

Coordenação
Jimir Doniak Jr.
Marcelo Magalhães Peixoto
Alexandre Evaristo Pinto

A NOVA ERA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS NO BRASIL:

a Lei Complementar n. 224/2025, os limites da intervenção estatal e os impactos sobre empresas, investimentos e segurança jurídica

AUTORES

Alexandre Evaristo Pinto | Ana Lucia Castagnari Marra
André Affonso Terra Junqueira Amarante | Ariane Moraes dos Santos
Caio Augusto Takano | Carlos Eduardo Marino Orsolon
Carolina Alcântara | Cristiano Carvalho | Daniela Gueiros Dias Koury
Diogo Olm Ferreira | Edmar Oliveira Andrade Filho
Eduardo Pires Santana | Elidie Palma Bifano | Evany Oliveira
Gustavo Alano Moretti | Gustavo Brigagão | Ivo de Oliveira Lima
Jimir Doniak Jr. | Juliana Vaz | Júlio M. de Oliveira
Leonardo Aguirra de Andrade | Mariana Martelli Bachega
Martha Leão | Paulo Arthur Cavalcante Koury
Paulo Eduardo Mansin | Pedro Guilherme Gonçalves de Souza
Pedro Henrique Mendes Martins Guimarães da Silva | Rafael Nichele
Rafael Palma Bifano | Ramon Tomazela Santos
Renan Melgaço de Lima Carvalho | Rodrigo Maito da Silveira
Solon Sehn | Tatiana Midori Migiyama
Thais Romero Veiga Shingai | Thiago Marini | Valter Lobato



A nova era dos benefícios fiscais no Brasil : a Lei complementar n. 224/2025, os limites da intervenção estatal e os impactos sobre empresas, investimentos e segurança jurídica / coordenação Jimir Doniak Jr., Marcelo Magalhães Peixoto, Alexandre Evaristo Pinto. —São Paulo : MP Editora, 2026.

Bibliografia
ISBN 978-85-7898-120-4

1. Brasil. [Lei Complementar n. 224/2025] 2. Direito tributário
3. Direito tributário - Brasil 4. Legalidade 5. Responsabilidade fiscal - Brasil
6. Segurança jurídica - Brasil I. Jr., Jimir Doniak. II. Peixoto, Marcelo Magalhães. III. Pinto, Alexandre Evaristo.

26-366964.0

CDU: 34.336.2(81)

Maria Alice Ferreira - Bibliotecária - CRB-8/7964

Produção editorial/gráfica
S. Guedes Editoração

Diretor responsável
Marcelo Magalhães Peixoto

Impressão e acabamento
Colorsystem

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2026
Rua Dr. Rafael de Barros, 209 – cj. 21 e 22
Condomínio Edifício Varicred III
04003-042 – São Paulo, SP
Tel./Fax: (11) 3105-7132
www.mpeditora.com.br
ISBN 978-85-7898-120-4

SUMÁRIO

PREFÁCIO	17
GUIA DA OBRA	19

I A LC N. 224/2025 E A NOVA GOVERNANÇA DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS

A Lei Complementar n. 224/2025: A REDUÇÃO DO PAPEL DO ESTADO COMO AGENTE DE FOMENTO AO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E A CRESCENTE IMPORTÂNCIA DO CONHECIMENTO DO DIREITO FINANCEIRO PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO	27
<i>Alexandre Evaristo Pinto</i>	
1 Introdução	27
2 O papel do Estado como fomentador do desenvolvimento econômico	28
3 Os incentivos fiscais como meios de política fiscal destinados à indução do desenvolvimento econômico	30
4 Os gastos tributários e seu regime jurídico	33
5 A Lei Complementar n. 224/2025 e seu contexto	36
6 A operacionalização infralegal e a mudança de paradigma: Decreto n. 12.808/2025, Instrução Normativa RFB n. 2.305/2025 e interpretação da Receita Federal	39
7 As mudanças de paradigma: redução dos incentivos fiscais e a centralidade do direito financeiro	41
LC 224/2025: A REMISSÃO AO "DEMONSTRATIVO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS" E A LEGALIDADE	43
<i>Paulo Arthur Cavalcante Koury</i>	
1 Introdução	43
1.1 A legalidade em dupla vetorização	44
2 A remissão da LC 224/2025 ao "demonstrativo de gastos tributários"	51
2.1 A natureza jurídica do demonstrativo de que trata o art. 165, § 6º, da CF/1988	51
2.2 A violação à legalidade	54

- SCHMÖLDERS, Günter. *Teoría general del impuesto*. Tradução: Luis A. Martín Merino. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962.
- SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SCHOUEIRI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 139-164.
- STÖTZEL, Martin. *Vertrauensschutz und Gesetzesrückwirkung*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 327-354.
- ZULEEG, Manfred. *Die Rechtsform der Subventionen*. Berlin: Walter de Gruyter & Co., 1965. (Neue Kölner rechtswissenschaftliche Abhandlungen, 36).

OS LIMITES DA REDUÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS PELA LC 224/2025: DEMONSTRATIVO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS, LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E O CASO DO PAT

Leonardo Aguirra de Andrade

Professor no IBDT. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela USP. LLM em Direito Tributário Internacional pela Georgetown University. Sócio do Andrade Maia Advogados.

Pedro Henrique Mendes Martins Guimarães da Silva

Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Sócio do Andrade Maia Advogados.

1 Introdução

Um dos desafios constantes do Direito contemporâneo reside na necessidade de harmonizar institutos jurídicos consolidados com novas técnicas normativas que buscam responder a imperativos de gestão fiscal e eficiência orçamentária. Esse fenômeno é particularmente visível no Direito Tributário brasileiro, em que a tensão entre a segurança jurídica e a necessidade de recomposição das receitas públicas frequentemente deságua em soluções legislativas equivocadas e desalinhadas com os princípios constitucionais.

A crescente preocupação com a sustentabilidade das contas públicas e com a racionalização das renúncias fiscais tem levado o legislador a adotar mecanismos de revisão de gastos tributários que, embora legítimos em sua finalidade, tensionam as garantias fundamentais do contribuinte. Nesse contexto, situa-se a Lei Complementar n. 224/2025. Tal medida se insere no contexto inaugurado pela Emenda Constitucional n. 109/2021, que estabeleceu um mandato de racionalização dos incentivos e benefícios tributários federais, mediante a apresentação de plano de redução gradual e das proposições legislativas correspondentes.

Diante disso, o presente artigo parte da seguinte indagação: a circunstância de a Constituição impor ao Estado um dever de racionalização fiscal é suficiente para legitimar uma técnica de redução linear de benefícios cuja identificação, em determinadas hipóteses, depende de remissão ao Demonstrativo de Gastos Tributários?

Para enfrentar essa questão, a análise será dividida em duas camadas. A primeira camada é de natureza formal, focada na validade da utilização do Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT) como elemento apto e válido para enumerar os benefícios fiscais objeto de revisão, especialmente pelo fato de que, quando da publicação da Lei Complementar n. 224/2025, a Lei Orçamentária Anual (LOA) ainda não estava sancionada e, consequentemente, ainda não havia previsão expressa de quais gastos (benefícios) seriam abarcados pela redução.

Tomando como exemplo o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), a segunda camada examina uma controvérsia adicional: a tentativa de aplicar a Lei Complementar n. 224/2025 de modo a repercutir sobre a própria forma de cálculo do incentivo, em possível descompasso com a legislação de regência, a jurisprudência do STJ e as manifestações institucionais da PGFN.

A análise que se segue buscará demonstrar que a eficácia da redução pretendida pela Lei Complementar n. 224/2025 deve respeitar os limites intransponíveis da legalidade material, da anterioridade e da proteção da confiança, de modo que a utilização do DGT como “porta de entrada” para a majoração indireta de tributos revela um vício insanável, que não pode ser suprido por interpretações administrativas restritivas, sob pena de vulnerar a previsibilidade que deve reger a relação entre o Estado e o contribuinte no Estado Democrático de Direito.

2 EC n. 109/2021, benefício fiscal e gasto tributário

A EC 109/2021 funciona como uma norma de programação, estabelecendo objetivos e metas fiscais que orientam a atuação dos Poderes Legislativo e Executivo, mas que não possuem o condão de operar uma autorização direta, autoexecutável ou ilimitada para a supressão de direitos.

Ou seja, o comando constitucional de racionalização não elimina a necessidade de observância das garantias fundamentais do contribuinte. Pelo contrário, a própria estrutura da emenda prevê a necessidade de proposições legislativas correspondentes para a implementação de cada medida de redução, o que reafirma a indispensabilidade da legalidade tributária em sua dimensão material.

Nesse cenário, a implementação concreta de qualquer redução de gastos tributários deve observar, obrigatoriamente, os limites impostos pelo sistema constitucional tributário.

A existência de um plano de metas fiscais não afasta a necessidade de que cada ato normativo redutor respeite as limitações ao poder de tributar, tais como a anterioridade tributária, a segurança jurídica e a proteção da confiança.

Essa compreensão foi reforçada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 1.383 do regime de repercussão geral¹, em que se firmou a tese de que a redução ou supressão de benefícios fiscais que resulte em majoração indireta de tributos deve observar as anterioridades aplicáveis, consideradas as determinações e exceções constitucionais próprias de cada tributo.

1. “Direito constitucional e tributário. Recurso extraordinário. ICMS. Revogação ou supressão de benefício fiscal. Anterioridade tributária. Reafirmação de jurisprudência. I. Caso em exame. II. Recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal de Justiça do Pará que anulou autos de infração fiscal relativos ao recolhimento a menor de ICMS, realizados com base em benefício fiscal revogado. Isso ao fundamento de que a supressão ou a redução de benefício tributário deve observar a anterioridade tributária. II. Questão em discussão. 2. A questão em discussão consiste em saber se o princípio da anterioridade tributária deve ser observado nos casos de redução ou de supressão de incentivo ou benefício tributário. III. Razões de decidir. 3. No julgamento de Agravo em Embargos de Divergência no RE 564.225, o STF afirmou ‘que se aplica o princípio da anterioridade tributária, geral e nonagesimal, nas hipóteses de redução ou de supressão de benefícios ou de incentivos fiscais, haja vista que tais situações configuram majoração indireta de tributos’, observadas as exceções expressas na Constituição. 4. O princípio da anterioridade busca assegurar a previsibilidade da relação fiscal, de modo a evitar que o sujeito passivo seja surpreendido com um aumento súbito de encargo, sem a possibilidade de planejamento financeiro. Precedentes. IV. Dispositivo e tese. 5. Recurso extraordinário conhecido e desprovido. Tese de julgamento: ‘O princípio da anterioridade tributária, geral e nonagesimal, se aplica às hipóteses de redução ou de supressão de benefícios ou de incentivos fiscais que resultem em majoração indireta de tributos, observadas as determinações e as exceções constitucionais para cada tributo’ (STF, RE 1.473.645 RG, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, j. 21.03.2025, processo eletrônico, repercussão geral, mérito, DJe-136, divulg. 28.04.2025, public. 29.04.2025).

A legitimidade da recomposição da receita pública depende, portanto, da compatibilidade entre o objetivo fiscal perseguido e os instrumentos normativos utilizados para concretizá-lo. Não basta que o Estado invoque o cumprimento de uma meta orçamentária para reduzir incentivos fiscais; é necessário que a norma redutora indique, com densidade suficiente, quais benefícios são alcançados e quais efeitos jurídicos serão produzidos. Quando essa identificação depende de remissões genéricas ou de documentos de natureza predominantemente informativa, surge a necessidade de aferir se a técnica empregada atende ao princípio da legalidade tributária.

A partir dessas premissas, a compreensão dos efeitos da Lei Complementar n. 224/2025 exige, preliminarmente, a distinção técnica entre categorias que, embora correlatas no debate público, possuem naturezas jurídicas e funções sistêmicas profundamente distintas. A confusão metodológica entre benefício fiscal, gasto tributário e regime de apuração compromete a análise da legalidade da redução linear pretendida, na medida em que tenta amalgamar instrumentos de transparência orçamentária com normas de incidência tributária.

Por benefício fiscal, em sentido amplo, pode-se compreender a norma que, em comparação com determinado sistema tributário de referência, reduz, posterga ou neutraliza a carga tributária ordinariamente incidente sobre determinada situação, seja por meio de isenção, alíquota reduzida ou zero, redução de base de cálculo, crédito presumido, dedução, diferimento ou outra técnica equivalente. Em muitos casos, trata-se de instrumento de extrafiscalidade, por meio do qual o Estado reduz a carga tributária ordinária para induzir condutas ou favorecer determinadas finalidades econômicas, sociais ou regionais. Em termos de definição legal, é oportuno considerar que o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101, de 2000) define benefício fiscal a partir do conceito de “renúncia de receita”, o que abrange “anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.

Dentro dessa categoria, destacam-se os incentivos fiscais indutores – como o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) –, que não constituem mera benesse, mas uma técnica de intervenção no domínio econômico e social. Como ensina a doutrina de Luís Eduardo Schoueri², tais normas tributárias indutoras vinculam a fruição do benefício à prática de condutas economicamente onerosas pelo contribuinte, estabelecendo uma relação de sinalagma entre o incentivo e o cumprimento de uma política pública.

Por outro lado, o conceito de gasto tributário possui natureza eminentemente financeiro-orçamentária³. Ele representa a mensuração do custo de oportunidade das renúncias de receita, servindo como ferramenta de controle e transparência para a gestão das contas públicas⁴. O Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT) atua como veículo introdutor dessa mensuração, cuja função constitucional, nos termos do art. 165, § 6º, da Constituição Federal, é acompanhar o projeto de lei orçamentária para evidenciar o efeito das isenções e dos benefícios sobre as receitas e despesas da União.

Benefícios fiscais e gastos tributários são conceitos distintos, inseridos em campos do Direito diferentes; porém, podem dialogar com a mesma realidade prática: o Governo concede um benefício fiscal aos contribuintes, reduzindo a sua carga tributária, incorrendo, assim, em um gasto tributário (renúncia de receita) em comparação a parâmetro normal de tributação (aquele que seria verificado se a norma de desoneração não existisse). O que não se deve admitir é o uso de um instrumento de Direito Financeiro (Demonstrativo de Gastos Tributários), que tem função meramente informativa e de controle, como parte essencial de uma norma desonerativa incompleta.

A utilização do DGT pela Lei Complementar n. 224/2025 como critério de identificação de benefícios sujeitos à redução desloca esse demonstrativo de sua função típica de transparência fiscal para uma função de integração da

2. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 72-80.

3. HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 55-62.

4. FRANCO, Bernardo Nacouzi de Mello. *Gastos tributários, o mito do livre mercado e a ordem socioeconômica brasileira*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2014. p. 101.

norma tributária redutora. Esse deslocamento não é, em abstrato, necessariamente inválido, mas exige cautela reforçada quanto à legalidade, à publicidade e à densidade normativa da remissão.

O DGT não possui, nem poderia possuir por sua própria natureza, a força normativa necessária para alterar a regra-matriz de incidência ou para servir como fundamento exclusivo para a supressão de incentivos.

3 Legalidade tributária, reserva de lei específica e anterioridade

Fixada a distinção entre gasto tributário como categoria financeiro-orçamentária e benefício fiscal como norma de redução da carga tributária, cabe examinar quais limites constitucionais condicionam a utilização dessa classificação orçamentária como critério para reduzir incentivos fiscais. A questão não se resume à legitimidade da revisão dos gastos tributários, mas à forma pela qual essa revisão é traduzida em aumento indireto da carga tributária.

A validade da redução de benefícios fiscais operada pela Lei Complementar n. 224/2025 deve ser aferida sob o crivo rigoroso das garantias fundamentais do contribuinte, com destaque para a legalidade tributária e a anterioridade. O sistema constitucional brasileiro estabelece que a alteração de incentivos fiscais não é um ato de livre disposição do administrador, mas um procedimento vinculado que exige a observância de ritos e limites temporais específicos⁵. A utilização de uma técnica de redução linear, fundada em remissões a documentos orçamentários, tensiona esses pilares ao criar um cenário de incerteza quanto ao real impacto da norma sobre o patrimônio dos particulares⁶.

O primeiro óbice à sistemática adotada reside na reserva de lei específica, prevista no art. 150, § 6º, da Constituição Federal. Esse dispositivo determina que qualquer subsídio, isenção ou redução de base de cálculo só poderá ser

concedido mediante lei específica que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo.

A legalidade tributária exige que qualquer majoração de carga, ainda que indireta, seja veiculada por lei que defina, de forma exauriente, todos os elementos da relação jurídico-tributária, não podendo a Administração Tributária valer-se de demonstrativos orçamentários para suprir lacunas de identificação de benefícios atingidos por medidas de racionalização.

A exemplo de como tal dever não pode ser ignorado pelo legislador, quando do julgamento da ADI n. 3.462/PA⁷, o Supremo Tribunal Federal foi categórico ao afirmar que a revogação ou redução de um benefício deve observar as mesmas solenidade e especificidade exigidas para a sua concessão. Tanto a outorga quanto a supressão de desonerações tributárias devem ocorrer por meio de lei em sentido formal, vedada a delegação dessa competência legislativa ao Chefe do Executivo ou a integração por atos de menor estatuta normativa⁸.

Ao remeter a identificação dos benefícios ao Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT), a Lei Complementar n. 224/2025 realiza uma delegação transversa, pois permite que um documento administrativo-orçamentário defina o alcance material da redução, em afronta à reserva legal.

5. ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 27-36.

6. ROQUE, Antonio Carranza. O princípio da anterioridade tributária em face da Emenda Constitucional 42/2003 e questões conexas. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 92, p. 79-80, 2004.

7. "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI PARAENSE N. 6.489/2002. AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVA PARA O PODER EXECUTIVO CONCEDER, POR REGULAMENTO, OS BENEFÍCIOS FISCAIS DA REMISSÃO E DA ANISTIA. PRINCÍPIOS DA SEPARAÇÃO DOS PODERES E DA RESERVA ABSOLUTA DE LEI FORMAL. ART. 150, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A adoção do processo legislativo decorrente do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, tende a coibir o uso desses institutos de desoneração tributária como mola de barganha para a obtenção de vantagem pessoal pela autoridade pública, pois a fixação, pelo mesmo Poder instituidor do tributo, de requisitos objetivos para a concessão do benefício tende a mitigar arbitrio do Chefe do Poder Executivo, garantindo que qualquer pessoa física ou jurídica enquadrada nas hipóteses legalmente previstas usufrua da benesse tributária, homenageando-se aos princípios constitucionais da impessoalidade, da legalidade e da moralidade administrativas (art. 37, caput, da Constituição da República). 2. A autorização para a concessão de remissão e anistia, a ser feita 'na forma prevista em regulamento' (art. 25 da Lei n. 6.489/2002), configura delegação ao Chefe do Poder Executivo em tema inafastável do Poder Legislativo. 3. Ação julgada procedente" (STF, ADI 3.462, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 15.09.2010, DJe-030, divulg. 14.02.2011, public. 15.02.2011, Ement., v. 002464-01, p. 00042, RTJ, v. 00219-01, p. 00163).

8. ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 96-97.

É dizer: o DGT não deve servir de complemento da norma jurídica que reduz ou altera benefícios fiscais, uma vez que a legalidade tributária, fundamentada no art. 150, I, e § 6º, da CF/1988, exige que aumentos de tributo, ainda que de maneira indireta (em razão da redução de benefícios fiscais), devam ter previsão completa e específica.

É por esse motivo que a Lei Complementar n. 224/2025 não poderia ter delegado ao DGT a definição de quais benefícios fiscais seriam objeto de redução. Ao assim fazer, há clara violação da legalidade tributária.

A segurança jurídica⁹ e a não surpresa do contribuinte são os valores protegidos por essa regra, impedindo que o Estado promova recomposições de receita de eficácia imediata que desnaturem o planejamento financeiro das empresas.

De igual modo, ao vincular a supressão de benefícios fiscais a ato informativo ainda não introduzido no ordenamento jurídico, a Lei Complementar n. 224/2025 também colide com o princípio da anterioridade – em especial relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), à luz da anterioridade anual (art. 150, III, “b”, da CF). A um, pelo fato de que o DGT não foi publicado de forma conjunta com a Lei Complementar. A dois, pois caso se entenda que a publicação da LOA em janeiro de 2026 sanou esse vício, a supressão dos benefícios envolvendo IRPJ poderia valer apenas a partir de janeiro de 2027.

A partir desses parâmetros, passa-se ao exame do DGT, cuja função constitucional e financeiro-orçamentária não se confunde, necessariamente, com a função normativa de identificação dos benefícios sujeitos à redução.

4 A insuficiência normativa insanável do DGT

A técnica legislativa adotada pela Lei Complementar n. 224/2025 para a identificação de parte dos benefícios fiscais sujeita à redução linear suscita relevante controvérsia no campo da densidade normativa e do dever de determinação das leis tributárias.

9. ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 219-223.

Ao estabelecer que a redução recairá sobre regimes que serão identificados no Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT), anexo à Lei Orçamentária Anual (LOA) de 2026, o legislador delegou a um documento de natureza acessória e informativa a função de delimitar o alcance da norma impositiva. A questão não está na simples existência de remissão a documento externo, mas na função técnica que pode ser admitida em determinados contextos, mas na função que essa remissão passa a desempenhar: identificar, em concreto, quais benefícios sofrerão redução e, por consequência, quais contribuintes estarão sujeitos a aumento indireto de carga tributária¹⁰.

Isto é, o dever de determinação não impede toda e qualquer remissão legal a elementos externos. Exige, contudo, que a lei contenha critérios suficientes para permitir ao contribuinte e aos órgãos de controle identificar, de modo objetivo, a hipótese alcançada e os efeitos jurídicos dela decorrentes¹¹. A utilização do DGT como “anexo integrativo” da Lei Complementar n. 224/2025 é, por si, avessa a essa regra na medida em que transfere para um demonstrativo financeiro a responsabilidade de individualizar quais setores e programas serão atingidos pela majoração indireta de carga.

Mais do que isso, a delegação ao Poder Executivo – responsável pela elaboração do DGT – da definição de quais benefícios fiscais serão reduzidos, sem critérios ou parâmetros quaisquer, colide com os arts. 99 e 111 do CTN, uma vez que não se sabe quais são os limites legais a serem observados pela norma legal, nem se torna possível uma interpretação literal do texto da lei em sentido estrito.

O julgamento da ADI n. 3.462/PA reforça que a fixação de requisitos para a fruição ou supressão de benefícios pelo próprio Poder instituidor do tributo é salvaguarda indispensável contra o arbítrio do Poder Executivo, dado que a lei não pode ser um “cheque em branco” para a Administração Tributária.

10. ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 37.

11. ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 46-47.

Nesse cenário, a previsão do art. 4º, § 2º, da Lei Complementar n. 224/2025 é ainda mais grave, na medida em que, quando da sua publicação (26.12.2025), a LOA sequer havia sido publicada (Lei n. 15.436/2026, de 14.01.2026).

Se o conteúdo de um anexo é indispensável à identificação dos elementos da relação jurídico-tributária, sua publicação regular e a integração ao corpo da lei não podem ser tratadas como formalidades secundárias. Em caso análogo, o Superior Tribunal de Justiça, no REsp n. 1.254.111/SP¹³, adotou a seguinte premissa: a identificação dos elementos formadores da obrigação tributária depende da publicação regular de seus anexos, sob pena de a norma ser considerada inexistente ou ineficaz para o período anterior à sua regularização.

Um documento de função meramente financeira, concebido para fins de transparência do projeto orçamentário (art. 165, § 6º, da CF), não possui a densidade jurídica necessária para integrar uma norma tributária que resulte em aumento de encargo para o particular.

Demarcados os limites da utilização do DGT como critério de identificação dos benefícios sujeitos à redução, passa-se ao exame do PAT, cuja relevância decorre, precisamente, da aparente ausência de individualização nominal no texto da LC 224/2025 e da tentativa de enquadrá-lo na redução por meio de sua classificação como gasto tributário.

12. "DIREITO TRIBUTÁRIO. REMESSA OFICIAL. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. DECRETO-LEI N. 1.753/80. RETIFICAÇÃO DO ANEXO. APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO. ART. 1º, § 4º, DA LICC. 1. O Decreto-lei n. 1.753/80 modificou as alíquotas do imposto de importação fixadas na Tarifa Aduaneira do Brasil, anexa ao Decreto-lei n. 1.753/79, correspondente às mercadorias classificadas nas posições e subposições ou itens do Anexo que a acompanhou, publicado no *Diário Oficial* de 13 de março de 1980. 2. A republicação do seu texto normativo, por conta das disposições contidas nas colunas do seu Anexo, ocorreu em razão da necessidade de se retificar pontos substanciais quanto à identificação dos elementos formadores da relação jurídica obrigacional tributária examinada na demanda, razão pela qual equivaleu à publicação de lei nova, conforme registrado no art. 1º, § 4º, da LICC, inadmitindo-se, por consequência, a incidência dos efeitos jurídicos da norma inicialmente publicada. 3. Recurso especial não provido" (STJ, REsp n. 1.254.111/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 02.04.2013, DJe 09.04.2013).

5 O PAT: natureza jurídica e proteção da confiança

A análise dos efeitos da Lei Complementar n. 224/2025 encontra no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) um ponto de maior inflexão material.

Instituído pela Lei n. 6.321/1976, o PAT não se resume a uma simples desoneração tributária, mas se qualifica tecnicamente como um incentivo fiscal de natureza indutora¹⁴. Diferentemente das isenções puras e simples, que visam apenas à redução da carga tributária sobre determinada situação fática, o PAT utiliza a técnica da extrafiscalidade para estimular o setor privado a assumir uma função social originalmente estatal: a garantia da saúde nutricional da classe trabalhadora.

Como bem define Luís Eduardo Schoueri¹⁴, as normas tributárias indutoras criam uma relação de sinalagma entre o Estado e o particular, em que a fruição do benefício está condicionada à prática de atos que atendam ao interesse público.

A estrutura jurídica do PAT pressupõe, obrigatoriamente, a assunção de encargos econômicos e operacionais por parte do contribuinte. Para gozar do incentivo, a empresa deve implementar programas de fornecimento de refeições ou de vales-alimentação, o que exige investimento em infraestrutura própria ou a contratação de serviços terceirizados, além de submeter-se a um rigoroso controle administrativo. Essa contrapartida onerosa retira o PAT da esfera de mera liberalidade do legislador e o insere no campo dos regimes fiscais condicionados.

O contribuinte adere ao programa com base em um cálculo de custo-benefício, confiando na estabilidade das regras de dedução como forma de compensar os gastos extraordinários realizados na gestão da alimentação de seus empregados.

13. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 69-72.
14. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 79-80.

Nesse contexto, a proteção da confiança emerge como o princípio fundamental que limita o arbítrio estatal na modificação abrupta desses incentivos. Embora o PAT não seja tecnicamente uma “isenção onerosa” – categoria que impede a revogação antecipada ao termo inicialmente fixado, conforme o art. 178 do Código Tributário Nacional –, os parâmetros de onerosidade e condição são plenamente aplicáveis por analogia para resguardar a segurança jurídica³⁵. Ou seja, o benefício fiscal do PAT, por não possuir prazo determinado, não se amolda às regras do art. 178 do CTN. Ainda assim, a sua onerosidade permite um exame à luz da proteção da confiança.

A jurisprudência do STJ sobre a Lei do Bem fornece parâmetro analógico relevante. No REsp n. 1.941.121/PE¹⁶, foi reconhecido que a cessação prematura ou redução drástica de regimes fiscais que induzem comportamentos onerosos vulnera a boa-fé do contribuinte. A confiança legítima na manutenção das condições que motivaram a adesão ao programa deve ser assegurada pelo Estado, sob pena de desestimular a participação privada em políticas públicas essenciais.

A partir dessas premissas, cabe examinar se sua submissão à redução linear da LC 224/2025 foi realizada por meio de técnica normativa compatível com a legalidade tributária, especialmente diante da aparente ausência de individualização nominal do programa no texto da lei complementar.

15. ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 193-195.

[illegible]

6 O PAT sob a ótica da LC 224/2025 e do DGT

A submissão do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) à sistemática de redução linear introduzida pela Lei Complementar n. 224/2025 revela uma grave deficiência na técnica de individualização dos benefícios atingidos. Ao analisar o texto da referida Lei Complementar, bem como seus anexos e atos regulamentares, constata-se a ausência de menção nominal ao PAT como um dos regimes expressamente selecionados pelo legislador para sofrer o corte de incentivos.

Diferentemente de outros regimes que foram individualizados no corpo da lei, o PAT parece ter sido incluído na nova sistemática de forma reflexa e genérica, o que compromete a clareza indispensável às normas que resultam em agravamento da carga tributária.

A inclusão do PAT na lista de benefícios afetados decorre, em princípio, de sua classificação no Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT). Ocorre que a submissão de um benefício fiscal a uma medida que resulta em majoração indireta da carga tributária, quando dependente exclusivamente de sua listagem em documento orçamentário externo, é questão sensível à luz da legalidade tributária.

O dever de determinação exige que a lei identifique, com precisão, o objeto da tributação ou da restrição⁷. Quando a lei se limita a remeter a identificação do benefício ao DGT, ela transfere para um instrumento de transparência orçamentária a função de delimitar o alcance da norma impositiva, o que configura um déficit de densidade normativa inaceitável em matéria tributária.

Em relação a esse ponto, vale ressaltar que o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADI n. 4.152/SP¹⁸, foi categórico no sentido de que

17. ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação do direito*. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 37-39

18. 1. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação Direta. Objeto. Admissibilidade. Impugnação de decreto autônomo, que institui benefícios fiscais. Caráter não meramente regulamentar. Introdução de novidade normativa. Preliminar repelida. Precedentes. Decreto, que não se limitando a regulamentar lei, institua benefício fiscal ou introduza outra novidade normativa, reputa-se autônomo e, como tal, é suscetível de controle concentrado de constitucionalidade. 2. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação Direta. Decreto n. 52.381/2007, do Estado de São Paulo. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Benefícios fiscais. Redução de base de cálculo e concessão de crédito presumido, por Estado-membro, mediante decreto. Inexistência de suporte em convênio

a outorga ou supressão de benefícios fiscais exige lei específica (art. 150, § 6º, da CF), o que pressupõe a individualização clara do incentivo no devido processo legislativo. Isto é, a premissa adotada é de que atos que introduzem novidade normativa em matéria de benefícios fiscais não podem prescindir do suporte legal estrito.

Logo, a tentativa de alcançar o PAT por via de remissão a um anexo orçamentário não incorporado formalmente à lei sancionada viola o princípio da publicidade e a segurança jurídica, impedindo que o contribuinte tenha plena cognoscibilidade sobre a supressão de seus direitos.

Portanto, a submissão do PAT à redução da Lei Complementar n. 224/2025 revela-se tecnicamente falha. A falta de individualização nominal no texto legal e a dependência de um documento de função meramente informativa e financeiro-orçamentária retira a validade formal dessa redução.

A fragilidade em razão da insuficiência normativa inserida por conta do art. 4º, § 2º, da Lei Complementar n. 224/2025 é atestada, inclusive, pela própria interpretação oferecida pela Receita Federal no "Perguntas e respostas: redução dos incentivos e benefícios tributários"¹⁹ no que se refere ao aspecto quantitativo em si.

A estrutura do incentivo fiscal, tal como desenhada pela Lei n. 6.321/1976, estabelece que as pessoas jurídicas poderão deduzir do *lucro tributável*, para fins de apuração do Imposto de Renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas com o programa. Essa sistemática de dedução sobre o lucro tributável é parte relevante da política indutora, pois permite que a empresa mitigue, nos limites legais, o custo assumido com a alimentação de seus empregados.

celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada 'guerra fiscal'. Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra 'g', da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ" (STF, ADI 4.152, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 01.06.2011, DJe-181, divulg. 20.09.2011, public. 21.09.2011, Ement. v. 02591-01, p. 00050).

19. Disponível em: <https://www.gov.br/receitaefederal/pt-br/centrais-de-contedo/publicacoes/perguntas-e-respostas/beneficios-fiscais/perguntas-e-respostas-reducao-dos-incentivos-e-beneficios-tributarios/pdf/view.1>. Acesso em: 8 maio 2026.

Historicamente, a Administração Tributária buscou restringir o alcance desse benefício por meio de atos de menor estatuta normativa, como Portarias Interministeriais e Instruções Normativas. Tais atos tentaram fixar custos máximos para as refeições ou estabelecer limitações que não encontravam amparo no texto legal. Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça consolidou jurisprudência firme no sentido de que o poder regulamentar não pode extrapolar os limites da lei para criar restrições ao gozo de incentivos fiscais²⁰.

Ocorre que o documento "Perguntas e respostas: redução dos incentivos e benefícios tributários", ao tratar do PAT, parece adotar exemplo hipotético que não considera a dedução em dobro, do lucro tributável, prevista na Lei n. 6.321/1976, e sim adota a dedução do "IR devido", insistindo na metodologia já afastada pela jurisprudência do STJ e examinada pela PGFN no Parecer SEI n. 268/2023/MF²¹. Caso confirmada essa leitura, a orientação administrativa não apenas reacenderia controvérsia já enfrentada pelo Poder Judiciário, como também poderia tensionar o art. 19-A da Lei n. 10.522/2002, desde que a matéria esteja efetivamente abrangida por parecer da PGFN com eficácia vinculante, nos termos legais.

Desse modo, ainda que se admitisse, em tese, a aplicação da redução da Lei Complementar n. 224/2025 ao PAT, tal redução deveria incidir sobre o benefício corretamente calculado segundo a Lei n. 6.321/1976 (como dedução do lucro tributável, e não do IR devido), em linha com a jurisprudência do STJ e com os limites legais aplicáveis. A lei complementar não pode ser utilizada como fundamento para reabrir, por orientação administrativa, discussão relativa à própria metodologia de cálculo do incentivo.

20. "Agravos regimentais improvidos" (AgRg no ARESp n. 639.850/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, j. 17.03.2015, DJe 23.03.2015); "Agravos internos desprovidos" (AgInt no RESp n. 1.948.804/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 05.12.2022, DJe 27.01.2023).

21. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/lista-dispensa-contestar-recorrer/parecer-sei-no-268-2023mf.pdf>. Acesso em: 15 maio 2026.

7 Conclusão

A análise desenvolvida ao longo deste artigo permite concluir que a revisão dos gastos tributários federais é um objetivo constitucionalmente legítimo e compatível com a racionalização fiscal exigida pela Emenda Constitucional n. 109/2021. A legitimidade da finalidade, contudo, não dispensa o exame da técnica normativa utilizada para a sua concretização.

A redução de benefícios fiscais que resulte em majoração indireta da carga tributária deve observar as limitações constitucionais ao poder de tributar, especialmente a legalidade material, a reserva de lei, a anterioridade aplicável, a publicidade e a segurança jurídica.

Nesse contexto, a principal controvérsia suscitada pela Lei Complementar n. 224/2025 não está na possibilidade abstrata de redução de incentivos fiscais, mas na utilização do Demonstrativo de Gastos Tributários como critério de identificação dos benefícios sujeitos à redução. O DGT possui relevante função financeiro-orçamentária, voltada à transparência e à mensuração das renúncias fiscais.

Essa função, entretanto, não se confunde com a de fonte autônoma de definição da carga tributária. Quando a submissão de determinado benefício à redução depende exclusivamente de sua identificação em documento de natureza orçamentária, sem individualização suficiente no texto legal e sem clara incorporação do demonstrativo ao veículo normativo referido pela própria lei, a controvérsia deixa de ser apenas fiscal e passa a ser propriamente constitucional-tributária.

A legalidade tributária, compreendida em sua dimensão material, exige que a norma redutora contenha densidade suficiente para que o contribuinte possa identificar, de modo objetivo, o benefício atingido, o tributo afetado e os efeitos jurídicos decorrentes da redução. A anterioridade, por sua vez, incide sempre que a redução ou supressão do benefício resultar em majoração indireta do tributo, observadas as determinações e exceções constitucionais próprias de cada espécie tributária, conforme assentado pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 1.383 da repercussão geral.

O caso do Programa de Alimentação do Trabalhador evidencia de modo particular os problemas da técnica adotada.

O PAT não se reduz a uma simples desoneração fiscal. Trata-se de incentivo tributário de natureza indutora, estruturado para estimular o setor privado a assumir custos relacionados a uma política pública de alimentação do trabalhador. Essa característica não torna o regime juridicamente intangível, mas impõe que eventual alteração observe padrões reforçados de legalidade, previsibilidade e proteção da confiança, sobretudo porque a fruição do benefício pressupõe condutas economicamente onerosas por parte do contribuinte.

Além disso, mesmo que se admitisse, em tese, a aplicação da redução da Lei Complementar n. 224/2025 ao PAT, essa redução não poderia servir como fundamento para reabrir, por orientação administrativa, a discussão sobre a própria metodologia de cálculo do incentivo.

Em regimes indutores, que envolvem planejamento empresarial, investimentos prévios ou condutas estimuladas pelo próprio Estado, a proteção da confiança adquire relevância adicional. Ainda assim, a conclusão deve ser sempre específica: cada benefício precisa ser examinado conforme sua base legal, sua forma de fruição, sua eventual preservação normativa e o modo pelo qual teria sido alcançado pela lei complementar.

Portanto, a aplicação da redução linear deve ser contida sempre que a cadeia normativa utilizada para identificar o benefício atingido não oferecer densidade legal, publicidade e cognoscibilidade suficientes.

A racionalização de gastos tributários é compatível com a Constituição; o que não se admite é que essa racionalização seja implementada mediante técnica que transfira ao contribuinte o ônus de reconstruir sua carga tributária a partir de remissões pouco determinadas, documentos orçamentários de função informativa e interpretações administrativas posteriores. No Estado Democrático de Direito, a eficiência fiscal deve caminhar ao lado da legalidade, da segurança jurídica e da previsibilidade das relações tributárias.