

**PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO  
TRABALHADOR (PAT)**

**• Responde •**

## Sumário

<b>PAT – Perguntas e respostas mais frequentes.....</b>	<b>3</b>
<b>Parecer Normativo CST nº 8, de 19 de março de 1982</b>	
Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.....	18
<b>Parecer Normativo CST nº 25, de 30 de março de 1978</b>	
Incentivos fiscais à alimentação dos trabalhadores .....	21
<b>Parecer Normativo CST nº 31, de 27 de agosto de 1980</b>	
Incentivos fiscais à formação profissional .....	24
Incentivos fiscais à alimentação do trabalhador .....	24

# PAT

## Perguntas e respostas mais frequentes

---

**Atenção: Todas as dúvidas e solicitações relativas ao Programa de Alimentação do Trabalhador devem ser encaminhadas exclusivamente para o e-mail [atendimento.pat@mte.gov.br](mailto:atendimento.pat@mte.gov.br).**

### 1 O que é o PAT?

O Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT é um programa governamental de adesão voluntária, que busca estimular o empregador a fornecer alimentação nutricionalmente adequada aos trabalhadores, por meio da concessão de incentivos fiscais, tendo como prioridade o atendimento aos trabalhadores de baixa renda.

O Programa foi criado pela Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, regulamentada pelo Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991. Instruções complementares sobre a execução do PAT encontram-se na Portaria SIT/DSST nº 3, de 1º de março de 2002.

### 2 Qual o objetivo do PAT?

O objetivo principal do PAT é a melhoria das condições nutricionais dos trabalhadores de baixa renda, de forma a promover sua saúde e a diminuir o número de casos de doenças relacionadas à alimentação e à nutrição. Dentre seus resultados positivos, merecem destaque:

- a. Melhoria da capacidade e da resistência física dos trabalhadores;
- b. Redução da incidência e da mortalidade de doenças relacionadas a hábitos alimentares;
- c. Maior integração entre trabalhadores e empresa, com a conseqüente redução das faltas e da rotatividade;
- d. Aumento na produtividade e na qualidade dos serviços;
- e. Promoção de educação alimentar e nutricional, e divulgação de conceitos relacionados a modos de vida saudável;
- f. Fortalecimento das redes locais de produção, abastecimento e processamento de alimentos.

### 3 Quais as vantagens para o empregador que adere ao PAT?

A parcela do valor dos benefícios concedidos aos trabalhadores paga pelo empregador que se inscreve no Programa é isenta de encargos sociais (contribuição para o Fundo de Garantia sobre o Tempo de Serviço – FGTS e contribuição previdenciária). Além disso, o empregador optante pela tributação com base no lucro real pode deduzir parte das despesas com o PAT do imposto sobre a renda.

**Referência normativa:** arts. 1º, *caput* e 3º, da Lei nº 6.321, de 1976; arts. 1º e 6º, do Decreto nº 5, de 1991.

#### **4 O valor dos benefícios concedidos aos trabalhadores no âmbito do PAT constitui salário-contribuição?**

As parcelas custeadas pelo empregador não têm natureza salarial, não se incorporam à remuneração para quaisquer efeitos, não constituem base de incidência de contribuição previdenciária ou do FGTS, nem se configuram rendimento tributável dos trabalhadores, desde que cumpridas todas as regras do Programa.

**Referência normativa:** art. 3º, da Lei nº 6.321, de 1976; art. 6º, do Decreto nº 5, de 1991.

#### **5 O empregador optante pelo SIMPLES ou pela tributação com base no lucro presumido tem direito às vantagens do Programa?**

Quando adere ao PAT, o empregador optante pelo SIMPLES ou pela tributação com base no lucro presumido tem direito à isenção dos encargos sociais sobre os valores líquidos dos benefícios concedidos aos trabalhadores, mas não faz jus à dedução fiscal no imposto sobre a renda, restrita ao optante pela tributação com base no lucro real.

**Referência normativa:** arts. 1º, *caput* e 3º, da Lei nº 6.321, de 1976; arts. 1º e 6º, do Decreto nº 5, de 1991.

#### **6 O empregador deve atender a todos os seus empregados indistintamente?**

Não. Deve haver prioridade no atendimento aos empregados de baixa renda, assim considerados aqueles com salário mensal equivalente a até cinco salários mínimos. O empregador pode também atender empregados com salário superior ao limite de cinco salários mínimos, desde que garantido o atendimento de todos os de baixa renda, independentemente da duração da jornada de trabalho. Além disso, o valor do benefício dos empregados de baixa renda não pode, em nenhuma hipótese, ser inferior ao concedido aos de renda superior.

**Referência normativa:** art. 2º, *caput*, da Lei nº 6.321, de 1976 c/c o art. 2º, *caput*, do Decreto nº 5, de 1991; art. 3º, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002.

#### **7 O empregador pode estender o atendimento a trabalhadores que não sejam seus empregados?**

Sim, desde que sejam por ele contratados. Sendo assim, além dos seus empregados celetistas, o empregador pode atender outros trabalhadores tais como: a) trabalhadores avulsos; b) trabalhadores vinculados a empresas de trabalho temporário, cessionárias de mão-de-obra ou subempreiteiras; c) estagiários e bolsistas; d) aprendizes contratados por intermédio de entidades sem fins lucrativos registradas no Conselho Municipal de Direitos da Criança e do Adolescente.

**Referência normativa:** art. 2º, *caput*, da Lei nº 6.321, de 1976; Parecer Normativo CST nº 8, de 19 de março de 1982.

## **8 O empregador pode atender a trabalhadores que estejam com o contrato de trabalho suspenso ou interrompido?**

Sim, é facultada a continuidade de atendimento em todos os casos de suspensão e interrupção do contrato de trabalho, tais como: descanso semanal remunerado, férias, primeiros quinze dias de afastamento para tratamento de saúde, afastamento para gozo de benefícios previdenciários, suspensão para participação em curso ou programa de qualificação profissional. A legislação permite também a continuidade de atendimento a trabalhadores dispensados, no período de transição para um novo emprego, limitado a seis meses.

**Referência normativa:** art. 2º, *caput* e §§ 2º e 3º, da Lei nº 6.321, de 1976; Parecer Normativo CST nº 8, de 19 de março de 1982.

## **9 Quais parcelas remuneratórias devem ser consideradas para a priorização de atendimento ao trabalhador de baixa renda?**

A CLT conceitua salário como conjunto das parcelas pagas diretamente pelo empregador a título de contraprestação dos serviços realizados. O conceito legal engloba tanto a importância fixa estipulada como as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, abonos e as ajudas de custo e diárias para viagens que excedam cinquenta por cento do salário contratual. Compreende-se também no salário a alimentação, habitação, vestuário (salvo o utilizado no local de trabalho para a prestação do serviço) e outras prestações que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado.

**Referência normativa:** arts. 457 e 458 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943.

## **10 O empregador pode estender o atendimento aos seus sócios ou titulares?**

Não, porque estes não podem ser considerados trabalhadores contratados.

**Referência normativa:** art. 2º, *caput*, da Lei nº 6.321, de 1976.

## **11 O empregador é obrigado a atender aos aprendizes?**

Em regra, a contratação dos aprendizes se faz diretamente pelo empregador obrigado ao preenchimento da cota legal, caso em que os aprendizes são empregados. Excepcionalmente, os aprendizes podem ser contratados por entidade interposta, nos termos da legislação específica (art. 431 da CLT, com redação da Lei nº 10.097, de 19 de dezembro de 2000), caso em que não são empregados da empresa tomadora.

Sendo assim, no primeiro caso, o dos empregados aprendizes, o atendimento é obrigatório sempre que o salário deles estiver dentro da faixa salarial prioritária (até cinco salários mínimos mensais). Já no segundo caso, o dos aprendizes contratados indiretamente, o atendimento não é obrigatório, mas é recomendável, tendo em vista o caráter social do PAT.

**Referência normativa:** art. 2º, *caput*, da Lei nº 6.321, de 1976; Parecer Normativo CST nº 8, de 19 de março de 1982.

## 12 O empregador pode estender o atendimento aos estagiários?

Nesse caso o atendimento não é obrigatório, embora seja recomendado, tendo em vista o caráter social do Programa. A extensão é permitida por se tratar de trabalhadores contratados.

**Referência normativa:** art. 2º, *caput*, da Lei nº 6.321, de 1976; Parecer Normativo CST nº 8, de 19 de março de 1982.

## 13 O empregador pode estender o atendimento aos empregados de empresas terceirizadas e subempreiteiras?

Sim, pois eles são trabalhadores contratados.

**Referência normativa:** art. 2º, *caput*, da Lei nº 6.321, de 1976; Parecer Normativo CST nº 8, de 19 de março de 1982.

## 14 Há um número mínimo de trabalhadores a serem atendidos para que o empregador possa aderir ao PAT?

Não, o empregador pode aderir ao Programa mesmo para atender a apenas um trabalhador.

**Referência normativa:** art. 4º, Lei nº 6.321, de 1976.

## 15 De que forma o empregador pode atender aos trabalhadores?

O empregador pode atender aos trabalhadores das seguintes formas:

I. **Serviço próprio:** o empregador responsabiliza-se pela seleção e aquisição de gêneros alimentícios, podendo estes ser preparados e servidos aos trabalhadores (refeições) ou entregues devidamente embalados para transporte individual (cestas de alimentos).

II. **Fornecimento de alimentação coletiva:** o empregador contrata empresa terceira registrada no PAT para: a) administrar a cozinha e o refeitório localizados nas suas instalações; b) administrar cozinha industrial que produz refeições prontas posteriormente transportadas para o local de refeição dos trabalhadores; c) produzir e/ou entregar cestas de alimentos convenientemente embalados para transporte individual.

III. **Prestação de serviço de alimentação coletiva:** o empregador contrata empresa terceira registrada no PAT para operar o sistema de documentos de legitimação (tíquetes, vales, cupons,

cheques, cartões eletrônicos), nos seguintes modos: a) refeição-convênio ou vale-refeição, no qual os documentos de legitimação podem ser utilizados apenas para a compra de refeições prontas na rede de estabelecimentos credenciados (restaurantes e similares); b) alimentação-convênio ou vale-alimentação, no qual os documentos de legitimação podem ser utilizados apenas para a compra de gêneros alimentícios na rede de estabelecimentos credenciados (supermercados e similares).

Cabe esclarecer que é permitida a adoção de mais de uma modalidade pelo mesmo empregador.

**Referência normativa:** art. 4º, do Decreto nº 5, de 1991; arts. 8º e 12, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002.

## **16 O empregador pode adotar mais de uma modalidade de atendimento?**

Sim, é permitida a adoção de mais de uma modalidade, podendo tanto um mesmo trabalhador receber dois ou mais benefícios de tipos diferentes, como um trabalhador receber benefício de um tipo e outro trabalhador, de tipo diverso. Nesse último caso, deve haver justificativa plausível, tendo em vista a proibição de práticas discriminatórias. Além disso, em qualquer hipótese, o valor total dos benefícios concedidos a trabalhadores de baixa renda não deve jamais ser inferior ao do concedido aos de renda mais elevada.

**Referência normativa:** arts. 3º, parágrafo único e 5º, § 6º, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002.

## **17 Quais empregadores podem aderir ao PAT?**

Pode aderir ao Programa toda pessoa inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, inclusive o microempreendedor individual, a microempresa, a empresa sem fins lucrativos, e os órgãos e entidades da Administração Pública Direta e Indireta. Também pode aderir ao Programa a pessoa física matriculada no Cadastro Específico do INSS-CEI.

**Referência normativa:** art. 500 c/c art. 3º, § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

## **18 O órgão público da administração direta nas esferas federal, estadual e municipal pode aderir ao Programa?**

Não há impedimento para a inscrição do PAT de pessoa jurídica de direito público, independentemente da forma de contratação dos trabalhadores e do regime previdenciário ao qual se vinculam. Deve-se ressaltar que a inscrição regular no Programa é condição para a isenção da contribuição previdenciária incidente sobre os valores líquidos dos benefícios de natureza alimentar concedidos a trabalhadores vinculados ao Regime Geral de Previdência Social - RGPS, ainda que não contratados sob o regime da CLT. No caso de trabalhadores celetistas, há ainda isenção do FGTS incidente sobre aqueles valores.

**Referência normativa:** art. 500 c/c art. 3º, § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

**19 A pessoa física que tenha trabalhadores contratados poderá participar do PAT?**

Sim, desde que possua inscrição no Cadastro Específico do INSS-CEI ou no CNPJ (microempreendedor individual).

**Referência normativa:** art. 500 c/c art. 3º, § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

**20 Quais empresas participam da operacionalização do PAT?**

A operacionalização do PAT depende, inicialmente da adesão do empregador, legalmente denominado empresa beneficiária. O empregador pode manter serviço próprio de preparação de refeições e/ou de produção e distribuição de cestas de alimentos, ou contratar empresas que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva regularmente registradas no Programa. Assim, a participação das empresas pode se dar dos seguintes modos:

I. **Empresa beneficiária:** é a pessoa jurídica ou a pessoa física a ela equiparada que concede os benefícios aos trabalhadores.

II. **Fornecedora de alimentação coletiva:** é a empresa que administra o fornecimento de alimentos aos trabalhadores, que pode ser a refeição pronta e/ou a cesta de alimentos.

III. **Prestadora de serviço de alimentação coletiva:** é a empresa que administra o sistema de documentos de legitimação (tíquetes, vales, cupons, cheques, meios eletrônicos de pagamento), para compra de alimentos em restaurantes (refeição convênio ou vale-refeição) ou supermercados (alimentação convênio ou vale-alimentação).

**Referência normativa:** art. 4º, do Decreto nº 5, de 1991; arts. 8º e 12, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002.

**21 O empregador pode contratar mais de uma fornecedora ou prestadora de serviço de alimentação coletiva?**

Sim, desde que todos os contratados sejam regularmente registrados no PAT.

**Referência normativa:** art. 4º, do Decreto nº 5, de 1991; arts. 8º e 12, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002.

**22 A adesão do empregador ao PAT é obrigatória?**

Não, a adesão é facultativa, e é formalizada com a inscrição junto ao Ministério do Trabalho.

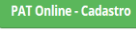
**Referência normativa:** art. 2º, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002.

**23 Quais os procedimentos para a adesão ao PAT?**

Os procedimentos para a adesão dependem do tipo de participação na operacionalização do Programa. O empregador, legalmente denominado empresa beneficiária, faz a adesão mediante inscrição, e a fornecedora e a prestadora de serviço de alimentação coletiva fazem a adesão

mediante registro. É também chamada de registro a matrícula do nutricionista no cadastro do PAT. Os procedimentos para cada caso são os seguintes:

I. **Empresa beneficiária:** efetivação da inscrição apenas com a utilização de formulários eletrônicos disponíveis para acesso público no endereço eletrônico <http://www.trabalho.gov.br/pat>,

clicando em: 

II. **Fornecedora de alimentação coletiva:** efetivação do registro, apenas com a utilização de formulários eletrônicos disponíveis para acesso público no endereço eletrônico

<http://www.trabalho.gov.br/pat>, clicando em: 

III. **Prestadora de serviço de alimentação coletiva:** requerimento do registro dirigido à Divisão do Programa de Alimentação do Trabalhador - DIPAT, ficando a efetivação do registro condicionada à aprovação do Ministério do Trabalho.

IV. **Nutricionista:** efetivação do registro apenas com a utilização de formulários eletrônicos disponíveis para acesso público no endereço eletrônico <http://www.trabalho.gov.br/pat>, clicando

em: 

## 24 Como deve ser feita a inscrição do empregador que possui filiais?

O cadastramento do empregador que possui filiais deve-se iniciar com a utilização do número de registro no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ do estabelecimento matriz, inserindo-se, a seguir, informações discriminadas por filial. Cabe esclarecer que o número de matrícula no CNPJ do estabelecimento matriz nem sempre é aquele identificado pela sequência “0001” (por exemplo, 12.345.678/0001-99), conforme permitido pela Receita Federal do Brasil.

**Referência normativa:** art. 2º, *caput*, da Lei nº 6.321, de 1976; art. 2º, *caput*, do Decreto nº 5, de 1991; art. 3º, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002.

## 25 O empregador que possui filiais tem a obrigação de cadastrar todas elas?

Sim, salvo quando no estabelecimento não cadastrado não houver nenhum trabalhador de baixa renda. Isso porque a priorização de atendimento ao trabalhador de baixa renda deve considerar os salários dos trabalhadores de toda empresa, independentemente do estabelecimento ao qual os trabalhadores se vinculam.

**Referência normativa:** art. 2º, *caput*, da Lei nº 6.321, de 1976; art. 2º, *caput*, do Decreto nº 5, de 1991; art. 3º, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002.

## 26 Como deve ser feita a inscrição de canteiros de obras e locais de prestação de serviço?

Não é possível inscrever isoladamente um canteiro de obras ou um local de prestação de serviços, salvo se para ali houver um número de CNPJ específico. Nos demais casos, deve ser feita a

inscrição do estabelecimento ao qual se vinculam juridicamente os trabalhadores, tomando-se por base a totalidade dos atendidos.

## **27 Quando devem ser atualizados os dados constantes do cadastro do PAT?**

Os dados constantes da inscrição ou do registro devem ser atualizados sempre que houver alteração de informações cadastrais, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar informações relativas ao PAT prevista na legislação trabalhista, tributária ou previdenciária. Dentre esses dados podem-se destacar: o endereço dos estabelecimentos, inclusão de filiais, a identidade do responsável técnico e da fornecedora ou prestadora de serviço de alimentação coletiva, e o número de trabalhadores atendidos e de refeições servidas.

**Referência normativa:** art. 2º, § 3º, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002.

## **28 Qual o prazo de validade da inscrição e do registro no PAT?**

Desde 1999, a inscrição e o registro têm validade imediata e por prazo indeterminado, podendo ser inativados por iniciativa do inscrito ou registrado, independentemente de motivo. Podem ainda ser cancelados por decisão do Ministério do Trabalho, caso se constate descumprimento da legislação reguladora do Programa.

Além disso, o Ministério do Trabalho pode determinar, a qualquer tempo, o recadastramento dos inscritos e registrados. Isso ocorreu nos exercícios de 2004 e 2008, tendo sido automaticamente inativados a inscrição e o registro daqueles que não se recadastraram. Nova inscrição e registro podem ser realizados por estas pessoas, com efeitos válidos a partir da data de sua efetivação.

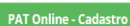
**Referência normativa:** art. 3º, da Portaria Interministerial nº 5, de 30 de novembro de 1999.

## **29 Quando deve ser feito o recadastramento no PAT?**

O recadastramento dos inscritos e registrados pode ser determinado a qualquer tempo pelo Ministério do Trabalho, através de atos que têm ampla divulgação. Isso ocorreu nos exercícios de 2004 e 2008, tendo sido automaticamente inativados a inscrição e o registro daqueles que não se recadastraram. Nova inscrição e registro podem ser realizados por estas pessoas, com efeitos válidos a partir da data de sua efetivação.

## **30 A inscrição e o registro no PAT podem ser inativados?**

Sim, a qualquer tempo, no endereço eletrônico <http://www.trabalho.gov.br/pat> clicando em:

 PAT Online - Cadastro

**Referência normativa:** art. 3º, da Portaria Interministerial nº 5, de 1999.

**31 O recebimento do benefício concedido no âmbito do PAT constitui direito adquirido?**

Não. O benefício não tem natureza salarial e não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos. Já os benefícios concedidos em desacordo com a legislação do PAT integram o salário, podendo constituir direito adquirido.

**Referência normativa:** art. 3º, da Lei nº 6.321, de 1976; art. 6º, do Decreto nº 5, de 1991; art. 458, *caput*, da CLT.

**32 Quais tipos de benefícios podem ser concedidos aos trabalhadores?**

O empregador pode conceder, a seu critério, refeição pronta (principal – almoço, jantar e ceia, ou menor – desjejum e lanche), cesta de alimentos, ou documento de legitimação para aquisição de refeição pronta ou gêneros alimentícios (tíquetes, vales, cupons, cheques, meios eletrônicos de pagamento). Os dois primeiros podem ser concedidos tanto na modalidade de serviço próprio ou de fornecimento de alimentação coletiva. Já o último, apenas na prestação de serviço de alimentação coletiva.

**Referência normativa:** art. 4º, do Decreto nº 5, de 1991; arts. 5º, § 3º, incisos I e II, 8º e 12, inciso II, todos da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002.

**33 Qual o prazo para concessão do benefício?**

Tratando-se de benefício que tem por finalidade o subsídio à alimentação do trabalhador, a sua entrega deve ocorrer em tempo hábil a permitir seu consumo no dia ou no início do período a que se refere.

**34 O empregador pode conceder mais de um benefício a um mesmo trabalhador?**

Sim. Os benefícios podem ou não ser de um mesmo tipo. Em qualquer caso, o valor total dos benefícios concedidos aos trabalhadores de baixa renda não deve jamais ser inferior aos dos concedidos aos trabalhadores de renda mais elevada.

**Referência normativa:** arts. 3º, parágrafo único e 5º, § 6º, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002.

**35 O empregador que concede o benefício em dinheiro pode-se beneficiar do PAT?**

Não. O empregador que fornece o benefício em dinheiro, mesmo que por força de acordo ou convenção coletiva de trabalho, não pode se inscrever no PAT, pois no Programa não se permite esse modo de concessão. Por isso, a concessão em dinheiro não dá direito à dedução fiscal, e tem repercussão no FGTS e na contribuição previdenciária.

**Referência normativa:** art. 4º, do Decreto nº 5, de 1991; art. 458, *caput*, CLT.

**36 Qual deve ser o valor do benefício concedido através de documento de legitimação (tíquetes, vales, cupons, cheques, cartões eletrônicos)?**

O valor do benefício concedido através de documento de legitimação deve ser suficiente para atender às exigências nutricionais fixadas na legislação do PAT, tanto no sistema de refeição-convênio, como no de alimentação-convênio, considerando-se, nesse último caso, as necessidades mensais. Para que seja observado o cumprimento das normas referentes aos parâmetros nutricionais, faz-se necessário que a empresa prestadora de serviços de alimentação coletiva indique um nutricionista como responsável técnico pela execução do Programa.

**Referência normativa:** art. 10, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002.

**37 O empregador deve considerar para a entrega do benefício os dias úteis ou os dias trabalhados?**

Os dias trabalhados, pois o benefício do PAT tem por finalidade garantir a alimentação do trabalhador nos dias em que ele está trabalhando.

**38 Em caso de falta ao trabalho, o empregador pode reduzir o benefício do trabalhador?**

Sim. O benefício do PAT tem por finalidade garantir a alimentação do trabalhador nos dias em que ele está trabalhando. Por isso, é possível ao empregador a redução proporcional do benefício, salvo no caso de concessão de cesta de alimentos, cuja periodicidade é mensal. Cabe esclarecer, porém, que em nenhum caso é permitido o desconto em dinheiro de valores concedidos sob a forma de benefício.

**Referência normativa:** art. 462, § 4º, da CLT.

**39 O empregador pode continuar concedendo o benefício nos casos de afastamento, como nas férias, licença maternidade e auxílio-doença?**

A concessão do benefício não é obrigatória, mas é legalmente permitida em todos os casos de suspensão ou interrupção do contrato de trabalho. Podem-se mencionar como exemplo: o descanso semanal remunerado, as férias, os primeiros quinze dias de afastamento para tratamento de saúde, o afastamento para gozo de benefícios previdenciários, a suspensão para participação em curso ou programa de qualificação profissional. O benefício pode também ser concedido a trabalhadores dispensados, durante o período de transição para um novo emprego, por no máximo seis meses.

**Referência normativa:** art. 2º, *caput* e §§ 2º e 3º, da Lei nº 6.321, de 1976; Parecer Normativo CST nº 8, de 19 de março de 1982.

**40 O empregador pode alterar o valor do benefício do PAT a título de punição ou premiação ao trabalhador?**

Não. É expressamente proibido ao empregador utilizar o benefício do PAT como instrumento da sua política disciplinar. Sendo assim, não pode haver diminuição, supressão nem aumento do valor ou quantidade dos benefícios com a finalidade de incentivar ou desestimular determinados comportamentos.

**Referência normativa:** art. 6º, *caput*, e incisos I e II, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002.

**41 O empregador pode conceder benefícios adicionais por ocasião de festividades (Páscoa, Natal etc.)?**

Não, porque isso é considerado uma forma de premiação. Além disso, o valor e a quantidade do benefício relacionam-se ao cumprimento de parâmetros vinculados a necessidades nutricionais dos trabalhadores, as quais não se alteram nas datas festivas. Por isso, não é considerado compatível com o PAT a concessão de benefícios como cesta de natal, décimo-terceiro tíquete, etc. O fornecimento destes benefícios pela empresa beneficiária importa execução inadequada do Programa.

**Referência normativa:** art. 6º, *caput*, e inciso II, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002.

**42 Como o empregador deve proceder se o trabalhador não quiser receber o benefício?**

O empregador deve solicitar do trabalhador uma declaração de que opta por não receber o benefício, para fins de comprovação à fiscalização, vez que não há obrigatoriedade de participar do Programa.

**43 A utilização dos documentos de legitimação está restrita à aquisição de alimentos?**

Sim, é vedado aos estabelecimentos credenciados a aceitação de documentos de legitimação para compra de produtos não relacionados à finalidade do PAT, tais como produtos de higiene e limpeza, artigos de vestuário, etc.

**Referência normativa:** art. 17, inciso VI e § 6º, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002.

**44 Qual a composição da base de cálculo da dedução fiscal no imposto sobre a renda no caso de serviço próprio (autogestão)?**

Admitem-se na base de cálculo da dedução apenas as parcelas integrantes do custo direto, ou seja, os dispêndios imediatamente e exclusivamente relacionados com o preparo e distribuição dos alimentos, tais como relativos: a) aos ingredientes e energia utilizados para o preparo da refeição ou para a distribuição dos gêneros (água, alimentos ao natural ou parcialmente transformados,

produtos industrializados, gás, energia elétrica etc.); b) aos salários do pessoal do serviço de alimentação e aos respectivos encargos; c) à higienização das instalações e utensílios; d) ao material descartável utilizado.

Não podem ser admitidos desembolsos relativos: a) ao rateio de gastos com empregados que não tenham dedicação exclusiva ao serviço, como o pessoal administrativo ou burocrático; b) à aquisição de bens do ativo fixo, ainda que destinados exclusivamente a tal finalidade, tais como equipamentos (geladeira, fogão, coifa, máquinas de café), utensílios de copa (talheres, pratos, guardanapos de pano) e de cozinha (panelas e similares), equipamentos de proteção individual e uniformes utilizados pelos trabalhadores envolvidos no preparo ou distribuição, ainda que haja previsão de duração relativamente curta para tais bens (ressalvados os descartáveis); c) à manutenção dos equipamentos ou instalações reservados ao estoque, produção, consumo ou distribuição dos alimentos.

**Referência normativa:** art. 1º, § 3º, do Decreto nº 5, de 1991; Parecer Normativo CST nº 25, de 30 de março de 1978.

#### **45 Qual a composição da base de cálculo da dedução fiscal no imposto sobre a renda no caso de terceirização?**

Admitem-se na base de cálculo da dedução apenas as parcelas integrantes do custo direto que, no caso de serviço terceirizado, é apurado pelo somatório de todos os valores repassados pelo empregador às empresas fornecedoras e prestadoras de serviço de alimentação coletiva. Podem, ainda, conforme a circunstância, ser admitidas despesas com aquisição de insumos (quando a contratada é apenas responsável pelo beneficiamento e transformação) e higienização (hipótese da empresa fornecedora de refeição pronta, na qual os trabalhadores se utilizam de utensílios do empregador contratante).

**Referência normativa:** art. 1º, § 3º, do Decreto nº 5, de 1991; Parecer Normativo CST nº 25, de 30 de março de 1978.

#### **46 Qual o limite para a participação financeira dos trabalhadores no custeio do PAT?**

A participação dos trabalhadores atendidos nos gastos envolvidos na operacionalização do PAT tem como limite vinte por cento do custo direto dos benefícios concedidos. Este limite é global e deve ser calculado para cada período de apuração (conforme a legislação reguladora do imposto sobre a renda), limitado a doze meses.

Por essa razão, pode haver trabalhadores cuja participação efetiva supere os vinte por cento do custo direto, recomendando-se, inclusive, que sejam cobrados preços mais baixos dos trabalhadores de menor renda e mais altos dos que recebam maiores salários. Além disso, pode haver meses em que a participação total dos trabalhadores supere o limite de vinte por cento. Nada disso é irregular, desde que o montante global da participação dos trabalhadores seja igual

ou inferior a vinte por cento do custo direto no período de apuração.

**Referência normativa:** art. 2º, §§ 1º e 2º, do Decreto nº 5, de 1991; art. 4º, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002; Parecer Normativo CST nº 25, de 30 de março de 1978.

#### **47 É permitida a reunião de vários empregadores para operacionalização do PAT?**

Sim, independentemente da modalidade escolhida, pode haver comunhão de vários empregadores nas atividades de execução do PAT, permitindo-se, inclusive, a divisão de tarefas e encargos decorrentes dessa participação.

**Referência normativa:** art. 5º, do Decreto nº 5, de 1991.

#### **48 Os valores referentes à participação dos trabalhadores no custeio do PAT devem ser iguais para todos os atendidos, independentemente de cargo ou salário?**

Não necessariamente. Pode haver variação dos valores cobrados aos trabalhadores, recomendando-se, inclusive, que sejam cobrados preços mais baixos dos trabalhadores de menor renda e mais altos dos que recebam maiores salários. Em qualquer caso, a participação global dos trabalhadores no custeio do Programa não pode ultrapassar vinte por cento do custo direto (vide resposta das perguntas nº 44 e 45), e o valor do benefício líquido dos trabalhadores de baixa renda não pode ser inferior ao do concedido aos trabalhadores de rendimento superior.

**Referência normativa:** art. 2º, §§ 1º e 2º, do Decreto nº 5, de 1991; arts. 3º e 4º, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002; Parecer Normativo CST nº 25, de 30 de março de 1978.

#### **49 Como deve proceder o empregador quando há o desligamento de trabalhadores para os quais já houve a entrega do benefício?**

No caso de entrega de cesta de alimentos, nenhum tipo de devolução é admitida, pois a sua periodicidade é mensal. Já no caso de documentos de legitimação, é permitido ao empregador o bloqueio dos valores por ele creditados referentes aos dias posteriores ao desligamento, se ainda houver saldo. Obviamente, esse bloqueio não pode atingir os valores custeados pelo próprio trabalhador. Além disso, em nenhuma hipótese é permitido o desconto em dinheiro.

**Referência normativa:** art. 462, § 4º, da CLT.

#### **50 O empregador é obrigado a indicar um responsável técnico pela operacionalização do PAT?**

Depende da modalidade de atendimento adotada. No caso de serviço próprio, o empregador deve manter contratado um profissional legalmente habilitado em nutrição, a quem compete supervisionar as atividades nutricionais do Programa, com a finalidade de promover a alimentação saudável do trabalhador. Já nos casos de fornecimento e de prestação de serviço de alimentação

coletiva, essa responsabilidade é da fornecedora ou da prestadora contratada.

**Referência normativa:** art. 5º, §§ 11 e 12, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002.

**51 A fornecedora e a prestadora de serviço de alimentação coletiva são obrigadas a indicar um responsável técnico pela operacionalização do PAT?**

Sim, elas devem manter contratado um profissional legalmente habilitado em nutrição, a quem compete supervisionar as atividades nutricionais do Programa, com a finalidade de promover a alimentação saudável do trabalhador.


**Referência normativa:** art. 5º, §§ 11 e 12, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002.

**52 Qual profissional pode atuar como responsável técnico pela operacionalização do PAT?**

O responsável técnico deve ser, necessariamente, um profissional habilitado em nutrição, vez que é atividade privativa do nutricionista o planejamento, organização, direção, supervisão e avaliação de serviços de alimentação e nutrição.

**Referência normativa:** art. 3º, inciso II, da Lei nº 8.234, de 17 de setembro de 1991; art. 5º, §§ 11 e 12, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002.

**53 O responsável técnico precisa ter registro no PAT?**

Sim, o nutricionista precisa ter um registro específico no Programa, que pode ser realizado exclusivamente com a utilização de formulários eletrônicos disponíveis para acesso público no endereço eletrônico <http://www.trabalho.gov.br/pat>, clicando em: 

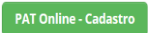
**54 Quais são as atribuições do responsável técnico pela operacionalização do PAT?**

Compete essencialmente ao nutricionista: assegurar o cumprimento das normas referentes aos parâmetros nutricionais; zelar pela adequação da quantidade e da qualidade sanitária e nutricional da alimentação fornecida aos trabalhadores (ou pela suficiência dos valores concedidos mediante documento de legitimação, se for o caso); propiciar condições de avaliação do teor nutritivo da alimentação; supervisionar as atividades de educação alimentar e nutricional direcionadas aos trabalhadores atendidos. As atividades obrigatórias a serem desenvolvidas no cumprimento dessas atribuições estão especificadas no Anexo II da Resolução CFN nº 380, de 28 de dezembro de 2005, ato normativo acessível no portal do CFN na rede mundial de computadores, especificamente no endereço <http://www.cfn.org.br/novosite/pdf/res/2005/res380.pdf>.


**55 O nutricionista pode ser o responsável técnico por quantas empresas beneficiárias na modalidade autogestão, fornecedoras ou prestadoras de serviço de alimentação coletiva?**

No âmbito do PAT, permite-se que o nutricionista seja responsável técnico por até duas empresas.

**56 Como o nutricionista pode consultar o número do seu registro no PAT, no caso de extravio ou esquecimento?**

O nutricionista poderá realizar a consulta do seu número de registro no PAT no endereço eletrônico <http://www.trabalho.gov.br/pat>, clicando em:  .

**57 É possível obter a segunda via da inscrição ou do registro no PAT?**

Sim, efetuando o acesso ao sistema através do endereço eletrônico <http://www.trabalho.gov.br/pat>, clicando em  e utilizando as opções de consulta e reimpressão do comprovante. Os dados referentes ao cadastro anteriores a 2008 estão disponíveis no mesmo endereço eletrônico, estando acessíveis através do *link* [Emissão de comprovantes de empresas participantes do PAT - anterior a 2008](#).

**58 Onde encontrar a legislação sobre o PAT?**

No sítio do MTb: <http://www.trabalho.gov.br/pat>

Ou Divisão do Programa de Alimentação do Trabalhador (DIPAT)/ Coordenação-Geral de Fiscalização e Projetos (CGFIP)/ Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho (DSST)/ Secretaria de Inspeção do Trabalho (SIT)

Endereço: Esplanada dos Ministérios, Bl. F, Anexo, Ala B, Sala 150

Cidade: Brasília/DF - CEP: 70059-900

E-mail: [atendimento.pat@mte.gov.br](mailto:atendimento.pat@mte.gov.br)

## Parecer Normativo CST nº 08, de 19 de março de 1982

*Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.*

**MNTPJ-2.20.00.00** – Normas para Apuração do Lucro Líquido das Pessoas Jurídicas.

**2.20.09.00** – Custos, Despesas Operacionais e Encargos.

**2.20.09.38** – Alimentação do Trabalhador e Formação Profissional.

*O Programa de Alimentação do Trabalhador, com o incentivo previsto na Lei nº 6.321/76, pode ser estendido, por pessoa jurídica que o desenvolva, aos empregados de subempreiteira por ela subcontratada e que lhe prestem serviços.*

*A subempreiteira, em relação a esses empregados, não pode usufruir do mesmo benefício, por não arcar com o ônus que o referido programa impõe.*

Trata-se de esclarecer se o incentivo à alimentação do trabalhador, instituído pela Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, nos casos de serviço de alimentação próprio ou de terceiros, nas hipóteses de administração de cozinha e refeitório e de distribuição de refeição pronta por marmitão térmico ou embalagem descartável, admite inclusão de outros trabalhadores não empregados da pessoa jurídica beneficiária do incentivo, como os vinculados à empresa empreiteira, via subempreiteira que para aquela forneça mão-de-obra.

Sabendo-se que se encontram nos canteiros de obras, trabalhando lado a lado, tanto peões-de-obra empregados da empreiteira como da subempreiteira que lhe prestam serviços, resta saber se a esses últimos poderá a empreiteira fornecer alimentação com os incentivos que a lei prevê.

A legislação básica aplicável é o art. 434 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980 (RIR/80), *in verbis*:

“Art. 434. Os Programas de que trata esta Seção deverão conferir prioridade ao atendimento dos trabalhadores de baixa renda e limitar-se-ão aos contratados pela pessoa jurídica beneficiária (Lei nº. 6.321/76, art. 2º).”

e a resposta à questão está na definição do alcance do termo “contratados”, também constante do art. 2º da Lei nº 6.321/76, e do § 3º do art. 1º do Decreto nº 78.676, de 8 de novembro de 1976, que a regulamentou.

Com efeito, o art. 434 do RIR/80 não fala “limitar-se-ão aos empregados pela pessoa jurídica beneficiária” e sim “limitar-se-ão aos contratados pela pessoa jurídica beneficiária”, o que lhe dá força de maior abrangência. Dá-se que a lei distingue contratado de empregado. Um é gênero, outro é espécie: o empregado tem contrato de trabalho com o empregador, sendo ambos e mais ainda a própria relação entre eles definidos pela CLT (arts. 2º, 3º, 442).

Também são importantes, no presente caso, os arts. 5º e parágrafo único, e 6º, do Decreto nº 78.676/76, consubstanciados nos arts. 431 e parágrafo único do RIR/80, *in verbis*:

“Art. 431. A pessoa jurídica beneficiária poderá firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis, sociedades cooperativas e órgãos públicos, para desenvolvimento de ações conjuntas visando à execução de programas previstos nesta Seção, nas

condições estabelecidas pelo Ministério do Trabalho.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas que custearem em comum as despesas referidas neste artigo poderão beneficiar-se da dedução prevista no art. 428 pelo critério de rateio do custo total da alimentação.”

Isso porque, ainda que se interpretasse a expressão “contratados” como se fossem “empregados”, duas (ou mais) empresas poderiam – como visto no artigo transcrito – contratar uma terceira, fornecedora de alimentação, e dividir proporcionalmente os custos e os benefícios referentes ao programa conjunto desenvolvido em prol dos respectivos empregados.

Observe-se que o espírito da lei não é sinonimizar contratados e empregados – se tal o fosse, teria dito empregados – e sim evitar que o contribuinte utilize o incentivo fiscal em proveito de empregados de empresa com a qual não tenha relação.

Dessa forma, não há empecilho a que uma empreiteira desenvolva programa de alimentação que atinja seus trabalhadores empregados, bem com os que para ela trabalham no mesmo canteiro de obras, embora indiretamente contratados, via subempreiteira.

O problema que se põe não é da possibilidade de a empreiteira desenvolver o programa conjunto para ambos os empregados: os seus e os da subempreiteira, mas sim o do cálculo dos limites econômicos do favor fiscal, a fim de que não haja duplo benefício.

Operacionalmente, a situação se apresentaria de acordo com o seguinte exemplo:

Dados a considerar relativos à empreiteira beneficiária do incentivo:

- a) Lucro real: Cr\$ 1.100.000.000,00.
- b) Total das despesas com custeio direto do programa de trabalhadores “próprios”: Cr\$ 43.988.800,00.
- c) Total das despesas com custeio direto do programa com os trabalhadores da subempreiteira: Cr\$ 10.997.200,00.
- d) Montante das despesas com custeio direto do programa com ambos os grupos de trabalhadores; Cr\$ 54.986.000,00.
- e) Total de Trabalhadores “próprios”: 800.
- f) Total de trabalhadores da subempreiteira na obra: 200.
- g) Total de trabalhadores na empreiteira beneficiados pelo programa:  $800 + 200 = 1.000$ .
- h) Total de refeições no ano: 400.000.
- i) Custo máximo da refeição previsto em Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal para o período: Cr\$ 193,80.

Limites que a lei prevê para a empresa que não tenha programa de formação profissional (art. 415 e ss. do RIR/80) e cuja alíquota do IR seja de 35%:

- a) 35% do total das despesas com custeio direto do programa efetivamente realizadas no período-base;
- b) 5% do IR devido, entendido como 35% do lucro real;
- c) 35% de 80% do custo máximo da refeição, previsto anualmente em Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal, multiplicado pelo número das mesmas no decurso do período-base: esse custo prevê-se para esse fim.

Sabendo-se que dos três limites valerá o menor, teremos:

- a) Cr\$ 54.986.000,00 x 35% – Cr\$19.245.100,00;
- b) Cr\$ 1.100.000.000,00 x 35% x 5% – Cr\$ 19.250.000,00;
- c) Cr\$ 193,80 x 80% x 35% x 400,00 – Cr\$ 21.705.600,00;

Assim, o limite será Cr\$ 19.245.100,00 (o menor dos três).

Concluindo, desde que nas condições e limites expostos e para a hipótese na introdução a este aventada, a empreiteira poderá estender seu programa de alimentação incentivado aos empregados de subempreiteira que subcontrate, para que lhe prestem serviços.

A subempreiteira, em relação a esses empregados seus, não poderá usufruir do mesmo benefício, por não arcar com o ônus que o referido programa requer.

À consideração superior.

CST/DOC, em 19 de março de 1982.

Alceu de Castro Romeu

Fiscal de Tributos Federais

De acordo.

Publique-se, e a seguir encaminhem-se cópias às SS.RR.R.F. para conhecimento e ciência aos demais órgãos subordinados.

CST, em 19 de março de 1982.

Jimir S. Doniak

Coordenador do Sistema de Tributação

**Parecer Normativo CST nº.25, de 30 março de 1978**

**MNTPF: 2.48.65.00 – Incentivos fiscais à alimentação dos trabalhadores.**

*A base de cálculo do incentivo fiscal da Lei nº. 6321 é composta unicamente dos custos diretos.*

*O disposto no art. 10 do Decreto nº. 78.676, de 8 de novembro de 1976, deve ser interpretado tendo em vista os fundamentos e objetivos do Programa Nacional de Alimentação e Nutrição (PRONAN), do qual a Lei nº. 6321 é parte integrante; assim desde que a recuperação de custos não exceda em 20% ao final do programa de alimentação, são irrelevantes – e até mesmo recomendáveis – as variações de procedimento de empresa que demonstrem preocupação em diminuir o preço da refeição para os trabalhadores de menor renda, ainda que, em decorrência, o preço da refeição para os que recebem salários mais elevados seja superior a 20% do custo.*

Em caso do advento do Decreto nº. 78.676, de 8 de novembro de 1976, que regulamentou a Lei nº. 6321, de 14 de abril de 1976, dúvidas foram suscitadas em relação à exegese do disposto nos arts. 8º a 10 deste Decreto. Como é sabido, a Lei nº. 6.321 criou um incentivo fiscal objetivando estimular o fornecimento de alimentação aos trabalhadores, a baixo custo, prioritariamente àqueles de baixa renda. A Lei nº. 6321 utiliza a legislação do Imposto de Renda para, por meio dela, propiciar a utilização do incentivo que se faz computando as despesas de custeio do serviço de alimentação como operacionais e, além disso, proporcionalmente em redução direta desse imposto.

O art. 8º deste Decreto determina a diretriz a ser aplicada em relação aos valores que podem compor a base de cálculo do incentivo, admitindo apenas aqueles que vierem a constituir o custo direto, ou seja, dispêndios com a matéria-prima para o preparo da refeição, com a mão-de-obra, abrangendo os salários do pessoal do serviço de alimentação mais os encargos decorrentes, gastos com asseio e com energia diretamente relacionados com o preparo e a distribuição das refeições, e, do total, diminuída a participação dos trabalhadores nesses custos; atendendo a que o próprio art. 8º menciona, textualmente, que apenas o custo direto é admitido, resulta implícito que não podem ser atribuídos ao serviço de alimentação rateios de gastos com empregados que não tenham dedicação exclusiva a esse serviço, como o pessoal administrativo ou burocrático que, entre outras funções, dedica parte de seu tempo à execução de tarefas relacionadas com compras, com almoxarifado, etc.

Em se tratando de custeio, não há como incluir no custo o valor de bens do ativo fixo, ainda que utilizados exclusivamente para essa finalidade: talheres, utensílios de copa e cozinha, pratos, etc., mesmo que haja previsão de duração relativamente curta para tais bens, ressalvados objetos descartáveis como, por exemplo, pratos e copos de papelão, estes admitidos como despesa e, por conseqüência, também no custo direto.

São condições indispensáveis para a utilização do benefício fiscal:

- a) prévia aprovação do programa de alimentação pelo Ministério do Trabalho (art. 1º da Lei do Decreto) por meio da Comissão Especial para tal fim constituída (art. 13 do Decreto nº 78.676 – Portaria nº 651, de 22 de dezembro de 1976, do Ministério do Trabalho);
- b) que a receita do serviço de alimentação, correspondente à participação do trabalhador nos custos, não

supere 20% (vinte por cento) do custo direto da refeição, limitado ao previamente aprovado (art. 10 do Decreto).

Face ao disposto no art. 10, algumas dúvidas foram apresentadas em razão das seguintes situações:

- I. refeições exatamente iguais com diferentes preços cobrados dos empregados, em virtude de aplicação de tabela progressiva em função dos salários percebidos;
- II. cobranças de percentuais diferenciados, considerados o modo e o ambiente em que a refeição é servida: em bandejas, com prévia formação de filas, ou em mesas servidas por garçons; em alguns casos até mesmo com escolha pessoal o cardápio;
- III. refeições iguais com percentual de recuperação de custo variável pela manutenção de preço fixo da refeição por determinado espaço de tempo (geralmente 12 meses).

Em todas essas hipóteses ocorre que, para alguns empregados (itens I e II), ou para todos durante algum tempo (item III), a recuperação de custo pode superar os 20% (vinte por cento) previstos no regulamento da Lei. Essa circunstância, por si só, não é suficiente para excluir o benefício, desde que sejam atendidos os requisitos básicos da legislação.

Assim é que a hipótese prevista no item I, por exemplo, apresenta tal coerência com os objetivos e fundamentos sociais da Lei nº. 6.321, que deveria até mesmo ser compulsória. Não se deve deixar de considerar, para a melhor interpretá-la, que a lei faz parte da legislação que rege um programa de maior amplitude, o Pronan, cujo objetivo precípuo é atender às necessidades básicas de nutrição das parcelas da população que se mostram mais carentes e, por si mesmo, o art. 2º da Lei dispõe expressamente que os programas de alimentação devem atender, prioritariamente, aos trabalhadores de baixa renda. Dessa forma, se a participação nos custos se faz mediante tabela regressiva em relação àqueles que recebem ordenados mais baixos e desde que, no conjunto, a recuperação de custos não ultrapasse 20% (vinte por cento), está evidenciado que exatamente esse é o procedimento mais adequado e recomendável, pois permitirá aos trabalhadores de menor renda a obtenção da mesma refeição por um custo inferior.

Já na hipótese do item II, a cobrança diferente se explicaria segundo o grau de simplicidade, formação de filas para receber a refeição em uma bandeja, o que necessita de um mínimo de mão-de-obra para o atendimento, ou de sofisticação – refeição servida em mesa, por garçons, com prévia escolha do cardápio. O sistema primeiramente referido é o geralmente utilizado, enquanto o segundo, quando existente, é procurado por empregados de salários mais elevados. A possibilidade de utilização desse sistema misto exige da empresa maior controle dos custos, eis que são obviamente diferentes; desde que tal controle exista, não há impedimento para utilização do benefício fiscal, pois o pressuposto básico da Lei – atendimento prioritário aos trabalhadores de baixa renda – já estaria atendido. Também nesta hipótese, é permitido – e até mesmo recomendável – que no caso das refeições servidas individualmente haja maior participação nos custos (além de 20%, portanto), o que propiciará aos trabalhadores de menor renda, servidos em bandejas, custo inferior (abaixo de 20%).

Já em relação à hipótese do item III, o fato ocorre com empresas que costumam proceder a reajustes de salários em determinados meses do ano, não coincidentes com o exercício social da empresa; com o objetivo de não alterar (para mais) o preço da refeição servida aos empregados, essas empresas costumam cobrar, no início do período (exatamente no mês em que há elevação dos salários), um preço pela que excede 20% do custo; todavia, mantém o preço por um ano, de tal sorte que, ao cabo de alguns meses, ocorre o inverso: devido à previsível elevação do custo, o preço da refeição torna-se inferior a 20% e, no

final do período de 12 meses, não será superior a esse limite. Trata-se, também, de procedimento que não conflita com o espírito da lei; demonstra a preocupação de manter estável o preço da refeição, pois, de fato, não é recomendável o aumento em datas não coincidentes com os reajustes salariais, mesmo que se constatem acréscimos de custos. Embora esse procedimento acarrete a circunstância de que, durante algum tempo, o preço da refeição para o empregado supere o limite de 20%, o inconveniente é superado pela manutenção da renda líquida do trabalhador (salário-alimentação) durante o espaço de tempo entre os reajustes salariais.

Assim, se no final do programa – cujos termos inicial e final devem não conflitar com o exercício social da empresa – o total da receita de recuperação de custos não ultrapassar 20%, o benefício fiscal estará assegurado desde que as variações de procedimentos estejam sempre coerentes com a fundamentação social da Lei nº 6.321 – prioridade no atendimento dos trabalhadores de baixa renda.

À consideração superior.

CST, em 29 de março de 1978.

Jimir S. Doniak  
Fiscal de Tributos Federais

De acordo.

Publique-se e, a seguir, encaminhem-se cópias às SS.RR.R.F. para conhecimento e ciência aos demais órgãos subordinados.

CST, em 29 de março de 1978.

Antônio Augusto de Mesquita Neto  
Coordenador do Sistema de Tributação

## **Parecer Normativo CST nº 31, de 27 de agosto de 1980**

**2.48.60.00** – *Incentivos Fiscais à Formação Profissional.*

**2.48.65.00** – *Incentivos Fiscais à Alimentação do Trabalhador. O aproveitamento do incentivo fiscal de que trata a Lei nº 6.542/78, somente é admissível em exercício financeiro em que a pessoa jurídica isenta, com fundamento no art. 13 do Decreto-Lei nº 756/69, haja apurado lucro tributável segundo a legislação do Imposto sobre a renda, por ser este o pressuposto material indispensável ao cálculo do benefício.*

A Lei nº. 6.542, de 28 de junho de 1978, estendeu o direito à utilização dos incentivos fiscais para Programa

de Formação Profissional e de Alimentação do Trabalhador, criados pelas Leis nº. 6.297, de 15 de dezembro de 1975, e 6.321, de 14 de abril de 1976, às pessoas jurídicas que, na forma do art. 23 do Decreto-Lei nº. 756, de 11 de agosto de 1969, na redação dada pelo Decreto-Lei nº. 1.564, de 29 de julho de 1977, estejam beneficiadas com isenção do Imposto de Renda. Examina-se a possibilidade de aproveitamento desses benefícios, sob a forma de crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou de ressarcimento em dinheiro, quando inexistir lucro tributável, quer em virtude de estar o empreendimento em fase pré-operacional, quer de apuração de resultado negativo.

Estabelece o art. 1º da referida Lei nº 6.542/78 que os incentivos previstos nas Leis nº 6.297/75 e 6.321/76 serão calculados dentro dos limites neles fixados, considerando o imposto que seria devido caso não houvesse a isenção, e em função dos dispêndios comprovadamente realizados em conformidade com projetos previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho. Seu art. 2º e respectivo parágrafo prevêem a utilização daqueles incentivos por meio da constituição de crédito para pagamento do IPI devido em razão das operações da pessoa jurídica ou, na sua impossibilidade, mediante ressarcimento com recursos de dotação orçamentária própria do Ministério do Trabalho.

Sobressai do texto da legislação citada que o pressuposto básico para fixação do *quantum* daqueles incentivos para ser aproveitado sob qualquer das modalidades previstas: (1) dedução do Imposto de Renda devido; (2) crédito do IPI; ou (3) ressarcimento em dinheiro – é a existência de um lucro tributável (real ou arbitrado), apurado com observância das normas da legislação do IR, para os efeitos da Lei nº. 6.542, com a determinação quantitativa do imposto que seria devido, caso não houvesse a isenção.

Depreende-se, pois, que a ausência daquele pressuposto impede a apuração do valor e, por conseqüência, a aproveitabilidade dos benefícios das Leis nº. 6.297, 6.321 e 6.542, ainda que se evidencie estarem atendidas todas as demais condições legais, inclusive execução de programa previamente aprovado pelo Ministério do Trabalho.

Observe-se, ainda, que o art. 111, I, do Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172/66), impõe interpretação literal aos dispositivos da Lei nº. 6.542/78, o que impede sejam os incentivos desta estendidos em favor de pessoas jurídicas que não gozem de direito à isenção do IR nos exatos termos dos arts. 13 da Lei nº. 4.293/63 ou 23 do Decreto-Lei nº. 756/69. Dessa forma, não são por ela beneficiadas empresas porventura isentas com fundamentos diversos dos supramencionados, nem as que desfrutem de dedução do imposto, como, por exemplo, da prevista nos arts. 14 da Lei nº. 4.293/63 e 22 do Decreto-Lei nº. 756/69.

Para melhor entendimento do cálculo do valor do incentivo da Lei nº 6.542/78, com observância do disposto na Portaria Interministerial nº 3.396, de 11 de outubro 1978, e na Instrução Normativa do SRF nº 050, de 13 de agosto de 1979, podemos formular a exemplificação abaixo:

**Exemplo nº 1:**

Hipótese: Impossibilidade de aproveitamento do incentivo à alimentação do trabalhador por inexistir lucro tributável. Alíquota do IRPJ que seria devido: 35%.

a) Lucro tributável .....	0,00
b) Custeio efetivo do programa.....	950.000,00
c) Limite legal de custeio.....	5% de a 0,00
d) Excesso de custeio – b – c .....	950.000,00
e) Valor do incentivo – 35% de c .....	0,00
f) Imposto de Renda a pagar.....	0,00

### **Cálculo do crédito do IPI**

- g) Valor que poderá ser lançado como crédito do IPI no mês da apresentação da declaração de IRPJ, a ser absorvido durante o exercício financeiro – e – f ..... 0,00
- h) Valor dos débitos do IPI a serem gerados no período supra .....800.000,00
- i) Excesso de g sobre h..... 0,00

### **Cálculo do ressarcimento em dinheiro**

- j) Ressarcimento cabível neste exercício – i..... 0,00

### **Valor a transferir**

- l) Valor que se transfere para compensar com o IRPJ, com IPI ou para ressarcimento em dinheiro nos dois exercícios subsequentes (limitado a 35% s/ 4% de a, no exercício em que for pleiteado): 35% de d .....335.500,00

### **Exemplo nº 2:**

**Hipótese:** Aproveitamento parcial do incentivo à alimentação do trabalhador mediante dedução do IRPJ devido (alíquota de 35%) e crédito do IPI.

- a) Lucro tributável ..... 10.000.000,00
- b) Custeio efetivo do programa.....950.000,00
- c) Limite legal de custeio – 5% de a.....500.000,00
- d) Excesso de custeio – b – c .....450.000,00
- e) Valor do incentivo – 35% de c .....175.000,00
- f) Imposto de Renda a pagar, incidente sobre parcela de lucro não isenta (valor hipotético).....25.000,00

### **Cálculo do crédito do IPI**

- g)Valor que poderá ser lançado como crédito do IPI no mês de apresentação da declaração de IRPJ, a ser absorvido durante o exercício financeiro – e – f .....150.000,00
- h) Valor dos débitos do IPI a serem gerados no período supra.....800.000,00
- i) Excesso de g sobre h..... 0,00

### **Cálculo do ressarcimento em dinheiro**

- j) Ressarcimento cabível neste exercício – i..... 0,00

### **Valor a transferir**

- l) – Valor que se transfere para compensar com IRPJ, com IPI ou para ressarcimento em dinheiro nos dois exercícios subsequentes (limitado a 35% s/ 5% de a, no exercício em que for pleiteado): 35% de d.....157.500,00

### **Exemplo nº 3:**

**Hipótese:** Aproveitamento integral do incentivo à alimentação do trabalhador mediante crédito do IPI e ressarcimento em dinheiro. Alíquota do IRPJ que seria devido: 35%.

a) Lucro tributável .....	10.000.000,00
b) Custeio efetivo do programa.....	950.000,00
c) Limite legal de custeio – 5% de a.....	500.000,00
d) Excesso de custeio – b – c .....	450.000,00
e) Valor do incentivo – 35% de c .....	175.000,00
f) Imposto de Renda a pagar.....	0,00

**Cálculo do crédito do IPI**

g) Valor que poderá ser lançado como crédito do IPI no mês da apresentação da declaração de IRPJ, a ser absorvido durante o exercício financeiro – e – f.....	175.000,00
h) Valor dos débitos do IPI a serem gerados no período supra, conforme demonstração .....	150.000,00
i) Excesso de g sobre h.....	25.000,00

**Cálculo do ressarcimento em dinheiro**

j) Ressarcimento cabível neste exercício – i.....	25.000,00
---	-----------

**Valor a transferir**

i) Valor que se transfere para compensar com IRPJ, com IPI ou para ressarcimento em dinheiro nos dois exercícios subseqüentes (limitado a 35% s/ 5% de a, no exercício em que for pleiteado): 35% de d.....157.000,00

A exemplificação supra poderá ser utilizada igualmente no caso de execução de Programa de Formação Profissional, desde que observado o percentual, o prazo para aproveitamento do excesso apurado e outras peculiaridades estabelecidas na Lei nº 6.297/75.

À consideração superior, CST/Assessoria, 27 de agosto de 1980.

Carlos Ervino Gulyas

Fiscal de Tributos Federais

De acordo.

Publique-se e, a seguir, encaminhem-se cópias às SS.RR.R.F. para conhecimento e ciência aos demais órgãos subordinados.

Jimir S. Doniak

Coordenador do Sistema de Tributação