decreto não pode inovar na ordem jurídica ao restringir direitos concedidos por lei, sob pena de violação ao princípio da legalidade tributária. Além disso, a aplicação imediata dessas regras, sem a devida observância ao princípio da anterioridade, impactou diretamente a carga tributária das empresas do Lucro Real, gerando insegurança jurídica.

As decisões judiciais analisadas demonstram que as limitações impostas por normas infralegais ao PAT são incompatíveis com a ordem constitucional tributária, reforçando a necessidade de que eventuais modificações sejam realizadas por meio de lei, garantindo maior previsibilidade e segurança jurídica.

Por fim, a pesquisa evidencia como alterações normativas indevidas podem impactar a tributação empresarial e comprometer a efetividade da política pública. Como perspectiva futura, sugere-se a realização de estudos que aprofundem a análise do impacto econômico dessas inconsistências e proponham soluções legislativas que tornem o programa mais eficiente e alinhado à segurança jurídica necessária para as empresas.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 4. ed. São Paulo: Método, 2010.

ANDRADE, Euridice S. Mamede de; LINS, Luiz dos S.; BORGES, Viviane L. **Contabilidade Tributária: Um Enfoque Prático nas Áreas Federal, Estadual e Municipal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2015. E-book. p.9. ISBN 9788597007756. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597007756/>. Acesso em: 12 mar. 2025.

ARAÚJO, Maria da Purificação Nazaré; COSTA-SOUZA, Jamacy; TRAD, Leny Alves Bomfim. **A alimentação do trabalhador no Brasil: um resgate da produção científica nacional**. História, Ciências, Saúde – Manguinhos, Rio de Janeiro, v.17, n.4, out.-dez. 2010, p.975-992

AULETE, Caldas. **Princípios**. Aulete Digital. Disponível em: <https://www.aulete.com.br/Princ%C3%ADpios>. Acesso em: 23 fev. 2025.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2018. Acesso em: 01 mar. 2025.

BARROS, Fábio Meletti de Oliveira et al. **40 anos do PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador: conquistas e desafios da política nutricional com foco em desenvolvimento econômico e social**. São Paulo: Blucher, 2016. Acesso em: 17 fev. 2025.



BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 9 dez.2024.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Regulamenta o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. Diário Oficial da União, Brasília, 26 dez. 1977.

BRASIL. **Decreto n. 9.580, de 22 de nov. de 2018**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União,, Brasília, 23 nov. 2018.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União, 25 out. 1966.

BRASIL. Ministério do Trabalho e Emprego. **Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT**. Disponível em: <https://www.gov.br/trabalho-e-emprego/pt-br/servicos/empregador/programa-de-alimentacao-do-trabalhador-pat>. Acesso em 14 dez. 2024.

BRASIL. Ministério do Trabalho e Emprego. **Legislação PAT - Leis**. Disponível em: https://www.gov.br/trabalho-e-emprego/pt-br/servicos/empregador/programa-de-alimentacao-do-trabalhador-pat/legislacao-pat/copy2_of_legislacao-pat-decretos. Acesso em 11 dez. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 2.088.361/CE**, Relator: Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 10 out. 2023. Recorrente: Fazenda Nacional; Recorrido: Vector Serviços de Atendimento Telefônico Ltda. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202302664105&dt_publicacao=17/10/2023. Acesso em: 03 mar. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1676546 - RS (2017/0133237-9)**. Relator: Min. Sérgio Kukina. Fazenda Nacional x Ordene S/A. Julgamento: 15 maio 2023. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201701332379&dt_publicacao=18/05/2023. Acesso em: 04 mar. 2025.

CAROTA, José Carlos. **Manual do Direito Tributário e Financeiro Aplicado**. 4. ed. Freitas Bastos Editora, 2023.

ENGELS, Friedrich. **A situação da classe trabalhadora na Inglaterra**. Porto-Portugal: Afrontamento, 1975.

FABRETTI, Lúaudio C. **Contabilidade Tributária**, 16ª edição. Rio de Janeiro: Atlas, 2016. E-book. p.191. ISBN 9788597009446. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597009446/>. Acesso em: 09 mar. 2025.



FARIA, Fernanda Cury de. **Princípios Constitucionais Tributários**. Revista Científica Semana Acadêmica. Fortaleza, ano MMXIV, N°. 000057, 28/07/2014. Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/artigo/principios-constitucionais-tributarios>. Acessado em: 01 mar. 2025.

FARIA, Ramon A C. **Contabilidade tributária**. Porto Alegre: SAGAH, 2016. E-book. p.2. ISBN 9788569726746. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788569726746/>. Acesso em: 01 mar. 2025.

FERNANDA, Ogata.; BRITO, Thaianne. **IRPJ e CSLL análise e aplicação: Guia prático dos principais assuntos**. São Paulo: Trevisan Editora, 2021. E-book. p.19. ISBN 9786589120032. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786589120032/>. Acesso em: 08 mar. 2025.

FLANDRIN, Jean-Louis; MONTANARI, Massimo. **História da Alimentação**. São Paulo: Estação Liberdade, 1998.

FREITAS, Marcelo Reis de. **O Programa Universidade para Todos (PROUNI) e o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) como instrumentos de planejamento tributário em instituição de ensino superior: caso prático da entidade ABC**. 2013. 15 f. TCC (graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Fortaleza-CE, 2013.

GOUVÊA, José Guilherme de Bem. **O que é o princípio da legalidade tributária e suas aplicações**. [S. l.], 27 jun. 2023. Disponível em: <https://www.aurum.com.br/blog/principio-legalidade-tributaria/>. Acesso em: 1 mar. 2025.

GRANZOTTO, Alberto Frederico. **Princípios constitucionais tributários e sua aplicação aos Tribunais Municipais**. Instituto dos Advogados de Santa Catarina, Santa Catarina, 2023. Disponível em: <https://iasc.org.br/2023/11/principios-constitucionais-tributarios-e-sua-aplicacao-aos-tributos-municipais>. Acesso em: 1 mar. 2025.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988: Tributação Progressiva** - 4. ed. - São Paulo: Editora Dialética, 2021. E-book: 1 MB.; EPUB.; (v.I)

JÚNIOR, Anis K. **Curso de direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2018. E-book. p.136. ISBN 9788553600250. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553600250/>. Acesso em: 09 mar. 2025.

JUNQUEIRA, Nathalia Monseff. **Pão e cerveja: a produção da dieta alimentar do território egípcio nos relatos etnográficos da Antiguidade**. Romanitas - Revista de Estudos Grecolatinos, v. 16, n. 1, p. 66, 2024. Disponível em: <https://periodicos.ufes.br/romanitas/article/view/45414>. Acesso em: 15 de fevereiro de 2025.



LOPES, Caroline; SOUZA FILHO, Laerte Amaral de; SILVA, Renato Anastácio da; SANTOS, Fernando de Almeida. **Planejamento tributário: estudo de caso sobre lucro presumido e lucro real**. Revista Linceu, 15 jan. 2017.

MAZZA, Willame Parente. **A instituição ou majoração de tributos por meio de Medida Provisória após a vigência da emenda constitucional nº 32, de 2001**. Revista do Mestrado em Direito, Brasília, v. 4, ed. 1, 2010. DOI <https://doi.org/10.31501/rvmd.v4i1.2512>. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/view/2512>. Acesso em: 1 mar. 2025.

MOURA, Breno Costa. **Planejamento tributário do Imposto de Renda devido em função do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT): um estudo de caso em uma empresa do ramo de pescados no estado do Ceará**. 2014. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/31016?mode=full>. Acesso em: 15 dez. 2024.

MTE - Ministério do Trabalho e Emprego. **Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT**, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/trabalho-e-emprego/pt-br/servicos/empregador/programa-de-alimentacao-do-trabalhador-pat>. Acesso em: 09 mar. 2025.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**, 4ª Edição. Rio de Janeiro: Saraiva, 2013. E-book. p.76. ISBN 9788502204621. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502204621/>. Acesso em: 12 mar. 2025.

PÊGAS, Paulo H. **Manual de Contabilidade Tributária**. 10. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2022. E-book. p.22. ISBN 9786559772087. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559772087/>. Acesso em: 12 Mar 2025.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade Tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2024, E-book. P.67. ISBN 9786559775173. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559775873/>. Acesso em 06 mar. 2025.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SACHSIDA, Adolfo. **Tributação no Brasil: Estudos, Ideias e Propostas – ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos**. Brasília: Ipea, 2017.

SILVA, Daniel Neves. **Revolução Industrial: o que foi, resumo, fases; Brasil Escola**. Disponível em: <https://brasilescola.uol.com.br/historiag/revolucao-industrial.htm>. Acesso em 16 de fevereiro de 2025.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 25ª ed., 2005; Acesso em: 01 mar. 2025.



SILVA, José Afonso da. **Os princípios constitucionais fundamentais**. Revista do Trib. Reg. Fed. 1ª Reg., Brasília, 6(4): 17-22, out./dez. 1994, p. 20).

SOUSA, Rainer Gonçalves. **As obrigações feudais**; Brasil Escola. Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/historiag/as-obrigacoes-feudais.htm>. Acesso em 15 de fevereiro de 2025.

VELOSO, I. S. **Programa de Alimentação do Trabalhador e sua relação com o ganho de peso em trabalhadores da indústria**. Universidade Federal da Bahia, 2006. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/27084/1/Tese%20de%20Doutorado%20-%20Iracema%20Santos%20Velo.pdf>. Acesso em: 17 dez. 2024.

VENTURA, Sebastião. **Incertezas regulatórias do PAT: inseguranças jurídica, litigiosidade e concorrência**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mar-15/sebastiao-ventura-incertezas-regulatorias-pat/>. Acesso em 9 dez. 2024.