



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas  
(FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Bacharelado em Ciências Contábeis

BIANCA RODRIGUES FERREIRA SILVA

Programa de Alimentação do Trabalhador: uma análise de sua execução

Brasília, DF

2023

Bianca Rodrigues Ferreira Silva

Programa de Alimentação do Trabalhador: uma análise de sua execução

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)  
apresentado ao Departamento de Ciências  
Contábeis e Atuariais da Faculdade de  
Economia, Administração e Contabilidade da  
Universidade de Brasília como requisito parcial  
de obtenção do grau de Bacharel em Ciências  
Contábeis.

Prof. Responsável:

Prof. Dr. Paulo Augusto Pettenuzzo de Britto

Linha de pesquisa:

Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área:

Contabilidade Pública

Brasília, DF

2023

## FICHA CATALOGRÁFICA

SS586p      Silva , Bianca  
Programa de Alimentação do Trabalhador: uma análise de sua execução / Bianca Silva ; orientador Paulo Augusto Pettenuzzo de Britto. -- Brasília, 2023.  
57 p.

Monografia (Graduação - Ciências Contábeis ) --  
Universidade de Brasília, 2023.

1. Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). 2. Qualidade de vida dos trabalhadores brasileiros. 3. Benefícios alimentares. 4. Incentivos fiscais. 5. Gastos Tributários. I. de Britto, Paulo Augusto Pettenuzzo , orient. II. Título.

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura  
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen  
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira  
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas  
Públicas

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Alex Laquis Resende  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Doutor Wagner Rodrigues dos Santos  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

Bianca Rodrigues Ferreira Silva

Programa de Alimentação do Trabalhador: uma análise de sua execução

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)  
apresentado ao Departamento de Ciências  
Contábeis e Atuariais da Faculdade de  
Economia, Administração e Contabilidade da  
Universidade de Brasília como requisito parcial  
de obtenção do grau de Bacharel em Ciências  
Contábeis.

---

Prof. Dr. Paulo Augusto Pettenuzzo de Britto

Orientador

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Universidade Brasília (UnB)

---

Prof. Dr. Tiago Mota dos Santos

Examinador

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Universidade de Brasília (UnB)

BRASÍLIA

2023

Dedico este trabalho à minha mãe, Miriam  
Valesca Ferreira.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por sempre me abençoar com muita fé, sabedoria e amor para que eu consiga seguir seu propósito e superar os obstáculos que surgirem pelo caminho.

Deixo os meus sinceros agradecimentos à minha mãe, Miriam Valesca Ferreira e à minha avó, Martinha Rodrigues Ferreira, que me proporcionam uma boa educação e excelentes condições para que eu alcance meus anseios.

À minha irmã, Yasmim Rodrigues Ferreira Jamal, que está sempre presente ao meu lado apesar de todas nossas diferenças.

À minha melhor amiga, Manuela Borges Vasconcelos, que me acompanha em todas as fases da minha vida, me dando suporte independentemente das minhas decisões.

Ao meu namorado, Marlon Fabrício Dias Gontijo, que sempre me apoia em todas minhas escolhas e me dá forças para sempre seguir em frente e buscar minha melhor versão.

Ao meu padrasto, Isnaldo Martins, que se mostra disposto a auxiliar e incentivar.

Aos meus amigos da UnB, em especial à Maria Eduarda Monteiro, à Maria Luísa Rocha, à Luciana Antunes e à Amanda Veloso que tornaram o processo de aprendizagem mais leve e divertido.

Ao meu orientador, Paulo Augusto Pettenuzzo de Britto, que me auxiliou na execução deste trabalho.

Por fim, expresso minha profunda gratidão a todos os funcionários da Universidade de Brasília, cuja generosidade e apoio tornaram possível a minha presença neste ambiente acadêmico excepcional.

Em especial, gostaria de estender meus agradecimentos ao inspirador corpo docente do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais.

## RESUMO

O Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) tem como principal meta melhorar a qualidade de vida dos trabalhadores brasileiros. Sua estratégia consiste na concessão de benefícios alimentares pelas empresas participantes, que, em contrapartida, recebem incentivos fiscais. Conforme indicado no documento de esclarecimento do Governo Federal sobre o PAT (2023), esses incentivos fiscais têm o objetivo de estimular a adesão das empresas ao programa, centralizando sua finalidade na promoção da oferta de alimentação adequada aos trabalhadores.

Nesse contexto, a eficaz alocação de recursos ao longo do tempo emerge como um fator crucial na avaliação da eficácia e eficiência do PAT. Portanto, esta pesquisa conduziu uma análise quantitativa dos Gastos Tributários destinados à implementação do PAT no período de 2016 a 2020, utilizando fontes oficiais como relatórios orçamentários e demonstrativos financeiros do governo.

Os resultados destacaram um crescimento constante nos Gastos Tributários relacionados ao PAT de 2016 a 2020, com projeções da Receita Federal do Brasil não correspondendo aos montantes reais, evidenciando uma falta de precisão. A análise da evolução anual mostrou um aumento total de cerca de 66% nos gastos tributários destinados ao PAT ao longo de cinco anos, indicando uma tendência ascendente impulsionada pela introdução e expansão de benefícios fiscais.

Além disso, a distribuição regional dos Gastos Tributários direcionados ao PAT destacou a predominância na região Sudeste, ressaltando a importância de considerar o tamanho populacional ao avaliar a obtenção de benefícios. Apesar da significativa participação da região Sul, a análise ajustada pela proporção por habitante indicou uma redução de destaque em relação a outras regiões.

Em resumo, nesta pesquisa, foram conduzidas análises abrangentes sobre a alocação dos recursos de Gastos Tributários para a execução do PAT. Apesar da predominância em determinadas regiões e das imprecisões nas projeções da RFB, evidencia-se uma clara tendência de crescimento constante ao longo do período. Isso sugere uma trajetória ascendente nos gastos tributários direcionados ao programa, fortalecendo a expectativa de um aumento no número de participantes. Por conseguinte, reforça-se a perspectiva de que o objetivo fundamental do programa, que é proporcionar uma alimentação saudável aos trabalhadores, está sendo alcançado.

**Palavras-chaves:** Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). Qualidade de vida dos trabalhadores brasileiros. Benefícios alimentares. Incentivos fiscais. Gastos Tributários.

## ABSTRACT

The Worker's Food Program (PAT) aims to improve the quality of life of Brazilian workers. Its strategy involves granting food benefits by participating companies, which, in turn, receive fiscal incentives. As indicated in the Government Federal clarification document on PAT (2023), these fiscal incentives aim to encourage companies to join the program, centralizing its purpose in promoting the provision of adequate food to workers.

In this context, effective resource allocation over time emerges as a crucial factor in evaluating the PAT's effectiveness and efficiency. Therefore, this research conducted a quantitative analysis of Tax Expenditures allocated to the implementation of PAT from 2016 to 2020, using official sources such as budget reports and government financial statements.

The results highlighted a constant growth in Tax Expenditures related to PAT from 2016 to 2020, with projections from the Brazilian Federal Revenue not corresponding to actual amounts, indicating a lack of precision. The annual evolution analysis showed a total increase of about 66% in tax expenditures allocated to PAT over five years, indicating an upward trend driven by the introduction and expansion of fiscal benefits.

Furthermore, the regional distribution of Tax Expenditures directed to PAT emphasized predominance in the Southeast region, underscoring the importance of considering population size when evaluating benefits. Despite the significant participation of the Southern region, the analysis adjusted for the proportion per inhabitant indicated a reduction in prominence compared to other regions.

In summary, this research conducted comprehensive analyses of the allocation of Tax Expenditures resources for the execution of PAT. Despite predominance in certain regions and inaccuracies in the projections of the Brazilian Federal Revenue, a clear trend of constant growth over the period is evident. This suggests an upward trajectory in tax expenditures directed to the program, reinforcing the expectation of an increase in the number of participants. Consequently, it emphasizes the perspective that the fundamental goal of the program, providing healthy food to workers, is being achieved.

**Keywords:** Worker's Food Program (PAT). Food benefits. Fiscal incentives. Quality of life of Brazilian Workers. Tax Expenditures.

## LISTA DE FIGURAS

|  |    |
|--|----|
| Figura 1- Distribuição Percentual dos Gastos Tributários destinados ao PAT durante o período de 2016 a 2020.....   | 42 |
| Figura 2- Comparação entre as projeções e os valores anuais deduzidos do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) durante a implementação do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) no período de 2016 a 2020..... | 44 |
| Figura 3- Evolução dos Gastos Tributários ao longo dos anos e a correspondente Taxa de Crescimento Real Anual em % após ajuste pela inflação .....   | 46 |
| Figura 4 - Distribuição dos Gastos Tributários direcionados o PAT nas regiões brasileiras (2016) .....   | 48 |
| Figura 5- Distribuição dos Gastos Tributários direcionados o PAT nas regiões brasileiras (2017) .....  | 49 |
| Figura 6- Distribuição dos Gastos Tributários direcionados o PAT nas regiões brasileiras (2018) .....  | 49 |
| Figura 7- Distribuição dos Gastos Tributários direcionados o PAT nas regiões brasileiras (2019) .....  | 50 |
| Figura 9- Distribuição dos Gastos Tributários direcionados o PAT nas regiões brasileiras (2020) .....  | 50 |

## LISTA DE TABELAS

|  |    |
|--|----|
| Tabela 1- Montante corrente dos Gastos Tributários associados ao PAT no ano de 2016, categorizados por função orçamentária e tipo de tributo deduzidos pelas empresas beneficiárias.....   | 38 |
| Tabela 2- Montante corrente dos Gastos Tributários associados ao PAT no ano de 2017, categorizados por função orçamentária e tipo de tributo deduzidos pelas empresas beneficiárias.....   | 39 |
| Tabela 3- Montante corrente dos Gastos Tributários associados ao PAT no ano de 2018, categorizados por função orçamentária e tipo de tributo deduzidos pelas empresas beneficiárias.....   | 39 |
| Tabela 4- – Montante corrente dos Gastos Tributários associados ao PAT no ano de 2019, categorizados por função orçamentária e tipo de tributo deduzidos pelas empresas beneficiárias..... | 40 |
| Tabela 5- Montante corrente dos Gastos Tributários associados ao PAT no ano de 2020, categorizados por função orçamentária e tipo de tributo deduzidos pelas empresas beneficiárias.....   | 40 |
| Tabela 6- Determinação das taxas de crescimento real dos Gastos Tributários, considerando a correção pela inflação. ....   | 45 |
| Tabela 7- População residente das regiões brasileiras de 2016 a 2020 .....   | 47 |
| Tabela 8 - Proporção das Gastos Tributários direcionados ao PAT por habitante.....   | 47 |

## LISTA DE ABREVIACÕES E SIGLAS

|        |   |
|--------|---|
| ANVISA | Agência Nacional de Vigilância Sanitária                      |
| ART    | Anotação de Responsabilidade Técnica                          |
| CAEPF  | Cadastro de Atividade Econômica da Pessoa Física              |
| CNPJ   | Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica                          |
| CNO    | Cadastro Nacional de Obras                                    |
| CETAD  | Cento de Estudos Tributários e Aduaneiros                     |
| CNPq   | Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico |
| CRN    | Conselho Regional de Nutrição                                 |
| DGT    | Demonstrativos de Gastos Tributários                          |
| FGTS   | Fundo de Garantia do Tempo de Serviço                         |
| IRPJ   | Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica                         |
| IPI    | Imposto sobre Produtos Industrializados                       |
| IBGE   | Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística               |
| INAN   | Instituto Nacional de Alimentação e Nutrição                  |
| LOA    | Lei Orçamentária Anual  |
| MCASP  | Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público             |
| OCDE   | Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico     |
| PAT    | Programa de Alimentação do Trabalhador                        |
| PNAE   | Programa Nacional de Alimentação Escolar                      |
| PRONAC | Programa Nacional de Apoio à Cultura                          |
| PROUNI | Programa Universidade para Todos                              |
| RFB    | Receita Federal do Brasil                                     |

## SUMÁRIO

|   |    |
|---|----|
| INTRODUÇÃO.....   | 10 |
| PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR (PAT).....   | 12 |
| 2.1) Mudanças na legislação do PAT .....  | 12 |
| 2.2) Funcionamento do PAT .....   | 15 |
| 2.2.1) Sobre os benefícios concedidos às empresas no âmbito do PAT .....  | 16 |
| 2.2.2) Sobre os benefícios concedidos aos trabalhadores no âmbito do PAT.....   | 18 |
| 2.2.3) Sobre a isenção dos encargos previdenciários e trabalhistas dos benefícios<br>concedidos pelas empresas beneficiárias aos seus empregadores..... | 20 |
| 2.2.4) Participação no PAT .....  | 21 |
| 2.2.5) Funcionamento do PAT .....   | 23 |
| 2.2.6) Exclusão e reingresso.....   | 24 |
| GASTOS TRIBUTÁRIOS .....  | 27 |
| 3.1) Definição do gasto tributário.....   | 28 |
| 3.2) Aspectos metodológicos para realizar as mensurações dos Gastos Tributários.....  | 29 |
| 3.3) Diferença dos gastos tributários para as despesas públicas.....  | 31 |
| 3.4) Exemplos de programas do tipo gasto tributário.....  | 32 |
| 3.5) Relação dos Gastos Tributários com Programa de Alimentação do Trabalhador .....  | 33 |
| PROCEDER METODOLÓGICO .....   | 35 |
| RESULTADOS, ANÁLISES E DISCUSSÃO .....  | 37 |
| 5.1. Análise do PAT referente aos últimos 5 anos (2016 - 2020) .....  | 37 |
| 5.1.1) Análise orçamentária do PAT nos anos em questão.....   | 37 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS .....  | 51 |
| REFERÊNCIAS .....   | 53 |

## 1. INTRODUÇÃO

A busca incessante por saúde e bem-estar coloca em destaque a importância fundamental de uma nutrição adequada, conforme endossado pelo Guia Alimentar para a População Brasileira (Ministério da Saúde, et al., 2014). No livro “Nutrição: Conceitos e Controvérsias”,Sizer e Whitney (2003) reforçam a premissa de que uma alimentação equilibrada, baseada em alimentos saudáveis, desempenha um papel vital ao prover os nutrientes, vitaminas e minerais essenciais para otimizar o funcionamento do organismo.

Neste contexto, é fundamental estabelecer hábitos alimentares saudáveis desde os primeiros anos de vida, pois esses promovem um crescimento saudável, a manutenção dos músculos, ossos e pele, o desenvolvimento cognitivo e a adequada circulação sanguínea para nutrir todas as partes do corpo. Além disso, fornecem a energia necessária para que as pessoas possam desempenhar suas funções vitais e atividades diárias (SIZER; WHITNEY, 2003).

Adicionalmente, a alimentação saudável desempenha um papel crucial na prevenção de diversas enfermidades, como as doenças crônicas, que se caracterizam pela deterioração dos órgãos ao longo do tempo. Doenças cardíacas, perda óssea, problemas dentários, câncer e diabetes são exemplos notórios dessas condições que podem ser evitadas mediante uma dieta balanceada e rica em nutrientes (SIZER; WHITNEY, 2003).

Considerando a influência de uma alimentação adequada no desempenho escolar das crianças, na produtividade no ambiente de trabalho e na resistência a infecções, Ilma e Bertoldo (2004), destacam a necessidade de incluir a nutrição como uma das prioridades nacionais no Brasil. Em resposta a essa demanda, em 2009 foi promulgada a Lei nº 11.947/2009, que versa sobre o Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE).

Com o propósito de fomentar a alimentação dos trabalhadores, um dos programas em vigor no Brasil é o Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT), criado pela Lei nº 6.321/1976 e atualmente regulamentado pelo Decreto nº 10.854/2021. De acordo com informações fornecidas pelo Ministério do Trabalho e Emprego (2020), o propósito central deste programa é proporcionar assistência prioritária aos trabalhadores de baixa, assegurando-lhes acesso a uma alimentação adequada e saudável.

Conforme esclarecido no art. 169º do decreto que regulamenta o programa, o PAT atende a esse objetivo por meio da distribuição de alimentos, pela celebração de contratos com entidades de alimentação coletiva ou através da oferta de refeições no ambiente de trabalho com

elevado valor nutricional, como estipulado no artigo 3º da legislação em questão. (BRASIL, 1976, 2021).

O artigo 167 do mencionado decreto aborda as entidades responsáveis pela gestão compartilhada do Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT), que incluem o Ministério do Trabalho e Previdência, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia e o Ministério da Saúde. Essas instituições regulamentam e fiscalizam aspectos relacionados a questões trabalhistas, tributárias, promoção da saúde e segurança alimentar e nutricional no âmbito do PAT, respectivamente. Adicionalmente, possuem a responsabilidade de elaborar normas complementares vinculadas ao programa.

Nesse contexto, esta pesquisa visa analisar a execução orçamentária do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) no período de 2016 a 2020. O propósito central é aprofundar o entendimento sobre a alocação dos recursos destinados à implementação do programa durante esse intervalo de tempo.

A estrutura deste trabalho está organizada em quatro capítulos, todos dedicados a aspectos específicos relacionados ao programa em questão. O primeiro capítulo introduz o PAT, explorando seu histórico e funcionamento. No segundo capítulo, é abordado o incentivo fiscal concedido pelo governo, destacando-o como um componente crítico para a execução do programa. No terceiro capítulo, conduz-se uma análise quantitativa da execução orçamentária do programa no período em foco.

As análises apresentadas incluem a proporção dos Gastos Tributários destinados ao PAT em relação ao total dos gastos ano a ano. Além disso, são realizadas comparações entre as projeções anuais feitas pela RFB dos montantes das deduções anuais do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) relacionados ao PAT e seus valores reais de cada ano. A análise também abrange a evolução ano a ano, incluindo a comparação entre o ano inicial e o ano final analisado. Por fim, examina-se a existência de predominância dos Gastos Tributários direcionados ao PAT em alguma região específica do Brasil. No quarto capítulo, são elaboradas as conclusões, determinando se o programa se mostra interessante ou não no âmbito nacional, com base nas análises realizadas.

## **2. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR (PAT)**

### **2.1) Mudanças na legislação do PAT**

O Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT), criado através da Lei nº 6.321, de 14 de Abril de 1976, representa uma iniciativa governamental voltada para aprimorar o estado nutricional dos trabalhadores, com ênfase na promoção da saúde e na prevenção de enfermidades, conforme estipulado no artigo 139 da Portaria MTP nº 672, de 2021. No intuito de alcançar esses objetivos, o Deputado Lorenzoni (2022) ressalta a disponibilização de incentivos fiscais, destinados a estimular as empresas a implementar serviços de alimentação para seus funcionários.

Ao longo de quarenta e sete anos de existência, a legislação que rege o PAT passou por transformações significativas, incorporando modificações por meio de decretos, instruções normativas, leis e portarias. Inicialmente regulamentado pelo Decreto nº 78.676/1976, esse referencial normativo foi posteriormente revogado pelo Decreto nº 5/1991 e, mais recentemente, substituído pelo Decreto nº 10.854/2021.

Essa evolução normativa evidencia a necessidade de ajustar as regulamentações do programa, não apenas para atender às demandas em constante evolução dos trabalhadores desde sua criação, mas também para se alinhar às transformações mais abrangentes ocorridas na sociedade ao longo do tempo.

Diante dessa necessidade de adequação do regulamento do programa, foram implementados ajustes por meio da Medida Provisória nº 2.164-41, datada de 24 de agosto de 2001. Essa medida provisória introduziu modificações substanciais no regulamento do PAT, incorporando os parágrafos 2º e 3º ao artigo 2º da Lei nº 6.321/1976.

Dessa forma, o artigo 2º da referida lei estipula que o PAT deve dar prioridade ao atendimento dos trabalhadores com renda mais baixa e limitar esse atendimento aos funcionários contratados pelas pessoas jurídicas beneficiárias. Além disso, estabelece a necessidade de aprovação conjunta pelo Ministério do Trabalho e pelo Instituto Nacional de Alimentação e Nutrição (INAN) para avaliação e aprovação dos programas regidos por esta lei. (BRASIL,2001)

Ainda segundo as inclusões realizadas pela Medida Provisória nº 2.164-41/2001, as organizações participantes do PAT devem possibilitar que seus funcionários mantenham os valores depositados como auxílio-alimentação e refeição em caso de desligamento, com a extensão limitada a um prazo de seis meses, conforme disposto no parágrafo 2º da Lei nº 6.321/1976.

Do mesmo modo, as entidades beneficiárias do PAT têm a faculdade de estender os benefícios previstos nesse programa aos empregados que tenham seus contratos suspensos para participar de cursos ou programas de qualificação profissional, com a extensão restrita a um prazo de cinco meses, de acordo com a inclusão do § 3º do artigo 2 da lei.

Com o propósito de estabelecer diretrizes para as disposições da legislação trabalhista em vários aspectos, incluindo o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), conforme estipulado no parágrafo 18 do seu artigo 1º, o Governo Federal promulgou o Decreto nº 10.854 em 10 de novembro de 2021. Este decreto tem como principal objetivo simplificar e aprimorar as normas trabalhistas, introduzindo o Programa Permanente de Consolidação, Simplificação e Desburocratização e o Prêmio Nacional Trabalhista, que visam promover um ambiente de trabalho mais ágil e eficiente (BRASIL, 2021).

Adicionalmente, o decreto acarreta modificações no Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, imposto este que sofre incidência fiscal como forma de beneficiar os participantes do PAT (BRASIL, 2018).

Com a vigência desse decreto, as empresas beneficiárias do PAT passaram a ter a responsabilidade de fornecer refeições, distribuir alimentos e celebrar contratos com entidades que forneçam alimentação coletiva, sejam elas sociedades civis, comerciais ou cooperativas com a finalidade de executar o programa, conforme delineado no artigo 169 do mesmo.

Adicionalmente, o artigo 174 do Decreto nº 10.854/2021 estabelece que os saldos fornecidos pelas empresas beneficiárias devem ser mantidos em contas de pagamento em nome do trabalhador, na forma de moeda eletrônica, e devem ser registrados separadamente de outros recursos pertencentes ao funcionário, caso existam na mesma instituição de pagamento (BRASIL, 2021).

Outra alteração na legislação do PAT ocorreu por meio da Lei nº 14.442, de 2 de setembro de 2022, resultante da conversão da Medida Provisória nº 1.108/2022. Essa legislação não apenas trata do pagamento do auxílio-alimentação aos empregados, mas também incorpora ajustes na Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976.

Essas alterações impactaram diretamente os critérios de elegibilidade do PAT, isto é, os requisitos ou condições específicas que os trabalhadores e empresas do programa devem satisfazer para ser consideradas elegíveis para participar e receber benefícios do mesmo.

Dentre as alterações promovidas pela Lei nº 14.442/2022 na Lei nº 6.321/1976, destaca-se a extinção da prática conhecida como "rebate". Por meio do artigo 3º da mencionada legislação, estabeleceu-se que as pessoas jurídicas beneficiárias não podem exigir ou receber

[...]qualquer tipo de deságio ou impor descontos sobre o valor contratado, prazos de repasse que descaracterizem a natureza pré-paga dos valores a serem disponibilizados aos trabalhadores, ou outras verbas e benefícios diretos ou indiretos de qualquer natureza não vinculados diretamente à promoção de saúde e segurança alimentar do trabalhador, no âmbito do contrato firmado com empresas emissoras de instrumentos de pagamento de auxílio-alimentação (BRASIL, 2022, art.3).

A regulamentação em questão proibiu a prática do "rebate", mencionada anteriormente, que costumava ser adotada por empresas beneficiárias em contratos com fornecedores de alimentação ou intermediários na aquisição de refeições ou produtos alimentícios.

De acordo com informações divulgadas pela Agência Senado (2022), essa prática consistia na obtenção de descontos nos cartões de benefícios pelas empresas, transferindo o custo desses descontos para restaurantes e supermercados, e, conseqüentemente, para os consumidores.

Com o objetivo de assegurar que os beneficiários do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) utilizem os benefícios concedidos de acordo com os propósitos reais do programa, a Lei estabelece uma modificação específica no parágrafo terceiro do artigo 1º da Lei nº 6.321/1976.

Conforme a legislação

[...]as despesas destinadas aos programas de alimentação do trabalhador devem abranger exclusivamente o pagamento de refeições em restaurantes e estabelecimentos similares e a aquisição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais (BRASIL,1976, art.1º, parágrafo 3º).

Adicionalmente, a legislação introduz uma modificação no artigo 1º-A da Lei nº 6.321/1976 com o intuito de garantir a transparência nos serviços de pagamento de alimentação contratados para a execução do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) e promover a divulgação de uma rede de estabelecimentos comerciais credenciados aos envolvidos no PAT. Este dispositivo destaca que, a partir de maio de 2023, as empresas facilitadoras de aquisição de refeições e produtos alimentícios, organizadas como arranjos de pagamento fechados, devem possibilitar a interoperabilidade entre si e com arranjos abertos de maneira indiscriminada.

Um arranjo de pagamento refere-se ao conjunto de regras associadas aos serviços de pagamento, podendo ser fechado, como, por exemplo, um cartão emitido por um estabelecimento que só pode ser utilizado dentro deste ou em parceiros específicos, ou pode ser aberto, no qual instituições de pagamento emitem um cartão que pode ser utilizado por qualquer estabelecimento sem restrições quanto à sua bandeira (SWAP,2022).

O artigo 1º- A da Lei nº 6.321/1976 estabelece que as empresas que adotam o arranjo de pagamento fechado devem garantir a interoperabilidade do benefício oferecido, possibilitando sua utilização em estabelecimentos além dos seus próprios ou de seus parceiros, em outros locais sem restrições. Isso implica que os trabalhadores ganham a liberdade de

escolher onde desejam usar seus benefícios, buscando melhores preços e maior conveniência, sem a obrigatoriedade de utilizá-los exclusivamente em locais específicos de acordo com a bandeira do cartão. O artigo também destaca que a isenção de custos para a portabilidade desse serviço entrou em vigor a partir de 1º de maio de 2023 (BRASIL, 1976).

Por fim, a Lei nº 14.442/2022 modifica o artigo 3º-A da Lei nº 6.321/1976, que prevê a imposição de sanções. As diretrizes para essas sanções são estabelecidas de acordo com critérios determinados pelo Ministro de Estado do Trabalho e Previdência, nos casos de execução inadequada do Programa de Alimentação do Trabalhador, desvio ou deturpação dos objetivos do auxílio-alimentação.

Tais medidas incluem

[...] a aplicação de multas com valores que variam de R\$5.000,00 a R\$50.000,00, sendo que essa penalidade será duplicada em casos de reincidência ou de obstáculo à fiscalização. Além disso, incluem o cancelamento do registro da pessoa jurídica beneficiária ou das empresas associadas aos programas de alimentação do trabalhador cadastradas no Ministério do Trabalho e Previdência, a partir da data da primeira irregularidade que justifique o cancelamento, conforme estabelecido em regulamentação específica. Isso resulta na perda do incentivo fiscal da pessoa jurídica beneficiária, o qual só poderá ser restabelecido após o cumprimento do prazo determinado em regulamento (BRASIL, 1976, art.3-A).

Adicionalmente, tanto o estabelecimento que comercializa produtos não relacionados à alimentação do trabalhador, quanto a empresa que concedeu a autorização estão sujeitos à aplicação da mesma multa mencionada no inciso I deste artigo (BRASIL, 1976).

Portanto, com as mudanças e inclusões que ocorreram desde sua criação, a Lei nº 6.321/1976 está em conformidade com a regulamentação atual. Essa regulamentação dispõe sobre a dedução do lucro tributável para fins de imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, permitindo a dedução do dobro das despesas realizadas em programas de alimentação do trabalhador, com o objetivo de melhorar as condições nutricionais dos trabalhadores, especialmente nas indústrias, como forma de impulsionar a produtividade e tornar o Brasil mais competitivo no cenário internacional (LORENZONI, 2022).

## **2.2) Funcionamento do PAT**

Ao longo de sua existência, o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) sofreu várias modificações, conforme mencionado anteriormente. Essas adaptações desempenharam um papel fundamental na adequação da regulamentação do programa às necessidades de seus beneficiários e à conjuntura social vigente.

O PAT encontra sua base normativa no Decreto n° 10.854, de 10 de novembro de 2021, sendo complementado por diretrizes adicionais estabelecidas na Portaria MTP n° 672, de 11 de novembro de 2021, e na Instrução Normativa MTP n° 2, de 08 de novembro de 2021. Esses documentos têm o objetivo de melhorar a clareza na execução do programa.

Nesse contexto, a análise a seguir abordará aspectos que permitirão uma compreensão mais profunda da implementação do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) na realidade atual.

## **2.2.1) Sobre os benefícios concedidos às empresas no âmbito do PAT**

### **2.2.1.1) Sobre a dedução no lucro tributável para fins do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas beneficiadas pelo PAT**

A Lei n° 6.321, de 14 de abril de 1976, que criou o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), prevê a possibilidade de dedução no lucro tributável para fins do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, equivalente ao dobro das despesas realizadas nesse programa durante o período-base. No entanto, de acordo com o seu artigo 1°, é necessário obter a prévia aprovação do Ministério do Trabalho e Previdência, seguindo os critérios estabelecidos no Decreto n° 10.854/2021.

O artigo 1° da Lei n° 6.321/1976, limita essa dedução às despesas com refeições em restaurantes e estabelecimentos similares, bem como à aquisição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais relacionados aos programas de alimentação do trabalhador.

Além disso, estipula que a dedução do lucro tributável não pode exceder, em cada exercício financeiro individualmente, a 5%. Cumulativamente, com a dedução prevista na Lei n° 6.297, de 15 de dezembro de 1975, que trata da dedução das despesas relacionadas a projetos de formação profissional, o limite passa a ser de 10% do lucro tributável (BRASIL, 1976).

Adicionalmente, o parágrafo 2° do mencionado artigo esclarece que as despesas não deduzidas no exercício financeiro correspondente podem ser transferidas para dedução nos dois exercícios financeiros subsequentes (BRASIL, 1976).

### **2.2.1.2) Sobre a dedução fiscal no imposto sobre renda**

No que diz respeito aos benefícios destinados às pessoas jurídicas participantes do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), o artigo 172 do Decreto n° 10.854/2021, ao fazer referência aos artigos 383, 641 e 642 do Decreto n° 9.580/2018, estabelece a possibilidade

de dedução do imposto de renda. Esta dedução corresponde à aplicação da alíquota sobre o montante total das despesas de custeio incorridas no âmbito do PAT durante o período de apuração.

A dedução em questão, conforme explicitado no artigo 642 do Decreto nº 9.580/2018, está sujeita a um limite de quatro por cento do imposto sobre a renda devido em cada período de apuração. Qualquer montante excedente a esse limite pode ser transferido para dedução nos dois anos-calendário subsequentes (BRASIL,2018).

As despesas de custeio sujeitas à aplicação das alíquotas são definidas no parágrafo único do artigo 641 mencionado como aquelas

[...] que envolvem o custo direto e exclusivo do serviço de alimentação, e poderão ser considerados, além da matéria-prima, a mão de obra, os encargos decorrentes de salários, as medidas de higiene e os gastos de energia diretamente relacionados ao preparo e à distribuição das refeições (BRASIL,2018, título XV, cap. I, art. 641, parágrafo único).

Por fim, o artigo 383, referenciado no artigo 172 do Decreto nº 10.854/2021, classifica as despesas relacionadas à alimentação fornecidas pela pessoa jurídica a todos os seus empregados, sem distinção, como despesas de custeio do PAT (BRASIL, 2018).

Considerando as despesas relacionadas ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), o artigo 143 da Portaria MTP nº 672 de 2021, em seu terceiro inciso, estabelece um limite para a contribuição financeira dos trabalhadores nesses custos diretos ligados à implementação do PAT. Essa contribuição financeira implica na dedução salarial dos funcionários para auxiliar no custeio do benefício alimentação oferecido pela empresa.

O propósito por trás dessa participação, conforme afirmado pelo diretor de operações e marketing do Blog B2B, Renato Xavier (2021), é envolver os trabalhadores no financiamento do benefício, tornando o programa mais sustentável e permitindo que as empresas subsidiem refeições de forma mais eficiente. Importante notar que a participação financeira dos trabalhadores no PAT não é obrigatória, sendo as empresas livres para decidir sobre sua adoção e implementação, mediante negociações com seus empregados (BRASIL, 2021).

Diante disso, a contribuição dos trabalhadores para o financiamento do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) pode variar em termos de valores cobrados. No entanto, de acordo com informações do documento do Governo Federal destinado a esclarecer dúvidas sobre o PAT (2023), é recomendável que trabalhadores de menor renda sejam submetidos a contribuições mais baixas, enquanto aqueles com salários mais elevados possam arcar com contribuições mais substanciais.

É crucial destacar que, independentemente dessas variações, a participação total dos trabalhadores no custeio do Programa não deve ultrapassar vinte por cento do custo direto (BRASIL, 2021).

Nesse sentido, o benefício fiscal, em casos de serviço próprio de refeições ou distribuição de alimentos por entidades fornecedoras de alimentação coletiva, pode abranger todos os funcionários da empresa beneficiária, mas só é aplicável aos trabalhadores que recebem até cinco salários mínimos, conforme estipulado no artigo 645 do Decreto nº 9.580/2018.

Ademais, o documento do Governo Federal (2023) acrescenta que, como o período de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica é anual, a dedução é calculada com base nas somas mensais dos gastos efetuados durante o exercício financeiro, resultando em um limite mensal de um salário mínimo por funcionário, conforme previsto no artigo 645 mencionado acima (BRASIL, 2018).

Portanto, conforme o esclarecimento do Governo Federal no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador (2023), as empresas participantes do PAT que optam pelo Simples Nacional ou adotam a tributação com base no lucro presumido não são elegíveis para a dedução fiscal no imposto sobre a renda. Esse benefício está, portanto, restrito aos contribuintes que adotam a tributação com base no lucro real.

Entretanto, o documento ressalta que, mesmo não tendo acesso à dedução fiscal no imposto de renda, os empregadores que optam pelo Simples Nacional ou pela tributação com base no lucro presumido desfrutam da isenção dos encargos previdenciários e trabalhistas sobre os valores líquidos dos benefícios concedidos aos trabalhadores, conforme especificado no artigo 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (2017).

### **2.2.2) Sobre os benefícios concedidos aos trabalhadores no âmbito do PAT**

Com o objetivo de atender às necessidades de seus trabalhadores, de acordo com os artigos 140 e 141 da Portaria MTP nº 672 de 2021, o empregador tem a flexibilidade de escolher entre várias abordagens. Ele pode optar por fornecer um serviço próprio, em que assume a responsabilidade pela seleção e aquisição de alimentos, que podem ser preparados e servidos aos trabalhadores como refeições ou entregues devidamente embalados em cestas individuais de alimentos.

Outra alternativa é a contratação de uma empresa terceirizada de alimentação coletiva registrada no PAT. Essa empresa seria encarregada de administrar a cozinha e o refeitório nas

instalações da empresa, ou gerenciar uma cozinha industrial que produz refeições prontas, posteriormente transportadas para o local de refeição dos trabalhadores, ou ainda produzir e entregar cestas de alimentos convenientemente embalados para transporte individual (BRASIL, 2021).

Adicionalmente, o empregador tem a opção de contratar uma empresa terceirizada especializada em facilitar a aquisição de refeições ou gêneros alimentícios registrada no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). Essa empresa poderia emitir moeda eletrônica ou ser credenciada para aceitar a moeda eletrônica emitida, com o propósito de simplificar os pagamentos no âmbito do PAT (BRASIL, 2021).

Nesse contexto, essas empresas facilitadoras de aquisição de refeições ou gêneros alimentícios têm a capacidade de emitir ou credenciar a aceitação de "refeição convênio" ou "alimentação convênio".

No "refeição convênio", os meios de pagamento podem ser usados exclusivamente para adquirir refeições prontas em uma rede de estabelecimentos credenciados, como restaurantes. Por outro lado, no "alimentação convênio", os meios de pagamento podem ser utilizados apenas para a compra de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais credenciados, como supermercados (BRASIL, 2021).

Diante disso, com relação à interoperabilidade mencionada no artigo 1º da Lei 6.321/1976, os serviços de pagamentos de alimentação contratados para execução do PAT deverão compartilhar a rede credenciada de estabelecimentos comerciais. Em outras palavras, uma “maquininha de cartão” que recebe vale alimentação e vale refeição, de um estabelecimento credenciado, poderá aceitar todos os cartões de benefícios, independentemente da bandeira a que pertencem (BRASIL, 2021).

Portanto, conforme informações do Governo Federal em 2023, é permitido adotar várias modalidades, o que significa que um mesmo trabalhador pode receber dois ou mais benefícios de tipos diferentes, ou até mesmo dois trabalhadores podem receber benefícios de diversos tipos. Porém, o benefício fornecido pela empresa participante do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) deve ter o mesmo valor para todos os seus trabalhadores, conforme estipulado no artigo 172 do Decreto nº 10.854/2021.

Além disso, nos casos de suspensão ou interrupção do contrato de trabalho para a participação em cursos ou programas de qualificação profissional, a concessão do benefício é legalmente autorizada, com uma duração máxima de até cinco meses. O benefício pode também ser concedido aos trabalhadores dispensados durante o período de transição para um novo emprego, pelo período máximo de seis meses (BRASIL, 2021).

Em concordância com isso, o artigo 174 do decreto acrescenta que o valor do benefício concedido ao trabalhador pode ser integralmente utilizado por ele após a rescisão do contrato com a pessoa jurídica beneficiária do programa. Em outras palavras, de acordo com as orientações do Governo Federal (2023), o trabalhador deve ter permissão para utilizar todo o saldo remanescente do instrumento de pagamento no momento da rescisão. No entanto, não é permitida a retenção do cartão nem a devolução em espécie do valor remanescente nos cartões, conforme disposto no artigo 178 do decreto em questão (BRASIL,2021).

O artigo 143 da Portaria MTP nº 672 de 2021 estabelece a proibição para o empregador de utilizar os benefícios do PAT com o propósito de incentivar ou desencorajar comportamentos específicos entre seus funcionários. Assim, não é permitido suspender, reduzir, retirar ou aumentar o valor ou a quantidade dos benefícios como forma de punição ou recompensa aos trabalhadores.

O mesmo artigo impõe restrições ao empregador quando contrata uma pessoa jurídica fornecedora do auxílio-alimentação,

[...]de exigir ou receber qualquer tipo de deságio ou imposição de descontos sobre o valor contratado, prazos de repasse que descaracterizem a natureza pré-paga dos valores a serem disponibilizados aos trabalhadores, ou outras verbas e benefícios diretos ou indiretos de qualquer natureza não vinculados diretamente à promoção de saúde e segurança alimentar do trabalhador (BRASIL, 2021, p. 40- 41).

Por fim, é relevante mencionar que, conforme o artigo 3º da Lei nº 6.321/1976, o benefício concedido aos trabalhadores no contexto do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) não possui caráter salarial para fins legais.

### **2.2.3) Sobre a isenção dos encargos previdenciários e trabalhistas dos benefícios concedidos pelas empresas beneficiárias aos seus empregadores**

O artigo 178 do Decreto nº 10.854/2021 oferece diretrizes específicas relacionadas aos benefícios concedidos pelas empresas participantes do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). O dispositivo é claro ao determinar que tais benefícios, quando concedidos pelas pessoas jurídicas beneficiárias do PAT, e desde que não sejam pagos em dinheiro, não são incorporados à remuneração dos trabalhadores para efeitos diversos.

Essa vedação do pagamento em dinheiro visa garantir a destinação específica desses benefícios para a alimentação dos colaboradores, conforme propósito do programa (BRASIL,2021).

Além disso, uma das implicações mais relevantes do artigo 178 é que esses benefícios, ao contrário de outros componentes da remuneração, não são considerados como parte integrante da base de incidência para a cobrança de contribuições previdenciárias e do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Isso significa que esses benefícios, ao serem disponibilizados pela pessoa jurídica beneficiária do PAT, não entram no cálculo das contribuições previdenciárias que recaem sobre a folha de pagamento, nem no cômputo do FGTS (BRASIL,2021).

Portanto, de acordo com informações do documento de esclarecimento do Governo Federal sobre o PAT (2023), essa isenção tem o propósito de incentivar a adesão das empresas ao PAT, promovendo assim a oferta de alimentação adequada aos trabalhadores.

Ao excluir esses benefícios da base de incidência das contribuições previdenciárias e do FGTS, o legislador busca favorecer não apenas as empresas, mas também os próprios trabalhadores, alinhando-se a uma abordagem que reconhece a importância da alimentação saudável no ambiente de trabalho para a saúde e o bem-estar dos colaboradores.

#### **2.2.4) Participação no PAT**

Com o intuito de garantir a melhoria da condição nutricional dos trabalhadores por meio da promoção da alimentação no local de trabalho, conforme esclarecido pelo documento do Governo Federal sobre o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) em 2023, torna-se essencial assegurar uma disponibilidade adequada de alimentos, permitindo seu consumo no mesmo dia ou no início do período ao qual se refere.

Assim, a eficácia na implementação do PAT está intrinsecamente ligada à colaboração das empresas, as quais desempenham papéis diversos, atuando como empregadoras, fornecedoras de refeições coletivas ou facilitadoras da aquisição de refeições e produtos alimentícios.

Nesse contexto, de acordo com as diretrizes do Governo Federal (2023), a participação das empresas no PAT se dá de maneiras distintas, classificadas nos seguintes modos:

- I. Empresa beneficiária, que se refere à pessoa jurídica ou à pessoa física equiparada que proporciona os benefícios aos trabalhadores.
- II. Fornecedor de alimentação coletiva, caracterizada como a empresa responsável pela gestão do fornecimento de alimentos aos colaboradores, podendo abranger tanto refeições prontas quanto cestas de alimentos.
- III. Facilitadora de aquisição de refeições ou gêneros alimentícios, identificada como a empresa devidamente registrada no PAT e contratada pelo empregador para emitir ou credenciar moeda eletrônica destinada aos pagamentos no âmbito do PAT, possibilitando a compra de alimentos em restaurantes

(refeição convênio ou vale-refeição) ou em supermercados (alimentação convênio ou vale alimentação) (GOVERNO FEDERAL, 2023).

Diante disso, é importante ressaltar que os procedimentos para adesão como pessoa jurídica beneficiária do PAT variam conforme do grau de envolvimento na execução do programa. Conforme estabelecido pelo artigo 140 da Portaria MTP nº 672, datada de 2021, entidades de direito público e entidades de direito privado, bem como empregadores registrados no Cadastro de Atividade Econômica da Pessoa Física (CAEPF) ou no Cadastro Nacional de Obras (CNO), estão habilitados a participar como pessoas jurídicas beneficiárias do PAT.

Neste contexto, seguindo as orientações do Governo Federal (2023), as empresas beneficiárias devem realizar sua inscrição online por meio da página <http://www.trabalho.gov.br/sistemas/patnet/> para terem acesso aos benefícios fiscais correspondentes. Simultaneamente, os fornecedores, prestadores de serviços de alimentação coletiva e nutricionistas contratados por essas empresas devem realizar um processo de registro para se integrarem ao programa, utilizando a mesma página destinada às empresas beneficiárias.

Quanto à inscrição das empresas beneficiárias no Programa de Alimentação PAT, o artigo 142 da Portaria MTP nº 672 de 2021 estabelece que essa inscrição deve ser atualizada sempre que houver alterações nas informações cadastrais, podendo ser realizada a qualquer momento e com validade por prazo indeterminado. Essa inscrição implica às empresas beneficiárias sua adesão voluntária a todas as normas do PAT, incluindo aquelas relacionadas a infrações e sanções.

Além disso, a inscrição em questão pode ser cancelada, seja por iniciativa da própria pessoa jurídica beneficiária, seja pela Subsecretaria de Inspeção do Trabalho da Secretaria de Trabalho do Ministério do Trabalho e Previdência, em casos de descumprimento inadequado das diretrizes do PAT (BRASIL, 2021).

Ainda em relação às empresas beneficiárias, no processo de cadastramento de empregadores com filiais, inicia-se com a utilização do número de registro no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) do estabelecimento matriz, seguido pela prestação de informações detalhadas sobre cada filial.

Vale ressaltar que, se houver empregados beneficiados pelo programa em tais filiais, a pessoa jurídica beneficiária do PAT pode abranger todos os trabalhadores de sua empresa (BRASIL, 2021).

### **2.2.5) Funcionamento do PAT**

No que se refere à implementação do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), cabe à empresa beneficiária a responsabilidade de contratar um profissional devidamente qualificado em nutrição para desempenhar a função de técnico no programa. Este profissional será encarregado do planejamento, organização, direção, supervisão e avaliação dos serviços de alimentação e nutrição.

Para cumprir essas obrigações, o profissional deve efetuar seu cadastro por meio da página <http://www.trabalho.gov.br/sistemas/patnet/> e emitir uma Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), um ato administrativo que formaliza o compromisso do profissional com o Conselho Regional de Nutrição (CRN) e a Pessoa Jurídica. Isso assegura a qualidade dos serviços prestados, especialmente quando a empresa mantém um serviço de alimentação próprio, conforme estipulado no artigo 142 da Portaria MTP nº 672/2021 (BRASIL, 2021).

Adicionalmente, o artigo 142 da Portaria MTP nº 672/2021, destaca a importância de a empresa beneficiária assegurar a confirmação do recebimento do instrumento de pagamento por parte de cada trabalhador da organização. Essa documentação deve ser mantida disponível para inspeções futuras do trabalho, servindo como comprovação da concessão do benefício.

O mesmo artigo ressalta a necessidade de a empresa beneficiária orientar seus trabalhadores quanto ao uso adequado dos instrumentos de pagamento. Portanto, todos os documentos e registros relacionados aos gastos com o PAT e aos incentivos fiscais dele decorrentes devem estar prontamente acessíveis para as inspeções do trabalho (BRASIL, 2021).

No que diz respeito às empresas fornecedoras de alimentação coletiva, assim como no caso das empresas beneficiárias, de acordo com o artigo 144 da Portaria MTP nº 672 de 2021, elas devem cumprir as seguintes exigências

[...] possuir profissional legalmente habilitado em nutrição como responsável técnico pela execução do PAT, o qual deverá se cadastrar por meio do portal gov.br e atuará mediante Anotação de Responsabilidade Técnica. Além disso, devem atualizar os dados constantemente de seu registro sempre que houver alteração de informações cadastrais (BRASIL, 2021, p. 41).

Por fim, as empresas que facilitam a aquisição de refeições ou produtos alimentícios devem solicitar seu registro no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) por meio da página <http://www.trabalho.gov.br/sistemas/patnet/> e manter seus dados atualizados sempre que ocorrer qualquer alteração nas informações cadastrais.

Conforme estipulado no artigo 145 da mencionada portaria, essas empresas têm a responsabilidade de reportar quaisquer irregularidades na execução do PAT. Essas denúncias

devem ser feitas por meio dos canais eletrônicos designados pela Subsecretaria de Inspeção do Trabalho da Secretaria de Trabalho do Ministério do Trabalho e Previdência (BRASIL, 2021).

Ademais, de acordo com o artigo mencionado, essas empresas devem reembolsar os estabelecimentos comerciais credenciados pelos valores dos instrumentos de pagamento, efetuando depósitos em contas bancárias ou contas de pagamento em nome da empresa credenciada.

Para realização do credenciamento desses estabelecimentos comerciais, as empresas facilitadoras, deverão de acordo com o artigo 146 da Portaria nº MTP nº 672 de 2021,

[...] verificar a conformidade com as normas de vigilância sanitária, além de confirmar que os estabelecimentos estão autorizados a comercializar refeições ou gêneros alimentícios e têm situação cadastral regular. As empresas facilitadoras também devem garantir que esses estabelecimentos estejam localizados preferencialmente nas proximidades dos locais de trabalho e cancelar o credenciamento de estabelecimentos que não cumpram requisitos sanitários e nutricionais. Além disso, devem evitar práticas irregulares, como a troca dos instrumentos de pagamento por dinheiro, mercadorias ou serviços não relacionados ao programa, a imposição de ágio ou descontos indevidos e o uso inadequado dos instrumentos de pagamento. As informações dos estabelecimentos credenciados devem estar disponíveis para inspeções do trabalho. Portanto, as empresas devem fornecer trimestralmente à inspeção do trabalho, via eletrônica, uma lista atualizada de estabelecimentos credenciados e uma lista dos descredenciados devido a irregularidades mencionadas no artigo (BRASIL, 2021, p.42).

No entanto, de acordo com o artigo 174 do Decreto nº 10.854/2021, os recursos destinados ao trabalhador pela pessoa jurídica beneficiária, para uso no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), devem ser estritamente direcionados ao pagamento de refeições em restaurantes e estabelecimentos similares, ou à aquisição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, dependendo da modalidade do benefício. Esses recursos devem ser registrados de forma separada, ou seja, a contabilidade para o benefício alimentação deve ser distinta daquele referente ao benefício refeição.

Além disso não é permitida a transferência de saldo de uma conta para a outra. Tudo isso deve ser observado com o propósito de assegurar a autenticidade e prevenir possíveis falsificações na execução do programa.

### **2.2.6) Exclusão e reingresso**

Para garantir a correta implementação do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), é necessário que sejam fiscalizados os procedimentos estipulados nas regulamentações pertinentes ao programa. Nesse contexto, tanto o auditor fiscal quanto os membros da sociedade têm a possibilidade de registrar denúncias por meio dos canais eletrônicos designados pela

Subsecretaria de Inspeção do Trabalho da Secretaria de Trabalho do Ministério do Trabalho e Previdência, conforme mencionado no artigo 145 da Portaria nº MTP nº 672/21 (BRASIL, 2021).

Diante disso, o art 3º- A da Lei nº 14.442/2022 prevê a aplicação de multas com valores que variam de R\$5.000,00 a R\$50.000,00, sendo duplicada em casos de reincidência ou de obstáculo à fiscalização. Além disso, o art. 148 da portaria em questão, incluem o cancelamento da inscrição da pessoa jurídica beneficiária ou do registro da empresa fornecedora ou facilitadora de aquisição de refeições ou gêneros alimentícios no PAT pela Secretaria de Trabalho do Ministério do Trabalho e Previdência, desde a data da primeira irregularidade passível de cancelamento, pela inadequada execução do PAT (BRASIL,2021).

Adicionalmente, o mencionado artigo estipula a imposição da mesma multa, tanto para o estabelecimento que comercializa produtos não relacionados à alimentação do trabalhador, quanto para a empresa que concedeu autorização para tal comércio (BRASIL, 2022).

A inscrição no programa pode ser inativada também devido à falta de realização do recadastramento, conforme exigido pela regulamentação, o que levará à inativação automática do registro ou inscrição.

O recadastramento dos inscritos e registrados pode ser requerido a qualquer momento pelo Ministério do Trabalho e Emprego, por meio de medidas amplamente divulgadas. Conforme as diretrizes disponíveis no Governo Federal (2023), é atualmente necessário proceder ao recadastramento das empresas prestadoras de serviços de alimentação que tenham se registrado no PAT antes de 10 de dezembro de 2021.

Nesse contexto, o artigo 147 da Portaria nº MTP nº 672/2021 estabelece que, desde que não ocorra reincidência e não seja impossibilitado o fornecimento de alimentação saudável aos trabalhadores, o Auditor-Fiscal do Trabalho concederá um prazo de trinta dias para a correção das seguintes irregularidades:

[...] não apresentação da documentação relacionada aos gastos com o PAT ou aos incentivos fiscais dele decorrentes, ou informações cadastrais inexatas ou desatualizadas, desde que essas omissões não tenham sido mantidas com propósito de fraude e não comprometam o cumprimento das regulamentações do PAT (BRASIL,2021, p. 43).

Caso essas irregularidades não sejam corrigidas no prazo estipulado, a pessoa jurídica cujo registro no PAT tenha sido cancelado poderá submeter um novo pedido de inscrição por meio do protocolo digital do Ministério do Trabalho e Previdência à seção, setor ou núcleo de segurança e saúde no trabalho da unidade descentralizada da inspeção do trabalho cuja circunscrição abrange o estabelecimento matriz. Isso deve ser feito juntamente com a

apresentação de evidências que demonstrem a regularização das falhas que motivaram o cancelamento, conforme estipulado no artigo 152 da mencionada portaria (BRASIL, 2021).

Portanto, de acordo com o artigo 153 da Portaria n° MTP n° 672/2021, esses procedimentos relativos ao trâmite dos processos de cancelamento e solicitação de nova inscrição ou registro no PAT seguem, de maneira complementar, as normas referentes à organização e tramitação de processos e aplicação de multas administrativas da Secretaria de Trabalho do Ministério do Trabalho e Previdência.

### 3. GASTOS TRIBUTÁRIOS

Pesquisas conduzidas pela Receita Federal do Brasil (RFB) revelam que, de forma geral, os governos recorrem à coleta compulsória de recursos como meio de financiar suas despesas. Esses recursos desempenham um papel central na estrutura tributária de um país e têm como destino principal o financiamento da administração pública (RFB,2020).

Nesse cenário, a RFB (2020) afirma que o conjunto de regulamentações que estabelece e delinea o processo de coleta desses recursos constitui o sistema tributário legal. Portanto, a definição do Sistema Tributário de Referência de um país assume grande relevância, pois a partir dessa estrutura de referência, torna-se possível identificar e classificar os gastos tributários.

Diante disso, o Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal (2020) identificou três abordagens possíveis para definir o Sistema Tributário de Referência. A primeira delas é a abordagem conceitual, que tributa o que se encaixa em um conceito teórico da base de incidência. A segunda é a abordagem legal, na qual a lei estabelece a base tributável. Por fim, a terceira é a abordagem de subsídio análogo, semelhante à abordagem legal, porém, considerando como gasto tributário apenas as concessões fiscais que se assemelham a um subsídio direto.

Além disso, conforme informações da RFB (2023), cada país adota um modelo específico de sistema tributário de referência. Nesse contexto, essas informações indicaram que o Brasil optou pelo enfoque legal, estabelecendo um sistema fundamentado na legislação tributária em vigor, nas normas contábeis, nos princípios econômicos tributários e na doutrina especializada.

No entanto, a adoção da legislação tributária vigente como base para determinar o sistema tributário de referência não considera o status normativo do ato que estabelece as exceções. Portanto, de acordo com a RFB (2023), é necessário examinar a essência da regra de exceção para verificar se ela se enquadra como um gasto tributário.

Conforme as orientações da RFB (2023), a apuração dos benefícios fiscais, denominados gastos tributários, é uma tarefa complexa e envolve a mensuração individualizada de cada incentivo fiscal nos Demonstrativos de Gastos Tributários (DGT).

De acordo com o parágrafo 6º do art. 145 da Constituição Federal de 1988, o demonstrativo regionalizado das receitas e despesas, resultantes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, depende de informações que permitam estimar a quantidade de recursos que deixou de ser arrecadada.

Ademais, em razão da incerteza relacionada às variáveis em questão, a RFB (2023) observa que os gastos tributários diferem das despesas públicas, uma vez que o montante calculado desses gastos é sempre uma estimativa, independentemente da metodologia empregada.

Portanto, apesar das complexidades inerentes a esse tipo de gasto, conforme destacado em pesquisas do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal (2023), o Governo realiza a estimativa dos Gastos Tributários e fornece uma explicação clara sobre como o cálculo de cada um é realizado, por meio do Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT). Isso proporciona aos cidadãos uma visão mais transparente da alocação de recursos públicos, da distribuição da carga tributária e das perdas de arrecadação decorrentes da concessão de benefícios de natureza tributária.

### **3.1) Definição do gasto tributário**

O sistema tributário está repleto de desonerações, conforme relatado pela Receita Federal do Brasil (RFB) em seu documento intitulado “Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação”. Adicionalmente, a instituição afirma que as desonerações tributárias abrangem qualquer situação que envolva a criação de presunções de crédito, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções, abatimentos e adiamentos de obrigações de natureza tributária (RFB,2020).

Ainda de acordo com a RFB (2020), são mencionados diversos propósitos para os quais essas desonerações podem ser empregadas. Isso inclui

simplificar e/ou reduzir os custos da administração, promover a equidade, corrigir distorções, ressarcir despesas incorridas pelos contribuintes em serviços não providos pelo governo e compensar ações complementares às funções típicas do Estado realizadas por organizações civis. Além disso, buscam a equalização das rendas entre diferentes regiões e estimulam setores específicos da economia (RFB, 2020, p.5-6).

Diante disso, observa-se que a identificação das desonerações que se enquadram no conceito de gasto tributário não é tarefa simples, uma vez que não existe um procedimento universalmente aceito e padronizado para essa finalidade.

Contudo, de acordo com relatórios da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) citados pela RFB (2020), foram identificadas semelhanças nos processos de identificação desses gastos. Isso inclui a necessidade de que as desonerações tributárias em questão compartilhem objetivos similares aos das despesas públicas, ou seja, devem possuir uma lógica orçamentária associada. Além disso, elas são vistas

como um desvio da "estrutura normal da tributação", já que geralmente têm um caráter não geral, conforme definido pela RFB em 2020.

Ao destacar essas semelhanças nos processos de identificação dos gastos tributários, o desvio na "estrutura normal da tributação" em questão requer uma compreensão mais aprofundada do que essa estrutura representa. Nesse contexto, a RFB (2023) identifica a equidade, a progressividade e a neutralidade como princípios comuns em um sistema tributário, considerando esses elementos como fundamentais para tal estrutura.

Como resultado, qualquer medida de desoneração que acabe por desviar-se desses princípios, ao mesmo tempo em que visa à promoção de ações governamentais, é categorizada como um gasto tributário.

Assim, de acordo com a definição adotada pela RFB:

Gastos tributários representam despesas indiretas do governo que são executadas por meio do sistema tributário, com o propósito de cumprir objetivos econômicos e sociais. Eles se configuram como uma exceção em relação ao sistema tributário de referência, resultando na redução da arrecadação potencial e, como resultado, no aumento da disponibilidade econômica do contribuinte (RFB,2023, p.12).

### **3.2) Aspectos metodológicos para realizar as mensurações dos Gastos Tributários**

Os principais aspectos metodológicos adotados pela Receita Federal do Brasil (RFB) para realizar as mensurações dos Gastos Tributários incluem: "Perda de Arrecadação", "Ganho de Arrecadação ou Efeito Ampliado da Desoneração" e "Gasto Tributário Equivalente".

O método "Perda de Arrecadação" é definido pela RFB (2023) como a apuração da redução na receita fiscal resultante da implementação de uma regra desonerativa, isto é, uma norma que reduz a carga tributária aplicada a setores específicos, atividades, produtos ou contribuintes.

Por outro lado, quando se busca estimar a receita que seria obtida na ausência de um Gasto Tributário, o método recomendado pela RFB (2023) é o "Ganho de Arrecadação". Esse método leva em consideração o comportamento dos agentes econômicos que ajustam suas ações em resposta a mudanças na tributação, impactando as decisões de consumo, poupança, investimento e oferta de trabalho, conforme definido pela entidade.

Por fim, o método "Gasto Tributário Equivalente" é definido pela RFB (2023) como a apuração do montante de recursos necessário para substituir o Gasto Tributário, seja por meio de um subsídio ou por meio de uma transferência.

No Brasil, a Receita Federal é a instituição encarregada de elaborar os Demonstrativos dos Gastos Tributários (DGT) do país. Conforme divulgado pela própria RFB (2023), o objetivo

principal desses demonstrativos é auxiliar no processo de elaboração do Orçamento Federal, que, de acordo com a entidade, pode ser alcançado por meio da sua escolha pelo método "Perda de Arrecadação" para avaliar as renúncias fiscais nacionais.

Através dessa abordagem, a análise individual dos elementos de Gasto Tributário possibilita a visualização dos montantes totais de recursos públicos despendidos e facilita a comparação entre os gastos diretos e indiretos do país, contribuindo para a formulação do Orçamento Federal e a avaliação das renúncias fiscais em território nacional.

No entanto, de acordo com a RFB (2023), é importante enfatizar que o cálculo das renúncias fiscais se aproximaria mais do montante real que seria devido caso os tributos em situação de desoneração fossem aplicados aos parâmetros normais de tributação, caso houvesse uma fonte de informação mais detalhada sobre o fato gerador do tributo, a base de cálculo tributável e as alíquotas aplicáveis.

Com base nisso, a maneira de calcular os Gastos Tributários é adaptada individualmente a cada caso, o que torna inviável a aplicação de uma única metodologia para todos os benefícios. No entanto, a RFB (2023) informa que utiliza três abordagens distintas para calcular esses gastos.

Uma dessas abordagens é a "Obtenção direta", na qual não é necessário efetuar cálculos para determinar o montante da renúncia fiscal. Nesse método, a RFB obtém o valor do Gasto Tributário diretamente a partir das declarações dos benefícios usufruídos pelos contribuintes.

Outra abordagem utilizada pela entidade envolve "Estimativas com base em dados agregados", que consiste em simular a apuração normal do tributo desonerado a partir de informações obtidas das declarações e escriturações fornecidas pelos contribuintes, bem como de fontes externas e de estatísticas oficiais de instituições.

A terceira abordagem adotada pela RFB é a "Microsimulação", que se baseia nas informações individualizadas dos contribuintes em relação à utilização efetiva do Gasto Tributário. Essa utilização é calculada pela diferença entre o tributo devido simulado e o tributo efetivamente apurado pelo contribuinte. O tributo simulado em questão é obtido por meio de uma reformulação da apuração do tributo, considerando as características específicas de cada contribuinte e simulando uma tributação normal, levando em conta a base de cálculo, a alíquota e outros fatores, excluindo o efeito dos Gastos Tributários.

De acordo com informações da RFB (2023), é importante destacar que os dados utilizados para calcular os gastos provenientes de declarações e escriturações só estão disponíveis após o processamento desses documentos. Como cada obrigação acessória abrange um período específico de apuração, os dados são disponibilizados em momentos distintos.

Diante disso, atualmente, a Receita Federal adota um prazo de três anos para apurar as renúncias fiscais com base nos dados efetivamente disponíveis.

Além disso, a RFB (2023) informa que realiza projeções dos valores dos Gastos Tributários para períodos futuros, com o propósito de integrá-los à série mais recente da DGT Bases Efetivas, empregando o Método dos Indicadores. Este método envolve a aplicação de índices de correção que representam as expectativas de variação de preços e quantidades para o período futuro a cada item de Gasto Tributário.

### **3.3) Diferença dos gastos tributários para as despesas públicas**

Conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) da Secretaria do Tesouro Nacional, a despesa pública engloba os dispêndios realizados pelos órgãos governamentais para garantir o funcionamento e a manutenção dos serviços públicos oferecidos à sociedade. Para esclarecer, como mencionado por Lima (2022), as despesas públicas abrangem a alocação de recursos financeiros dos cofres do Estado, desdobrando-se em despesas orçamentárias, que representam saídas compensatórias requerendo autorização legislativa, e em dispêndios extraorçamentários, que correspondem a saídas compensatórias não sujeitas a autorização legislativa e não incluídas na Lei Orçamentária Anual (LOA).

Além disso, o reconhecimento da despesa pública deve ser precedido da observância dos seguintes critérios, conforme destacado por Lima (2022). Para que uma despesa seja reconhecida, é necessário que ela esteja devidamente prevista na Lei Orçamentária Anual (LOA), seja direcionada para sustentar a operação de bens e serviços públicos, e seja passível de efetivo dispêndio ou represente um compromisso a ser pago (LIMA, 2022).

Com base no conceito de gastos tributários apresentado pela Receita Federal (2023), o gasto tributário representa uma renúncia fiscal e se configura como uma exceção dentro do sistema tributário. Essa renúncia é concedida pelo governo a determinados setores, atividades ou grupos específicos por meio do sistema de tributação. Isso significa que, ao invés de alocar recursos financeiros diretamente, o governo abre mão de parte da receita que seria arrecadada por meio de impostos, taxas ou contribuições sociais, a fim de incentivar práticas, setores econômicos ou grupos sociais específicos.

Essa abordagem difere do conceito de despesas públicas, conforme definido pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). As despesas públicas correspondem aos gastos do governo destinados a prover bens e serviços públicos, como educação, saúde, segurança, infraestrutura e outros, com o propósito de atender às necessidades

da sociedade. Essas despesas são financiadas por meio do orçamento público, que inclui receitas fiscais, empréstimos governamentais e outras fontes de financiamento governamental (MCASP, 2021).

### **3.4) Exemplos de programas do tipo gasto tributário**

Com base na definição de gastos tributários pela Receita Federal (2023), fica evidente que se trata de uma forma de renúncia fiscal destinada a promover objetivos econômicos, sociais e de desenvolvimento. Como exemplo dessas políticas no contexto brasileiro, Oliveira (2020) destaca,

[...] o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac), objeto da Lei 8.313/1991, o incentivo à pesquisa, desenvolvimento e inovação, criado pela Lei 8.248/1991 e o Programa Universidade para Todos (Prouni), criado pela Lei 11.096/2005 (OLIVEIRA, 2020, p. 12).

Conforme estabelecido no artigo 1º da Lei nº 8.313/1991, o Pronac possui objetivos com um claro viés social e um enfoque no desenvolvimento regional. Para alcançar esses propósitos, o artigo 26 da mesma lei estipula que os doadores e patrocinadores de projetos culturais aprovados, com base nos critérios da lei, têm o direito de deduzir do Imposto sobre a Renda os valores efetivamente contribuídos.

Essa dedução é calculada com base nos seguintes percentuais: no caso de pessoas físicas, oitenta por cento das doações e sessenta por cento dos patrocínios e no caso de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, quarenta por cento das doações e trinta por cento dos patrocínios (BRASIL, 1991a).

Ademais, a política pública voltada para o estímulo à pesquisa, desenvolvimento e inovação, estabelecida na Lei nº 8.248/1991, está principalmente associada a objetivos econômicos (OLIVEIRA, 2020).

Conforme o disposto na referida lei, mais precisamente em seu artigo 8º, estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

[...] as aquisições de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos fabricados no país, bem como suas partes, peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, efetuadas pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) e por entidades sem fins lucrativos que atuem no fomento, coordenação ou execução de programas de pesquisa científica ou de ensino, devidamente credenciadas junto a esse conselho (BRASIL, 1991b, art. 8º).

Por fim, o Programa Universidade para Todos (Prouni) tem como objetivo central a prestação de assistência educacional. Conforme estabelecido na lei que o institui, a Lei nº 11.096/2005, em seu artigo 16, prevê a

[...] renúncia fiscal no exercício em que é concedida e nos dois subsequentes, a ser usufruída pela respectiva instituição de ensino, bem como exige a apresentação do demonstrativo da compensação dessa renúncia, do crescimento da arrecadação de impostos e contribuições federais no mesmo segmento econômico ou da redução prévia de despesas de caráter continuado (BRASIL, 2005, art.16).

A renúncia fiscal engloba, conforme estipulado pelo artigo 8º da Lei nº 11.096/2005, os seguintes impostos e contribuições durante o período de vigência do termo de adesão: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e ainda as contribuições sociais subsequentes, tais como a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social e a Contribuição para o Programa de Integração Social.

Estes exemplos deixam evidente como os gastos tributários são utilizados como instrumentos estratégicos para alcançar uma ampla gama de metas em políticas públicas no contexto brasileiro. Eles ilustram a capacidade do governo de promover e respaldar áreas fundamentais, como cultura, pesquisa, desenvolvimento, inovação e educação, por meio de renúncias fiscais específicas.

### **3.5) Relação dos Gastos Tributários com Programa de Alimentação do Trabalhador**

Associando o conceito de Gastos Tributários, conforme definido pela Receita Federal do Brasil (RFB), e o que é estabelecido pela Lei nº 6.321/1976 que criou o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), torna-se evidente que o programa é um exemplo de gasto tributário no contexto brasileiro.

No âmbito deste programa, o governo brasileiro concede incentivos fiscais às empresas participantes com o objetivo de promover a disponibilização de refeições de qualidade aos seus funcionários.

O incentivo fiscal oferecido pelo governo no âmbito do PAT se traduz na permissão dada às empresas de deduzirem uma parte dos custos relacionados à alimentação dos trabalhadores do imposto de renda devido em cada período de apuração, bem como do lucro tributável para efeitos do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. Em outras palavras, as empresas que aderem ao programa podem reduzir sua carga tributária, o que representa uma renúncia de receita para o governo (BRASIL, 1996).

Além disso, é importante destacar que as vantagens proporcionadas pelas empresas aos seus colaboradores não são consideradas no cálculo das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento, tampouco são incluídas no montante do FGTS, conforme estabelecido pelo artigo 178 do Decreto nº 10.854/2021. Ao excluir tais benefícios da base de incidência das

contribuições previdenciárias e do FGTS, o legislador não apenas busca favorecer as empresas, mas também demonstra um compromisso com uma abordagem que reconhece a importância da promoção de hábitos alimentares saudáveis no ambiente de trabalho, visando à saúde e ao bem-estar dos colaboradores (BRASIL, 2021).

Essas práticas são exemplos clássicos de gastos tributários, uma vez que, de acordo com informações da RFB (2023), o governo abre mão de parte da arrecadação de impostos com o propósito de promover um benefício específico, que, neste caso, é a melhoria na qualidade da alimentação dos trabalhadores.

Portanto, por meio do PAT, o governo busca incentivar as empresas a proporcionar refeições de alta qualidade aos seus colaboradores, contribuindo, assim, para o aprimoramento do bem-estar dos trabalhadores e o aumento de sua produtividade, conforme estipulado no artigo 139 da Portaria MTP nº 672, de 2021.

#### 4. PROCEDER METODOLÓGICO

O Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) é uma iniciativa governamental do Brasil, cujo propósito é aprimorar a qualidade de vida dos trabalhadores brasileiros, proporcionando-lhes benefícios alimentícios provenientes das empresas que aderem ao programa e, como contrapartida, recebem incentivos fiscais (BRASIL, 2021). Nesse contexto, a alocação apropriada de recursos e o acompanhamento da evolução do número de beneficiários ao longo do tempo desempenham um papel fundamental na avaliação da eficácia e eficiência do programa.

Esta pesquisa se propõe a realizar uma análise da execução orçamentária do PAT no período de 2016 a 2020, com o intuito de aprofundar o entendimento acerca da distribuição de recursos destinados à sua implementação.

Para atingir os objetivos estabelecidos, a pesquisa adotará uma abordagem quantitativa, englobando a avaliação de indicadores numéricos e valores associados aos gastos tributários do governo durante um período específico. Essa metodologia é essencial para compreender como os recursos públicos estão sendo alocados e utilizados, ao mesmo tempo em que promove a transparência e a prestação de contas no âmbito da administração pública.

Para viabilizar a coleta de dados necessários, os dados financeiros referentes à execução orçamentária do PAT no período de 2016 a 2020 serão obtidos a partir de fontes oficiais, como dados extraídos da Receita Federal do Brasil (RFB) e do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). A análise subsequente será dividida em quatro tópicos.

O primeiro tópico se concentrará nos percentuais dos gastos tributários relativos ao PAT em relação ao total dos gastos, ano a ano, ao longo de todo o período mencionado. Essas informações serão extraídas do relatório obtido da RFB (2023) intitulado "DGT Bases Efetivas", correspondente a cada ano dentro do período especificado.

No segundo tópico, será abordado as projeções dos gastos tributários realizadas pela Receita Federal do Brasil, comparando-as com o montante real dos gastos ano a ano. Essa comparação será obtida com base no "Quadro XXVI" do relatório obtido na RFB (2023) proveniente do documento "DGT Bases Efetivas", referente aos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018. Além da análise comparativa anual das projeções com o montante efetivo dos gastos tributários utilizados no PAT, será determinado se houve excesso ou diminuição nas projeções em relação aos valores reais.

O terceiro tópico avaliará se houve crescimento ou declínio nos gastos tributários relativos ao PAT de ano a ano e também desde o início do período analisado, ou seja, a partir

do ano de 2016, em comparação com o final do período examinado, o ano de 2020. Essa avaliação será realizada com base nos quadros "QIII" e "QIV" do documento "DGT Bases Efetivas" da Receita Federal do Brasil (2023), abrangendo os anos de 2016 a 2020.

Por fim, o quarto tópico apresentará se há predominância dos gastos tributários relativos ao PAT em alguma região, por meio dos quadros "QIV" e "QVII REG" do "DGT Bases Efetivas" da RFB (2023), referentes aos anos em análise.

Em suma, a pesquisa desempenha um papel importante na avaliação do Programa de Alimentação do Trabalhador, ao fornecer informações sobre a alocação de recursos, a eficácia do programa e seu impacto na qualidade de vida dos trabalhadores brasileiros. Além disso, contribui para a promoção da transparência e da accountability no âmbito da administração pública.

## **5. RESULTADOS, ANÁLISES E DISCUSSÃO**

### **5.1. Análise do PAT referente aos últimos 5 anos (2016 - 2020)**

#### **5.1.1) Análise orçamentária do PAT nos anos em questão**

Constatou-se que o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) não é diretamente financiado pelo governo, mas sim por meio de um mecanismo de isenção fiscal. O governo, ao isentar as empresas participantes, incentiva-as a fornecer benefícios alimentícios aos trabalhadores, promovendo, assim, uma melhoria na qualidade de vida, conforme estabelecido pelo artigo 139 da Portaria MTP nº 672, de 2021.

Essa forma de incentivo fiscal se concretiza através da permissão concedida às empresas para deduzirem uma parcela dos custos associados à alimentação dos trabalhadores do imposto de renda devido. Em termos simples, as empresas que aderem ao PAT têm a capacidade de reduzir sua carga tributária, implicando em uma renúncia de receita para o governo (BRASIL, 1996).

As isenções presentes no sistema tributário, ao serem identificadas, podem ou não ser categorizadas como Gastos Tributários, conforme mencionado pela Receita Federal do Brasil (RFB). No entanto, relatórios da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), referenciados pela RFB (2020), ressaltam similaridades nos processos de identificação desses gastos.

Como resultado, estabeleceu-se que qualquer medida de desoneração que se desvie dos princípios de equidade, neutralidade e progressividade do sistema tributário, ao mesmo tempo em que visa a promoção de ações governamentais, é categorizada como um gasto tributário.

Consequentemente, de acordo com a definição de gasto tributário pela RFB (2023), esses benefícios fiscais representam despesas indiretas do governo, executadas por meio do sistema tributário, com o propósito de alcançar objetivos econômicos e sociais. Portanto, conclui-se que as isenções concedidas às empresas participantes do PAT são consideradas gastos tributários do governo.

Diante desse contexto, torna-se necessário mensurar a quantidade desses gastos utilizados na execução do programa. Essa responsabilidade recai sobre a RFB, que, por meio de seus Demonstrativos dos Gastos Tributários anuais disponibilizados no site do Governo Federal, apresenta a perda de receita do governo federal com a concessão desses benefícios

tributários, destacando também os setores beneficiados, conforme evidenciado por Pellegrini (2018).

A seguir, serão apresentadas tabelas abrangendo as Bases Efetivas dos anos de 2016 a 2020. Elas organizam os montantes totais apurados anualmente, ou seja, utilizam o valor do ano em curso, o valor corrente dos Gastos Tributários por função orçamentária e modalidade de gasto, destacando também o tributo sujeito à dedução durante a execução do PAT.

Esses dados proporcionarão uma análise mais detalhada sobre a evolução e o impacto financeiro dos Gastos Tributários na implementação do PAT ao longo do tempo, contribuindo para uma compreensão mais abrangente de seu papel na dinâmica governamental.

Tabela 1- Montante corrente dos Gastos Tributários associados ao PAT no ano de 2016, categorizados por função orçamentária e tipo de tributo deduzidos pelas empresas beneficiárias

|   | Projeções dos<br>Gastos<br>Tributários | Norte      | Nordeste   | Centro-Oeste | Sudeste     | Sul         | TOTAL                         |
|---|--|------------|------------|--------------|-------------|-------------|-------------------------------|
| [Função<br>Orçamentária do<br>Gasto Tributário]             |  |            |            |              |             |             |                               |
| <b>Trabalho</b>   |  | 32.528.627 | 64.204.091 | 101.304.732  | 610.026.973 | 114.065.056 | <b>922.129.478</b><br>(0,34%) |
| [Tipo de tributo<br>deduzido]                               |  |            |            |              |             |             |                               |
| <b>Imposto sobre a<br/>Renda Pessoa<br/>Jurídica – IRPJ</b> | <b>733.704.470</b>                     | 32.528.627 | 64.204.091 | 101.304.732  | 610.026.973 | 114.065.056 | <b>922.129.478</b><br>(0,34%) |

Fonte: de autoria própria utilizando dados da Receita Federal

Tabela 2- Montante corrente dos Gastos Tributários associados ao PAT no ano de 2017, categorizados por função orçamentária e tipo de tributo deduzidos pelas empresas beneficiárias

|   | Projeções do<br>Gasto<br>Tributário | Norte      | Nordeste   | Centro-Oeste | Sudeste     | Sul         | TOTAL                         |
|---|-------------------------------------|------------|------------|--------------|-------------|-------------|-------------------------------|
| [Função Orçamentária do<br>Gasto Tributário]            |                                     |            |            |              |             |             |                               |
| <b>Trabalho</b>   |                                     | 32.903.637 | 82.113.139 | 40.833.366   | 665.625.457 | 124.912.240 | <b>946.387.840</b><br>(0,33%) |
| [Tipo de tributo deduzido]                              |                                     |            |            |              |             |             |                               |
| <b>Imposto sobre a Renda<br/>Pessoa Jurídica – IRPJ</b> | <b>964.057.777</b>                  | 32.903.637 | 82.113.139 | 40.833.366   | 665.625.457 | 124.912.240 | <b>946.387.840</b><br>(0,33%) |

Fonte: de autoria própria utilizando dados da Receita Federal

Tabela 3- Montante corrente dos Gastos Tributários associados ao PAT no ano de 2018, categorizados por função orçamentária e tipo de tributo deduzidos pelas empresas beneficiárias

|   | Projeções<br>dos Gastos<br>Tributários | Norte      | Nordeste   | Centro-Oeste | Sudeste     | Sul         | TOTAL                           |
|---|--|------------|------------|--------------|-------------|-------------|---------------------------------|
| [Função Orçamentária do Gasto<br>Tributário]            |  |            |            |              |             |             |                                 |
| <b>Trabalho</b>   |  | 49.870.795 | 91.690.175 | 74.099.834   | 808.270.417 | 135.552.965 | <b>1.163.484.186</b><br>(0,37%) |
| [Tipo de tributo deduzido]                              |  |            |            |              |             |             |                                 |
| <b>Imposto sobre a Renda Pessoa<br/>Jurídica – IRPJ</b> | <b>993.990.120</b>                     | 49.870.795 | 91.690.175 | 74.099.834   | 808.270.417 | 135.552.965 | <b>1.163.484.186</b><br>(0,37%) |

Fonte: de autoria própria utilizando dados da Receita Federal

Tabela 4 - Montante corrente dos Gastos Tributários associados ao PAT no ano de 2019, categorizados por função orçamentária e tipo de tributo deduzidos pelas empresas beneficiárias

|   | Projeções do<br>Gasto<br>Tributário | Norte      | Nordeste    | Centro-Oeste | Sudeste       | Sul         | TOTAL                           |
|---|-------------------------------------|------------|-------------|--------------|---------------|-------------|---------------------------------|
| [Função<br>Orçamentária do<br>Gasto Tributário]             |                                     |            |             |              |               |             |                                 |
| <b>Trabalho</b>   |                                     | 46.835.328 | 109.926.809 | 75.357.628   | 1.009.017.978 | 144.185.829 | <b>1.385.323.571</b><br>(0,44%) |
| [Tipo de tributo<br>deduzido]                               |                                     |            |             |              |               |             |                                 |
| <b>Imposto sobre a<br/>Renda Pessoa<br/>Jurídica – IRPJ</b> | <b>1.223.948.216</b>                | 46.835.328 | 109.926.809 | 75.357.628   | 1.009.017.978 | 144.185.829 | <b>1.385.323.571</b><br>(0,44%) |

Fonte: de autoria própria utilizando dados da Receita Federal

Tabela 5- Montante corrente dos Gastos Tributários associados ao PAT no ano de 2020, categorizados por função orçamentária e tipo de tributo deduzidos pelas empresas beneficiárias

|   | Projeções do<br>Gasto<br>Tributário | Norte      | Nordeste    | Centro-Oeste | Sudeste       | Sul         | TOTAL                           |
|---|-------------------------------------|------------|-------------|--------------|---------------|-------------|---------------------------------|
| [Função Orçamentária<br>do Gasto Tributário]                |                                     |            |             |              |               |             |                                 |
| <b>Trabalho</b>   |                                     | 54.848.598 | 112.406.005 | 67.259.607   | 1.083.598.490 | 216.684.317 | <b>1.534.797.016</b><br>(0,47%) |
| [Tipo de tributo<br>deduzido]                               |                                     |            |             |              |               |             |                                 |
| <b>Imposto sobre a<br/>Renda Pessoa<br/>Jurídica – IRPJ</b> | <b>1.374.358.979</b>                | 54.848.598 | 112.406.005 | 67.259.607   | 1.083.598.490 | 216.684.317 | <b>1.534.797.016</b><br>(0,47%) |

Fonte: de autoria própria utilizando dados da Receita Federal

### 5.1.1.1) Porcentagens dos Gastos Tributários associados ao PAT no período em questão (2016 – 2020)

Para calcular os gastos tributários, a Receita Federal do Brasil (RFB) realiza a mensuração individualizada de cerca de trezentos itens anualmente. No entanto, é importante

destacar que os valores dos tributos que deixam de ser arrecadados devido a esses benefícios tributários não podem ser observados diretamente. Portanto, as mensurações apresentadas nos DGT são baseadas em estimativas, projeções ou previsões (RECEITA FEDERAL, 2021).

A RFB disponibiliza essas estimativas de gastos tributários por meio de dados abertos no site do Governo Federal. A metodologia utilizada pela RFB para mensurar a perda de arrecadação é denominada "Perda de Arrecadação".

De acordo com a definição da RFB (2023), esse método envolve a apuração da redução na receita fiscal resultante da implementação de regras desonerativas, em outras palavras, consiste na introdução de normas ou políticas que diminuem a carga tributária de determinados contribuintes ou setores da economia.

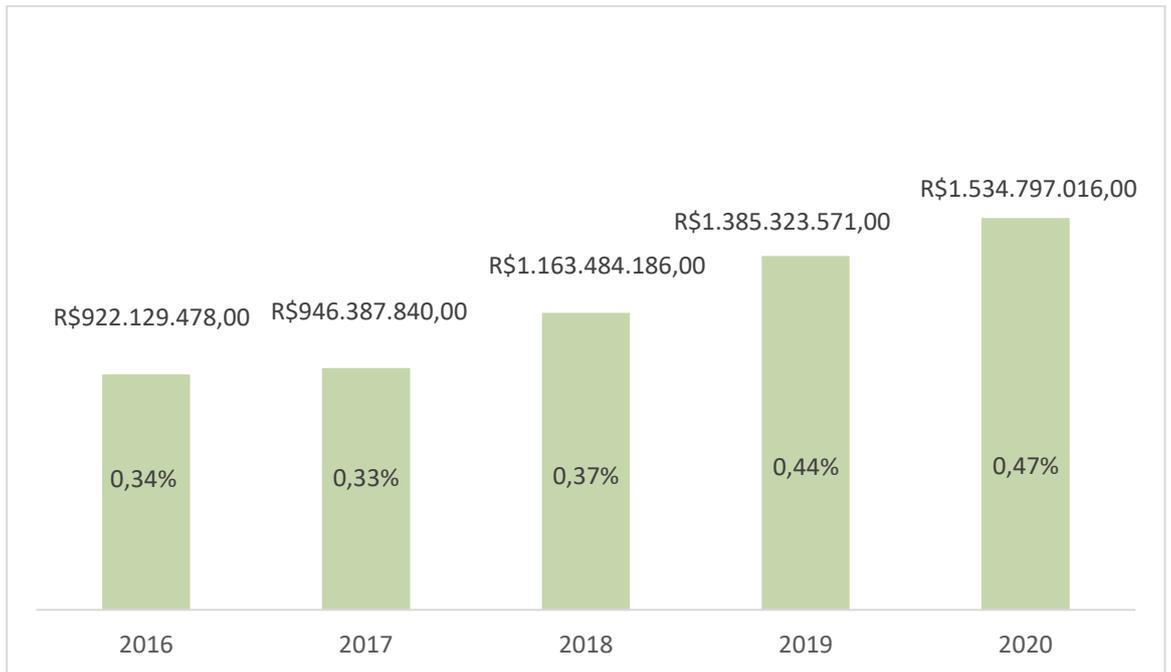
Essa redução na arrecadação é o que constitui os gastos tributários, e o DGT fornece informações detalhadas sobre essas estimativas, permitindo uma análise mais abrangente das políticas fiscais e seus impactos (RECEITA FEDERAL, 2023).

Na análise dos gastos tributários, anualmente a Receita Federal do Brasil (2023) estabelece a proporção atribuída a cada item pertencente aos Gastos Tributários. Conforme indicado pela RFB (2021), são estabelecidos percentuais para aproximadamente trezentos itens em relação ao total dos Gastos Tributários do ano. Essa alocação leva em consideração a função orçamentária e a modalidade de gasto.

No período de 2016 a 2020, as percentagens dos Gastos Tributários relacionados ao PAT, que corresponde à função orçamentária "Trabalho" e à modalidade específica "Programa de Alimentação do Trabalhador" (PAT), foram de 0,34%, 0,33%, 0,37%, 0,44% e 0,47%, respectivamente, conforme ilustrado na Figura 1.

Esses valores representam a parcela dos gastos tributários associada a esse programa específico dentro do contexto mais amplo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária. Essas porcentagens proporcionam informações sobre como os benefícios fiscais foram distribuídos ao longo desses anos e como os recursos públicos são direcionados para apoiar o setor do trabalho, com foco especial no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Figura 1- Aplicações do PAT como percentual dos Gastos Tributários totais durante o período de 2016 a 2020



Fonte: de autoria própria utilizando dados da Receita Federal

### 5.1.1.2) Projeções dos Gastos Tributários destinados ao PAT

Conforme destacado por Pellegrini (2018), é importante salientar que nem toda redução de carga tributária pode ser considerada um benefício ou gasto tributário. Para que uma desoneração seja qualificada como tal, é imperativo que ela constitua uma exceção ou desvio em relação às características típicas associadas a um tributo específico.

Com base nesse princípio, a Receita Federal do Brasil (RFB) utiliza os elementos fundamentais do tributo, tais como o fato gerador, o sujeito passivo, a base de cálculo, a alíquota e as penalidades, como pontos de referência para calcular as estimativas correspondentes dos gastos tributários, que são posteriormente apresentadas nos Demonstrativos dos Gastos Tributários (DGT) anuais (PELLEGRINI, 2018).

Nesse contexto, ao considerar a possibilidade de dedução do imposto de renda de um montante, equivalente à aplicação da alíquota, sobre o total das despesas de custeio do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), a análise do enquadramento de cada desoneração tributária se revela uma tarefa intrincada. Isso porque requer uma análise minuciosa de diversos dispositivos para determinar sua conformidade com elementos essenciais do tributo, conforme esclarecido por Pellegrini (2018).

Adicionalmente, o autor destaca a complexidade de mensurar tais gastos, visto que não se trata de dados concretos, mas sim de estimativas das perdas de arrecadação resultantes das desonerações.

Na abordagem para quantificar os Gastos Tributários, RFB adota o método "Perda de Arrecadação", que consiste em aplicar a regra padrão, sem desonerações, sobre a base tributária existente. A diferença entre a receita calculada e a efetivamente arrecadada representa a estimativa da perda de receita devido aos gastos tributários (PELLEGRINI, 2018).

Assim, a quantificação desses gastos implica em acessar informações que ficam disponíveis para a RFB após um período, devido ao processamento das declarações e escriturações dos contribuintes. Esse método resulta em uma defasagem de aproximadamente três anos na base efetiva de cálculo dos gastos tributários. Em termos mais simples, isso significa que, por exemplo, em 2016, os cálculos dos gastos tributários foram baseados em informações relativas a 2013, gerando estimativas para os anos subsequentes (PELLEGRINI, 2018).

Diante dessas informações, para analisar as projeções do período de 2016 a 2020, foram utilizados como referência os quadros "QXXVI" dos documentos intitulados "DGT Bases Efetivas" dos anos 2015, 2016, 2017 e 2018 da RFB (2023). Esses quadros continham as projeções do montante do tributo tipo Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) deduzidos na execução do PAT para os anos de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020, respectivamente.

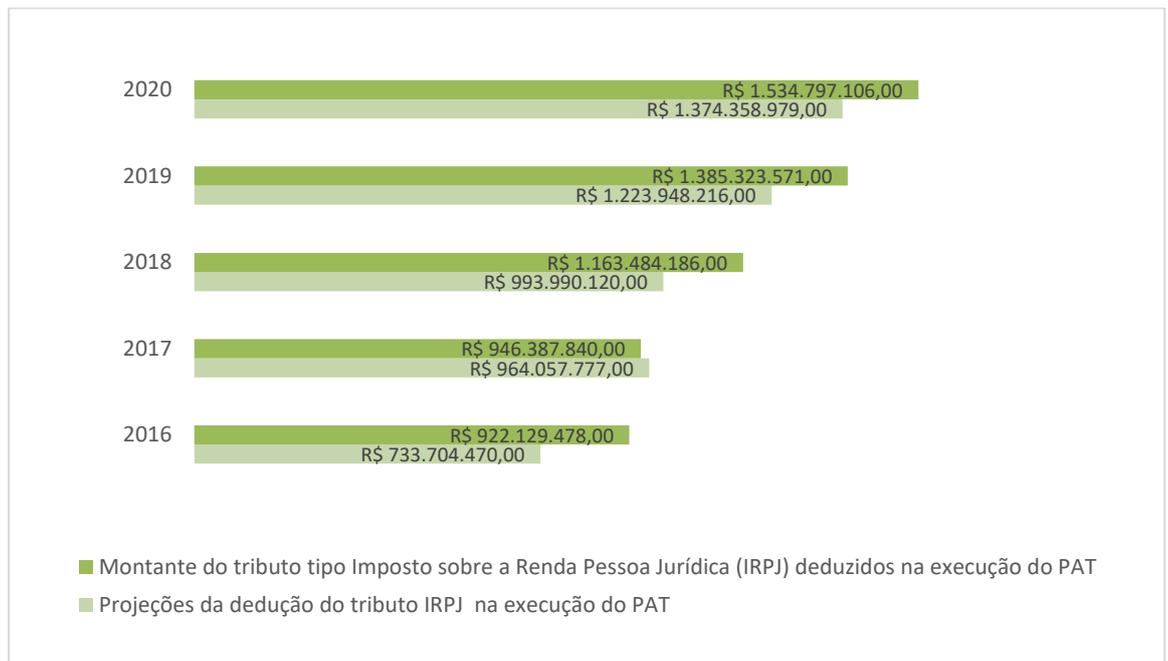
Observando as projeções do montante deduzido do IRPJ pela RFB, apresentadas nas tabelas numeradas de 1 a 5, nota-se que, em todos os anos, com exceção de 2017, as deduções anuais calculadas superaram suas respectivas projeções. Em média, ao longo dos quatro anos, esse excedente foi de aproximadamente 170 milhões de reais, conforme evidenciado na Figura 2.

No entanto, é relevante destacar que apenas em 2017 ocorreu uma dedução do referido imposto inferior ao montante esperado pela RFB, com uma diferença entre a projeção estimada e o montante efetivamente deduzido no ano, equivalente a cerca de 10% do excedente médio ao longo dos quatro anos.

As projeções apresentadas nos Demonstrativos dos Gastos Tributários desempenham um papel fundamental na eficácia da gestão fiscal e na avaliação do impacto das políticas de desoneração tributária. Projeções que careçam de acurácia podem se tornar um desafio tanto para a administração tributária quanto para a transparência nas finanças públicas, como destacado por Pellegrini (2018).

Nesse sentido, a Receita Federal (2021) destaca a importância de que as projeções nos Demonstrativos dos Gastos Tributários sejam tão precisas quanto possível. Isso visa assegurar que o governo esteja capacitado a tomar decisões embasadas, alocar recursos de maneira eficaz e manter a transparência necessária nas finanças públicas.

Figura 2- Comparação entre as projeções e os valores anuais deduzidos do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) durante a implementação do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) no período de 2016 a 2020



Fonte: de autoria própria utilizando dados da Receita Federal

### 5.1.1.3) Análise da evolução dos Gastos Tributários ao longo dos anos (2016 - 2020)

Segundo Pellegrini (2018), é importante observar que os gastos tributários, ao contrário dos gastos diretos, não estão sujeitos à aprovação orçamentária anual. Isso implica que, devido à falta desse escrutínio regular, a introdução de novos benefícios fiscais e a expansão dos já existentes tornam-se processos relativamente mais simples. O autor salienta que essa facilidade cria um ambiente propício para o aumento das perdas de receita e o agravamento das distorções associadas a esses gastos.

Considerando essa análise, ao examinar os montantes totais dos Gastos Tributários nos quadros "QIII" e "QIV" dos arquivos DGT Bases Efetivas anuais da Receita Federal do Brasil (2023), destaca-se um aumento expressivo ao longo do período analisado, que vai de 2016 a 2020. Nesses cinco anos, os gastos tributários utilizados no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) apresentaram um crescimento total de aproximadamente 66%.

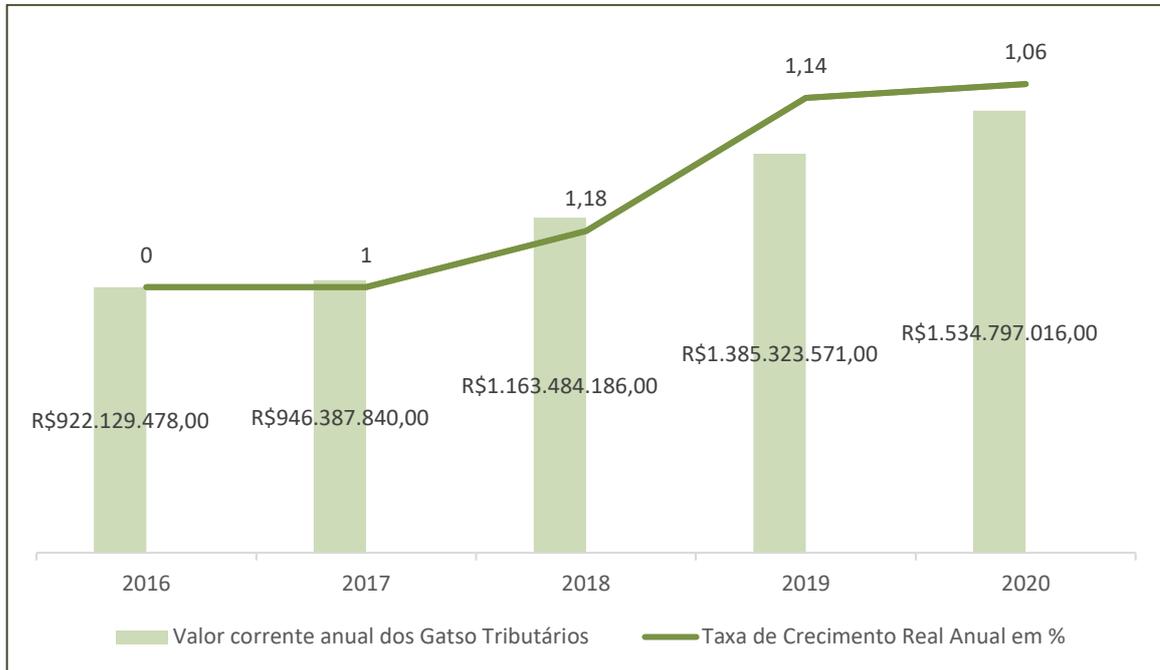
Além desse crescimento acumulado, é notável observar aumentos anuais nos valores calculados dos gastos tributários levando em consideração tanto sua função orçamentária quanto o tipo de tributo deduzido pelo programa. Conforme evidenciado na Tabela 6, os dados revelam um aumento de 1% de 2016 para 2017, 1,18% de 2017 para 2018, 1,14% de 2018 para 2019 e 1,06% de 2019 para 2020. Essas taxas representam o crescimento real dos gastos após a devida correção pela inflação de cada ano, como evidenciado na Figura 3.

Essa análise destaca uma clara tendência de crescimento constante ao longo do período, indicando uma trajetória ascendente nos gastos tributários.

Tabela 6- Determinação das taxas de crescimento real dos Gastos Tributários, considerando a correção pela inflação.

| <b>Ano</b>  | <b>Valor anual deflacionado dos Gastos Tributários</b> | <b>IPCA<br/>Ano</b> | <b>Taxa de Crescimento Real Anual em<br/>%</b> |
|-------------|--|---------------------|--|
| <b>2016</b> | R\$ 922.129.478,00                                     |                     |  |
| <b>2017</b> | R\$ 946.387.840,00                                     | 2,95                | 1%   |
| <b>2018</b> | R\$ 1.163.484.186,00                                   | 3,75                | 1,18%  |
| <b>2019</b> | R\$ 1.385.323.571,00                                   | 4,31                | 1,14%  |
| <b>2020</b> | R\$ 1.534.797.016,00                                   | 4,52                | 1,06%  |

Figura 3- Evolução dos Gastos Tributários ao longo dos anos e a correspondente Taxa de Crescimento Real Anual em % após ajuste pela inflação



Fonte: de autoria própria utilizando dados da Receita Federal

#### 5.1.1.4) Gastos Tributários nas diferentes regiões

Em alinhamento com um dos propósitos dos gastos tributários ressaltado pela Receita Federal (2020), que visa à promoção da equalização das rendas entre as diversas regiões do país, torna-se essencial analisar a distribuição anual desses gastos nas distintas localidades. Para tal análise, utilizam-se como referência os quadros “QIV” e “QVII REG” dos documentos da RFB (2023) intitulados DGT Bases Efetivas nos respectivos anos do período compreendido entre 2016 e 2020.

Com base nesses quadros, é notório que as regiões Sudeste e Sul se destacaram de forma consistente ao longo do período de 2016 a 2020, no que concerne à obtenção das maiores parcelas dos benefícios proporcionados por essas políticas fiscais. Esse cenário é perceptível ao analisarmos as tabelas numeradas de 1 a 5, que exibem os valores dos Gastos Tributários anuais durante esse intervalo de tempo, levando em consideração sua função orçamentária e o tributo que sofre renúncia.

No entanto, é crucial analisar o tamanho das populações residentes nas respectivas regiões para determinar se, ao relacionarmos a obtenção das maiores parcelas dos benefícios com a dimensão populacional das regiões, as regiões Sudeste e Sul mantêm seu destaque.

Diante disso, a seguir, será apresentada, na Tabela 7, a população residente das regiões brasileiras de 2016 a 2020, fornecida pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2020), conforme documentado no relatório intitulado "População Residente Enviada ao Tribunal de Contas da União - Brasil, Grandes Regiões e Unidades da Federação", referente ao período de 2001 a 2020.

Tabela 7- População residente das regiões brasileiras de 2016 a 2020

| Ano         | Norte      | Nordeste   | Centro– Oeste | Sul        | Sudeste    |
|-------------|------------|------------|---------------|------------|------------|
| <b>2016</b> | 17.707.783 | 56.915.936 | 15.660.988    | 29.439.773 | 86.356.952 |
| <b>2017</b> | 17.936.201 | 57.254.159 | 15.875.907    | 29.644.948 | 86.949.714 |
| <b>2018</b> | 18.182.253 | 56.760.780 | 16.085.885    | 29.754.036 | 87.711.946 |
| <b>2019</b> | 18.450.980 | 57.071.654 | 16.297.074    | 29.975.984 | 88.371.433 |
| <b>2020</b> | 18.672.591 | 57.374.243 | 16.504.303    | 30.192.315 | 89.012.240 |

Fonte: de autoria própria utilizando dados do Instituto de Geografia e Estatística (IBGE)

Tabela 8 - Proporção das Gastos Tributários direcionados ao PAT por habitante

| Ano                       | Norte    | Nordeste | Centro– Oeste | Sul      | Sudeste  |
|---------------------------|----------|----------|---------------|----------|----------|
| <b>2016</b>               | 1,836968 | 1,128051 | 6,468604      | 3,874522 | 7,064017 |
| <b>2017</b>               | 1,834482 | 1,434186 | 2,572034      | 4,21361  | 7,655292 |
| <b>2018</b>               | 2,742828 | 1,615379 | 4,606513      | 4,555784 | 9,215055 |
| <b>2019</b>               | 2,538365 | 1,926119 | 4,623997      | 4,810045 | 11,41792 |
| <b>2020</b>               | 2,937385 | 1,959172 | 4,075277      | 7,176804 | 12,17359 |
| <b>MÉDIA DA PROPORÇÃO</b> | 2,378006 | 1,612582 | 4,469285      | 4,926153 | 9,505175 |

Fonte: de autoria própria com base nos dados da Receita Federal e IBGE

Em particular, a região Sudeste emergiu como um relevante destinatário desses benefícios, com percentagens de participação expressivas nos anos de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020, alcançando, respectivamente, 66%, 70%, 69%, 72% e 70% do montante total dos Gastos Tributários anuais.

Além disso, essa região também se destacou pela proporção de Gastos Tributários anuais por habitante, apresentando uma média de 9,5 reais por habitante, conforme evidenciado na Tabela 8. Esse padrão de elevada participação reforça o papel desempenhado pelos gastos tributários na promoção do desenvolvimento econômico dessa região específica.

A região Sul também evidenciou uma participação considerável nos Gastos Tributários em comparação com as demais regiões, embora em proporções inferiores quando contrastada

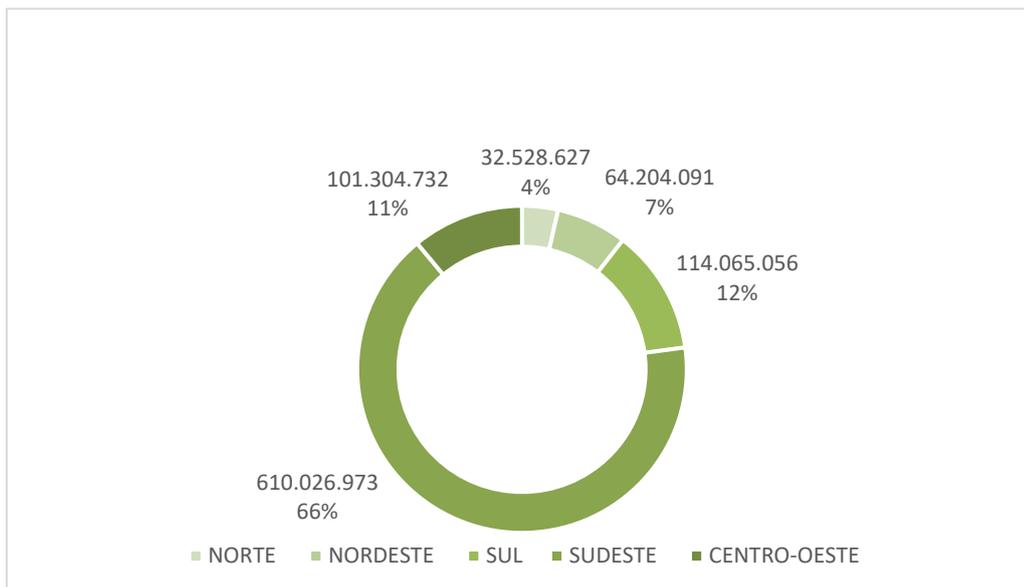
com a região Sudeste. Nos anos de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020, essa localidade registrou percentuais de 12%, 13%, 11%, 10% e 14%, respectivamente.

No entanto, ao considerar o tamanho das populações das regiões brasileiras, a proporção de Gastos Tributários anuais por habitante na região Sul se aproxima do resultado da região Centro-Oeste, com uma diferença média de aproximadamente 0,45 reais por habitante, como exposto na Tabela 8.

Diante desse panorama, e alinhado com informações do Tesouro Nacional (2019), observa-se que a predominância dos gastos tributários destinados ao setor privado concentra-se na região mais desenvolvida do país, a região Sudeste.

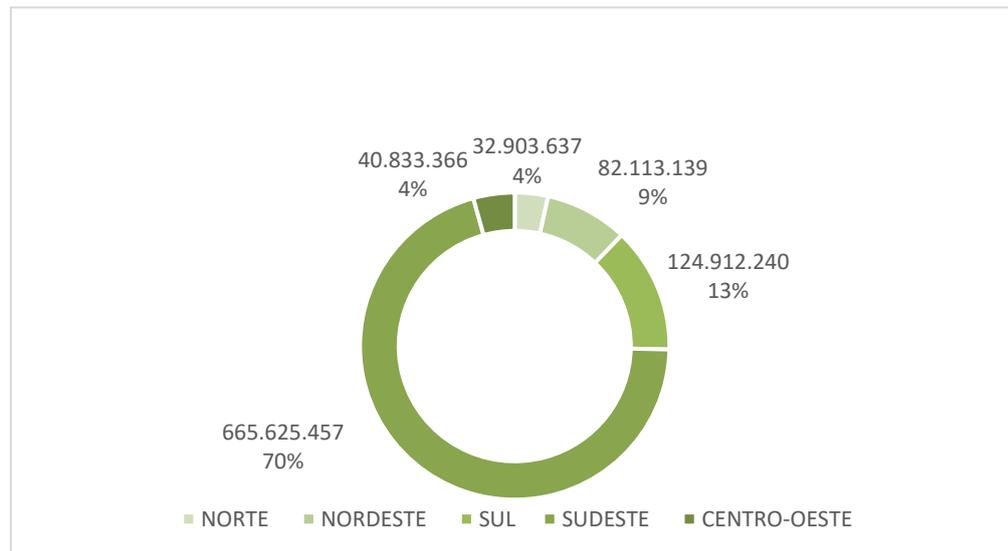
Ficou também evidente que é necessário considerar o tamanho da população das regiões para obter um resultado mais preciso quanto à obtenção das maiores parcelas dos benefícios. Nesse sentido, as Figuras numeradas de 4 a 9 ilustram a proporção dos gastos tributários atribuída a cada região e sua respectiva porcentagem em relação ao total do Gasto Tributário anual, durante o período de 2016 a 2020, respectivamente.

Figura 4 - Distribuição dos Gastos Tributários direcionados o PAT nas regiões brasileiras (2016)



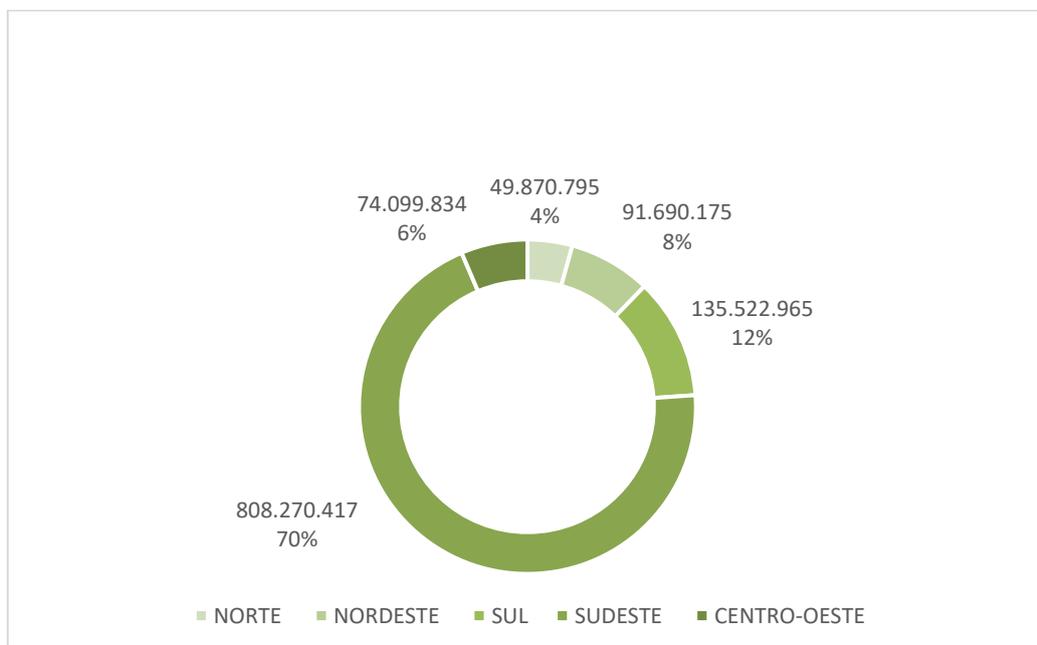
Fonte: de autoria própria com base nos dados da Receita Federal e IBGE

Figura 5- Distribuição dos Gastos Tributários direcionados o PAT nas regiões brasileiras (2017)



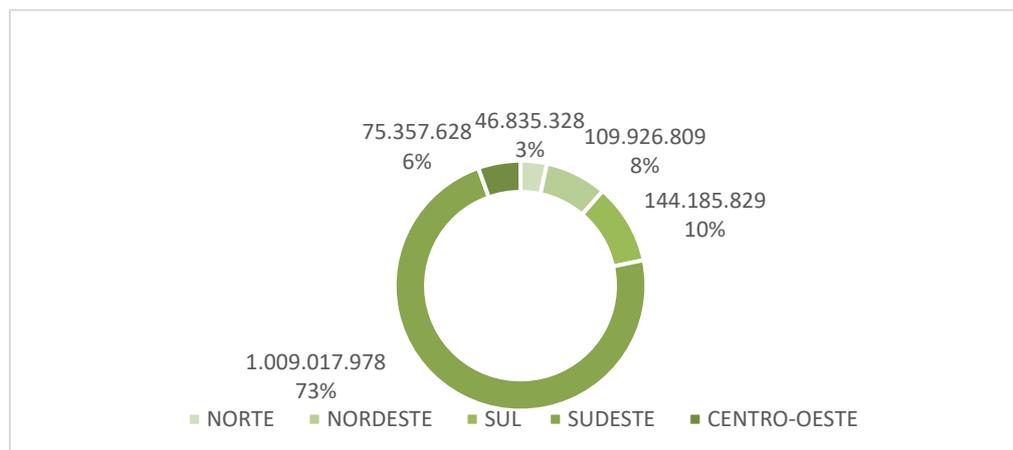
Fonte: de autoria própria com base nos dados da Receita Federal e IBGE

Figura 6- Distribuição dos Gastos Tributários direcionados o PAT nas regiões brasileiras (2018)



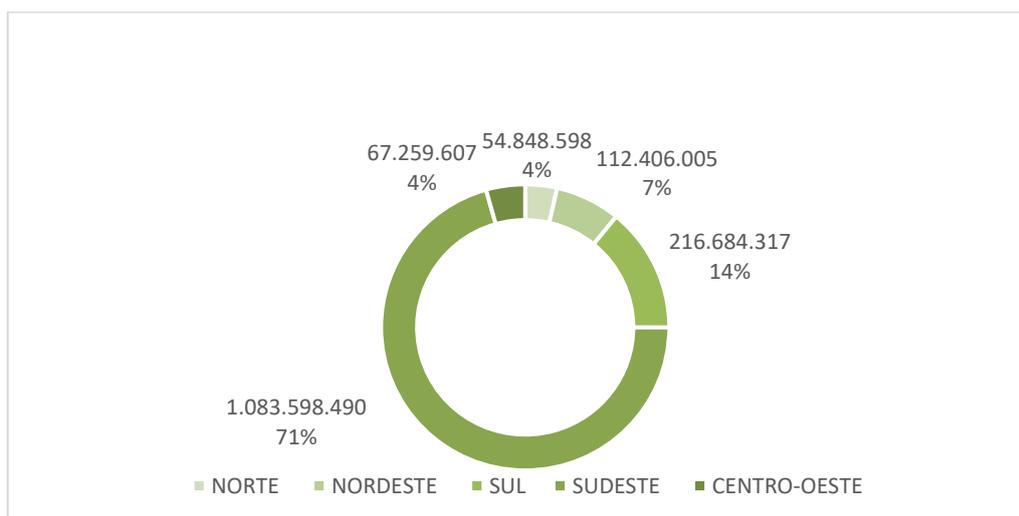
Fonte: de autoria própria com base nos dados da Receita Federal e IBGE

Figura 7- Distribuição dos Gastos Tributários direcionados o PAT nas regiões brasileiras (2019)



Fonte: de autoria própria com base nos dados da Receita Federal e IBGE

Figura 8- Distribuição dos Gastos Tributários direcionados o PAT nas regiões brasileiras (2020)



Fonte: de autoria própria com base nos dados da Receita Federal e IBGE

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa, utilizando fontes oficiais como relatórios orçamentários e demonstrativos financeiros do governo, investigou a distribuição de recursos destinados à execução do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). As análises incluíram a proporção desses gastos em relação ao total, projeções versus montantes reais, evolução ano a ano e distribuição regional.

Os resultados revelaram uma trajetória ascendente nos Gastos Tributários relacionados ao PAT de 2016 a 2020, indicando um crescimento constante ao longo do período. Além disso, verificou-se uma imprecisão nas projeções da Receita Federal do Brasil (RFB), com um excedente médio de cerca de 170 milhões de reais ao longo dos anos.

Apenas no ano de 2017 a projeção apresentada pela RFB foi superior ao montante calculado para o mesmo período. Isso destaca a disparidade entre as previsões e os valores reais dos Gastos Tributários anuais destinados ao PAT.

A pesquisa também examinou a evolução dos Gastos Tributários ano a ano, utilizando taxas reais de crescimento corrigidas pela inflação. Ao longo de cinco anos, os gastos tributários destinados ao PAT apresentaram um aumento total de cerca de 66%, sugerindo uma tendência ascendente atribuída à facilidade de introdução e expansão de benefícios fiscais, conforme mencionado por Pellegrini (2018).

Por fim, a distribuição regional dos Gastos Tributários direcionados ao PAT revelou uma predominância na região Sudeste, a mais desenvolvida do país, com participações expressivas nos anos de 2016 a 2020.

A pesquisa ressaltou a importância de considerar o tamanho da população das regiões ao avaliar a obtenção das maiores parcelas dos benefícios, contribuindo para uma análise mais precisa e equitativa da distribuição geográfica dos recursos do PAT. Diante disso, apesar da participação significativa da região Sul, a análise ajustada por habitante reduziu o contraste em relação a outras regiões.

Em resumo, a pesquisa desempenhou um papel essencial na avaliação do PAT, abordando aspectos relevantes da alocação de recursos, eficácia do programa e impacto na qualidade de vida dos trabalhadores brasileiros. Apesar da predominância regional e das imprecisões nas projeções, a tendência de crescimento constante sugere um aumento no número de participantes, fortalecendo a expectativa de que o objetivo principal do programa, proporcionar uma alimentação saudável, está sendo alcançado, consolidando-o como um programa de interesse nacional.

À medida que a pesquisa se desenvolve, fica claro que o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) desempenha um papel crucial ao proporcionar alimentação durante a jornada de trabalho dos trabalhadores brasileiros. Essa iniciativa é fundamental para otimizar o desempenho no ambiente de trabalho, uma vez que a adequada nutrição se revela como um fator determinante para otimizar o rendimento dos colaboradores em suas atribuições.

Na minha visão, essa conexão direta entre o PAT e o desempenho no trabalho é de extrema importância e demanda uma análise mais aprofundada, considerando não apenas seu impacto na saúde dos trabalhadores, mas também na eficácia global do programa e, conseqüentemente, no panorama laboral nacional.

No intuito de examinar os dados associados ao programa e verificar sua coerência com seus objetivos principais, identifica-se uma lacuna notável: a ausência de documentos comprobatórios, especialmente os relatórios que deveriam indicar o número de participantes no programa.

Na minha perspectiva, essa carência de informações essenciais compromete a transparência e a efetiva avaliação do impacto do PAT. Vale ressaltar que tais relatórios não estão disponíveis no site do Governo Federal, destacando a necessidade de aprimorar a divulgação desses dados cruciais para uma análise mais abrangente e embasada.

Como sugestão para investigações futuras, seria pertinente explorar o impacto do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) na saúde e produtividade dos trabalhadores, por meio da análise de indicadores de saúde, absenteísmo e desempenho em empresas que aderiram ao programa. Além disso, seria relevante examinar a qualidade nutricional das refeições oferecidas, a diversidade de opções disponíveis e sua acessibilidade nos diversos setores econômicos do país.

Essas propostas de pesquisa visam aprofundar a compreensão dos diversos aspectos relacionados à implementação do Programa de Alimentação do Trabalhador, oferecendo oportunidades para análises mais detalhadas. Ao abordar não apenas a eficácia do programa em termos de saúde e produtividade, mas também a qualidade e acessibilidade das refeições em diferentes setores econômicos, as pesquisas futuras podem contribuir significativamente para uma visão abrangente do impacto do PAT no ambiente de trabalho brasileiro.

## REFERÊNCIAS

Agência do Senado, **Aprovada MP que regulamenta teletrabalho e muda auxílio-alimentação**. Senado notícias, 03 de Agosto de 2022. Disponível em:

<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/08/03/aprovada-mp-que-regulamenta-teletrabalho-e-muda-auxilio-alimentacao> /Acesso em: 27 de Outubro de 2023.

Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), **Carta de Serviços**, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/orgaos/agencia-nacional-de-vigilancia-sanitaria/> Acesso em: 19 de Outubro de 2023.

BRASIL. **Código tributário nacional**. 2 ed.. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012.188 p. Disponível em:

<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf>/ Acesso em: 02 de Novembro de 2023.

BRASIL. **Consolidação das Leis do Trabalho - CLT e normas correlatas**. Brasília : Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017. 189 p. Disponível em:

[https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/535468/clt\\_e\\_normas\\_correlatas\\_1ed.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/535468/clt_e_normas_correlatas_1ed.pdf) / Acesso e: 30 de Outubro de 2023.

BRASIL. Decreto n° 9.580, de 22 de Novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**: seção 1, p. 57, Brasília, DF, 23 de Novembro de 2018. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#art641](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#art641) / Acesso em: 30 de Outubro de 2023.

BRASIL. Decreto n° 10.854, de 10 de Novembro de 2021. Regulamenta disposições relativas à legislação trabalhista e institui o Programa Permanente de Consolidação, Simplificação e Desburocratização de Normas Trabalhistas Infralegais e o Prêmio Nacional Trabalhista, e altera o Decreto n° 9.580, de 22 de novembro de 2018. **Diário Oficial da União**: seção 1, p.3, Brasília , DF, 11 de Novembro de 2021. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2021/decreto/D10854.htm/](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/decreto/D10854.htm/) Acesso em: 20 de Outubro de 2023.

BRASIL. Lei n° 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**: seção 1, p. 12451, 27 de Outubro de 1966. Retificação, p. 12567, 31 de Outubro de 1966. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm) /Acesso em:02 de Novembro de 2023.

BRASIL. Lei n° 6.321, de 14 de Abril de 1976. Dispõe sobre a dedução, do lucro tributável para fins de imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, do dobro das despesas realizadas em programas de alimentação do trabalhador. **Diário Oficial da União**: seção 1, p. 4895, Brasília, DF, 19 de Abril de 1976. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6321.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6321.htm) / Acesso em: 27 de Outubro de 2023.

BRASIL. Lei nº 8.248, de 23 de Outubro de 1991. Dispõe sobre a capacitação e competitividade do setor de informática e automação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União:** seção 1, p. 23433, Brasília, DF, 24 de Outubro de 1996. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8248.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8248.htm) /Acesso em: 04 de Novembro de 2023.

BRASIL. Lei nº 8.313, de 23 de Dezembro de 1991. Restabelece princípios da Lei nº 7.505, de 2 de julho de 1986, institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) e dá outras providências. **Diário Oficial da União:** seção 1, p. 30261, Brasília, DF, 24 de Outubro de 1996. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8313cons.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8313cons.htm) /Acesso em: 04 de Novembro de 2023.

BRASIL. Lei nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999. Define o Sistema Nacional de Vigilância Sanitária, cria a Agência Nacional de Vigilância Sanitária, e dá outras providências. **Diário Oficial da União:** seção 1, p. 1, Brasília, DF, 27 de Janeiro de 1999. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9782.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9782.htm) /Acesso em: 19 de Outubro de 2023.

BRASIL. Lei nº 11.096, de 13 de Janeiro de 2005. Institui o Programa Universidade para Todos - PROUNI, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior; altera a Lei nº 10.891, de 9 de julho de 2004, e dá outras providências. **Diário Oficial da União:** seção 1, p. 7, Brasília, DF, 14 de Janeiro de 2005. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2004-2006/2005/lei/l11096.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2005/lei/l11096.htm) / Acesso em: 04 de Novembro de 2023.

BRASIL, Lei nº 11.947, de 16 de Junho de 2009. Dispõe sobre o atendimento da alimentação escolar e do programa dinheiro direto na escola aos alunos da educação básica, altera a Lei nº 10.880, de 9 de junho de 2004, 11.273, de 6 de fevereiro de 2006, 11.507, de 20 de julho de 2007; revoga dispositivos da Medida Provisória nº 2.178-36, de 24 de agosto de 2001, e a Lei nº 8.913, de 12 de julho de 1994; e dá outras providências. **Diário Oficial da União:** seção 1, p.2, Brasília, DF, 17 de Junho de 2009. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/2009/lei/l11947.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/l11947.htm) / Acesso em: 18 de Outubro de 2023.

BRASIL. Lei nº 14.442, de 2 de Setembro de 2022. Dispõe sobre o pagamento de auxílio-alimentação ao empregado e altera a Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, e a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. **Diário Oficial da União:** seção 1, p.4, Brasília, DF, 05 de Setembro de 2022. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2019-2022/2022/lei/L14442.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2022/lei/L14442.htm) /Acesso em: 10 de Novembro de 2023.

BRASIL, Medida Provisória nº 2.164-41, de 24 de Agosto de 2001. Altera a Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, para dispor sobre o trabalho a tempo parcial, a suspensão do contrato de trabalho e o programa de qualificação profissional, modifica as Leis nos 4.923, de 23 de dezembro de 1965, 5.889, de 8 de junho de 1973, 6.321, de 14 de abril de 1976, 6.494, de 7 de dezembro de 1977, 7.998, de 11 de janeiro de 1990, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 9.601, de 21 de janeiro de 1998, e dá outras providências. **Diário Oficial da União:** seção 1, p. 33, Brasília, DF, 27 de Agosto de 2001. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/MPV/2164-41.htm#art5](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2164-41.htm#art5) / Acesso em: 28 de Outubro de 2023.

BRASIL. Portaria MTP nº 672, de 8 de Novembro de 2021. Disciplina os procedimentos, programas e condições de segurança e saúde no trabalho e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, p. 243, Brasília, DF, 11 de Novembro de 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/trabalho-e-emprego/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/comissao-tripartite-partitaria-permanente/legislacao/PortariaMTPn672Disciplinaosprocedimentosprogramasecondiesdeseguranaesadenotrabalho.pdf> / Acesso em: 06 de Novembro de 2023.

Arruda, Ilma; Arruda, Bertoldo. **Nutrição e desenvolvimento**. Instituto Materno Infantil de Pernambuco. Recife, Pernambuco, 2004. <https://doi.org/10.1590/S0102-311X1994000300019> Disponível em: <https://www.scielo.br/j/csp/a/8KTfLZzTXGKWLMXCNHnjKdN/?format=html/> Acesso em: 27 de Setembro de 2023.

Instrução Normativa MTP Nº 2, de 8 de Novembro de 2021. Ministério do Trabalho e Previdência. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pela Auditoria-Fiscal do Trabalho nas situações elencadas. **Diário Oficial da União**: seção 1, p. 153, Brasília, DF, 28 de Novembro de 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/trabalho-e-emprego/pt-br/assuntos/legislacao/PDFINn2de8denovembrode2021compilado29.12.2022.pdf> / Acesso em: 30 de Outubro de 2023.

Instituto de Geografia e Estatística. **População residente enviada ao Tribunal de Contas da União - Brasil, Grandes Regiões e Unidades da Federação - 2001-2020**. Diretoria de Pesquisas, Coordenação de População e Indicadores Sociais, 2020. Disponível em: [https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas\\_de\\_Populacao/Estimativas\\_2020/serie\\_2001\\_2020\\_TCU.pdf](https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2020/serie_2001_2020_TCU.pdf) / Acesso em: 24 de Novembro de 2023.

Lima, Diana Vaz de. **Orçamento, contabilidade e gestão no setor público**. 2 ed. Barueri, São Paulo: Atlas, 2022.

Lorenzoni, Onyx Dornelles. **EM nº 00005/2022 MTP**. Diário Oficial da União, Brasília, 2022. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2022/Exm/Exm-Mpv-1108-22.pdf](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Exm/Exm-Mpv-1108-22.pdf) Acesso em: 28 de Outubro de 2023.

Ministério da Saúde; Secretaria de Atenção à Saúde; Departamento de Atenção Básica. **Guia Alimentar para a população brasileira**. 2. ed, 1. reimpr, Brasília: Ministério da Saúde, 2014. Disponível em: [https://bvsm.s.saude.gov.br/bvs/publicacoes/guia\\_alimentar\\_populacao\\_brasileira\\_2ed.pdf](https://bvsm.s.saude.gov.br/bvs/publicacoes/guia_alimentar_populacao_brasileira_2ed.pdf) / Acesso em: 18 de Outubro de 2023.

Ministério do Trabalho e Emprego; Presidência da República. **Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT)**, Brasília: Ministério do Trabalho e Emprego, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/trabalho-e-emprego/pt-br/servicos/empregador/programa-de-alimentacao-do-trabalhador-pat> / Acesso em: 20 de Outubro de 2023.

Ministério do Trabalho e Emprego; Secretaria de Inspeção do Trabalho. **PAT Responde - Orientações**. Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), versão 1, Brasília: Governo Federal Brasil União e Reconstrução, 2023. Disponível em:

[https://www.gov.br/trabalho-e-emprego/pt-br/servicos/empregador/programa-de-alimentacao-do-trabalhador-pat/faq-Atualizacao-cgsst\\_ago23.pdf](https://www.gov.br/trabalho-e-emprego/pt-br/servicos/empregador/programa-de-alimentacao-do-trabalhador-pat/faq-Atualizacao-cgsst_ago23.pdf) / Acesso em: 27 de Outubro de 2023.

Oliveira, Andreia Rocha Bello de. **Controle externo sobre renúncias de receitas: uma análise das abordagens do U.S. Government Accountability Office para avaliação de gastos tributários.** Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Avaliação de Políticas Públicas) - Escola Superior do Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedello Corrêa, Brasília DF, 2020.

Pellegrini, Josué Alfredo. **Gastos (benefícios) tributários.** Nota Técnica nº17, 8 de Junho de 2018. Instituição Fiscal Independente, 2018. Acesso em: 08 de Novembro de 2023.

Portaria n ° 672, de 8 de Novembro de 2021. Ministério do Trabalho e Previdência. Disciplina os procedimentos, programas e condições de segurança e saúde no trabalho e dá outras providências. **Diário Oficial da União:** seção 1, p. 243, Brasília, DF, 11 de Novembro de 2021. Disponível em:

<https://in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-672-de-8-de-novembro-de-2021-359091010/> Acesso em: 27 de Outubro de 2023.

Receita Federal; Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Demonstrativo dos Gastos Tributários Bases Efetivas -2018-Série 2016 a 2021.** Versão 1.01, Brasília: DF, 2021. Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/dgt-bases-efetivas-2016-serie-2014-a-2019-base-conceitual-e-gerencial/> Acesso: 08 de Novembro de 2023.

Receita Federal; Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários.** Versão 1.04, Brasília: DF, 2023. Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/anexo-metodologico-versao-1-4.pdf> / Acesso em: 01 de Novembro de 2023.

Receita Federal; Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação.** Versão 1.02, Brasília: DF, 2020. Disponível em:

[https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf/@\\_@download/file/](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf/@_@download/file/) Acesso em: 01 de Novembro de 2023.

Receita Federal, do Brasil - RFB. **Gastos Tributários (Bases Efetivas).** 2023. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/> Acesso em: 09 de Novembro de 2023.

Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP.** 9.ed. Ministério da Economia, 2021. Disponível em:

[https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:41943](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943) / Acesso em: 03 de Novembro de 2023.

Sizer, Frances Sienkiewicz; Whitney, Eleanor Noss. **Nutrição: Conceitos e Controvérsias.** 8. ed. Tradução: Nelson Gomes de Oliveira et al. Barueri, São Paulo: Manole, 2003.

Swap, **Arranjo de pagamento aberto: saiba mais sobre essa modalidade.** Blog da Swap: Economia & Fintechs, Benefícios Flexíveis. Disponível em:

<https://www.swap.financial/blog/arranjo-de-pagamento-aberto/> Acesso em: 10 de Novembro de 2023.

Tesouro Nacional. **Os Efeitos dos Gastos Tributários Federais sobre o Federalismo Fiscal Brasileiro.** Revista Cadernos de Finanças Públicas, Brasília, v. 19, n. 3, p. 1-58, 2019.

Disponível em:

[https://bibliotecadigital.economia.gov.br/bitstream/777/521821/1/63\\_Texto\\_do\\_artigo\\_216\\_1\\_10\\_20200316.pdf](https://bibliotecadigital.economia.gov.br/bitstream/777/521821/1/63_Texto_do_artigo_216_1_10_20200316.pdf) / Acesso em: 09 de Novembro de 2023.

Tribunal de Contas da União. **Controle e Avaliação de Gastos Tributários.** Contextualização. Cento de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD), 2020, p. 25. Disponível em:

<https://portal.tcu.gov.br/data/files/25/23/CB/28/847257100EE63057E18818A8/Contextualiza%C3%A7%C3%A3o%20-%20Claudemir%20Rodrigues%20Malaquias.pdf> / Acesso em: 01 de Novembro de 2023.