



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

233 – COSIT

DATA

1 de agosto de 2024

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Os arts. 1º e 4º da Lei n.º 6.321, de 1976, preveem regulamentação infralegal pelo Poder Executivo, tendo sido cumprida essa previsão com a edição do Decreto n.º 10.854, de 2021.

A alteração promovida pelo art. 186 do Decreto n.º 10.854, de 2021, não se submete ao princípio da anterioridade, e, portanto, deve ser aplicada a partir da data de sua vigência.

Dispositivos Legais: Lei n.º 6.321, de 14 de abril de 1976, arts. 1º e 4º; Decreto n.º 10.854, de 10 de novembro de 2021, arts. 186 e 188, II; Parecer SEI nº 20.696/2021/ME.

Assunto: Normas de Administração Tributária

CONSULTA. INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA PARCIAL.

Não produz efeitos a consulta na parte que indaga sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária e aduaneira.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, art. 27, inciso VIII.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica interessada protocolou a presente consulta para dirimir dúvidas a respeito do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ). Informa que é uma empresa de economia mista com apuração anual do lucro real e beneficiária do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), instituído pela Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976.

2. Relata que o Decreto nº 10.854, de 10 de novembro de 2021 (publicado no Diário Oficial da União de 11 de novembro de 2021), alterou a redação do § 1º do art. 645 do art. RIR/2018

(aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018) e estabeleceu um limite para as deduções, no IRPJ, das despesas de custeio do PAT, alteração esta que entrou em vigor 30 (trinta) dias após a sua publicação. Expressa seu entendimento de que isto acarretaria um aumento da carga tributária, e, portanto, seria necessário observar o Princípio da Anterioridade da Lei Tributária.

3. Finalmente, questiona (fls. 11 e 12):

1. Tendo em vista que com a aplicação da nova redação do Decreto nº 9.580/2018, decorrente do Decreto nº 10.854/2021, haverá um aumento da carga tributária, tal aumento não deveria ser implementado através de Lei, conforme preceitua o art. 150, inciso I da Constituição Federal?

*2. Considerando o **princípio da anterioridade tributária**, previsto no art. 150, inciso III da Constituição Federal, e a vigência estabelecida no decreto 10.854/2021, as regras estabelecidas na referida norma deverão ser cumpridas a partir de qual ano calendário?*

3. No caso concreto da [consulente], os empregados, por meio de acordo coletivo, recebem um vale alimentação mensal no valor de R\$ 1.129,70. Dito isso, com a edição do Decreto nº 10.854/2021 o valor dedutível para fins de apuração do imposto de renda deveria ficar limitado a R\$ 1.100,00 por empregado, haja vista este ser o valor do salário mínimo em dezembro de 2021?

4. Em caso afirmativo para o quesito 3, considerando que a apuração do imposto de renda da [consulente] é anual e que a vigência do Decreto nº 10.854/2021 ocorreu em dezembro de 2021, então será considerado indedutível o valor anual que for superior ao valor de R\$ 1.100,00 por empregado ou deverá ser considerado indedutível apenas os valores relativos ao limite da competência dezembro de 2021?

*5. Considerando que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional (CRJ), emitiram o Parecer PGFN/CRJ nº 2.623/2008 reconhecendo a ilegalidade da fixação de valores máximos para refeições oferecidas no âmbito do PAT; **O artigo 186 do Decreto 10.854/2021 também não seria ilegal**, haja vista que está limitando o valor máximo das refeições?*

(destaques nossos)

4. É o relatório.

FUNDAMENTOS

5. A solução de consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida ao fato narrado, partindo da premissa de que há conformidade entre o narrado e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou

classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram adequadamente descritos os fatos aos quais, em tese, se aplica a solução de consulta.

6. A principal finalidade das consultas, atualmente disciplinadas pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, é propiciar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Receita Federal dúvidas objetivas sobre a interpretação de dispositivos específicos da legislação tributária aplicáveis a fatos determinados de sua atividade. Mas para isso a legislação estabelece requisitos que, se não observados, torna a consulta ineficaz:

Seção II

Da Consulta Ineficaz

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

VIII - sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária e aduaneira;

(...)

(destaques nossos)

7. Portanto, em razão de indagar se o artigo 186 do Decreto 10.854, de 2021, é ilegal, a presente consulta é ineficaz em relação ao questionamento “5”.

8. Passamos a analisar os demais questionamentos.

9. O Decreto 10.854, de 2021, promoveu uma alteração no art. 645 do RIR/2018:

Art. 186. O Decreto nº 9.580, de 2018, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 645.

§ 1º A dedução de que trata o art. 641:

I – será aplicável em relação aos valores despendidos para os trabalhadores que recebam até cinco salários mínimos e poderá englobar todos os trabalhadores da empresa beneficiária, nas hipóteses de serviço próprio de refeições ou de distribuição de alimentos por meio de entidades fornecedoras de alimentação coletiva; e

II – deverá abranger apenas a parcela do benefício que corresponder ao valor de, no máximo, um salário-mínimo.

.....” (NR)

(...)

Art. 188. Este Decreto entra em vigor:

I - dezoito meses após a data de sua publicação, quanto:

a) ao § 1º do art. 174;

b) ao art. 177; e

c) ao art. 182; e

II - trinta dias após a data de sua publicação, quanto aos demais dispositivos.

(destaques nossos)

10. Analisando esta alteração normativa, há o Parecer SEI nº 20.696/2021/ME ([http://dadosabertos.pgfn.gov.br/Portal da Cidadania Tributaria/Parecer%20SEI%20N%C2%BA%2020696-2021-ME%20-%20P%C3%9ABLICO%20-%20DOCUMENTO%20RECLASSIFICADO.pdf](http://dadosabertos.pgfn.gov.br/Portal_da_Cidadania_Tributaria/Parecer%20SEI%20N%C2%BA%2020696-2021-ME%20-%20P%C3%9ABLICO%20-%20DOCUMENTO%20RECLASSIFICADO.pdf); data de verificação: 2 de abril de 2024):

II - FUNDAMENTAÇÃO.

5. O Direito Tributário tem como princípios basilares a legalidade, proibindo-se os entes federados de exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça (art. 150, inc. I, CF), bem como o princípio da reserva legal, segundo o qual é imprescindível a submissão à lei de determinadas matérias constitucionalmente previstas, dentre as quais se incluem a concessão de qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, que só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição (art. 150, §6º, CF).

6. Ao lado da submissão ao princípio da reserva legal caminha o poder regulamentar conferido à Administração Tributária, que nada mais é que a função normativa de editar normas genéricas e abstratas para complementar e dar executoriedade às leis. Ao se desincumbir desse mister, não é dado a administração inovar no ordenamento jurídico nem alterar a legislação a ser regulamentada, mas tão só disciplinar em pormenores questões práticas não abarcadas no âmbito de incidência da lei.

7. O poder regulamentar deve ser exercido sob o império da lei e da Constituição e não pode transbordar, especialmente na seara tributária, para a edição de normatizações autônomas sem fundamento na lei.

8. Quanto à minuta de decreto em análise, os decretos também possuem as suas validades condicionadas às normas hierarquicamente superiores que autorizam as suas edições. No entanto, conforme assevera Maria Sylvia Di Pietro [1], os decretos correspondem à forma pela qual atos individuais ou gerais são emanados do Chefe do Poder Executivo, podendo ser regulamentares ou de execução, quando são expedidos com a finalidade de permitir a execução das leis, ou autônomos, quando disponham a respeito de matéria ainda não prevista em lei. No caso em exame, o decreto consiste em um ato geral que será expedido dentro da competência do Chefe do Poder Executivo disposta no artigo 84, inciso IV, da CF/88.

9. Percebe-se que na jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal (STF), o princípio da reserva de lei não é absoluto. Como manifestado pelo Ministro Relator Dias Toffoli, no julgamento do RE nº 838.284/SC, ocorrido em 19/10/2016, "Caminha-se para uma legalidade suficiente, sendo que sua maior ou menor

abertura depende da natureza e da estrutura do tributo a que se aplica." Naquele caso, a discussão girava em torno de uma taxa em razão do poder de polícia.

10. Há tempos, a própria doutrina defende este tipo de flexibilidade. Em Legalidade Tributária e Riscos Sociais, Ricardo Lobo Torres afirma que a ideia de "legalidade estrita" coincide com a de supremacia do legislativo sobre os demais poderes, o que não mais se sustenta numa sociedade de riscos, em que a própria sociedade se responsabiliza pelos riscos de sua existência, só se socorrendo ao poder público subsidiariamente.[2]

11. Esta posição é compartilhada por Sérgio André Rocha, para quem houve a superação da supremacia do Poder Legislativo sobre o Poder Executivo, ante o crescimento das atividades atribuídas a este último, que se vale da mesma legitimação popular que o primeiro. 2 (Trecho extraído do Despacho do Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária da PGFN, no Parecer PGFN/CAT/Nº763/2017).

12. O caráter de complementariedade do decreto ora analisado pode ser identificado justamente na limitação dos valores pagos a título de alimentação para trabalhadores receberem até 05 (cinco) salários mínimos, estando esta dedução, ainda, limitada ao valor de no máximo 1 (um) salário mínimo, sendo que a faixa de indeterminação do Decreto e de necessidade de complementação administrativa dificilmente seria apreendida pela aplicação da legalidade fechada em se tratando de medida ligada ao IR.

13. Por outro lado, conforme ressaltou a Receita Federal na Nota Cosit/Sutri/RFB n. 590, de 21 de dezembro de 2021:

(...)

Conforme se depreende do exposto, é possível concluir-se que o PAT é uma política pública que transcende, e muito, um mero benefício fiscal. Trata-se de iniciativa do poder público que busca solucionar os desideratos resultantes de uma má-alimentação de uma parcela específica da população.

(...)

14. A doutrina contemporânea aponta a desnecessidade de haver uma "tipicidade fechada" pela legalidade estrita para se garantir segurança jurídica nas relações de natureza fiscal.

15. Também para Ricardo Lobo Torres, a ideia da legalidade tem sofrido mudanças. O autor destaca que o movimento e flexibilização é encontrado na Alemanha, na Itália, na Argentina e no Uruguai, e conclui que o princípio da reserva da lei não é absoluto, podendo o legislador tributário valer-se de cláusulas gerais, tal qual como ocorre nos demais ramos do direito [3].

16. Conforme comentário extraído do livro Constituição e Código Tributário Comentados sob a Ótica da Fazenda Nacional:

(...)

No julgamento do RE n. 343.446/SC o Tribunal Pleno entendeu legítima a complementação por ato infralegal dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, tal qual determinado pelo 3 do art. 22 da Lei n. 8.212/91 permitindo, por via de consequência, que a complementação por regulamento do próprio aspecto material da hipótese de incidência tributária. Sob o ponto de vista formal, verifica-se que a instituição do benefício de dedução do lucro tributável para fins do imposto sobre a renda o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período base, em programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho, tem fundamento legal no art. 1º da Lei n.º 6.321/1976, obedecendo-se ao princípio da legalidade.

(...)

17. Segundo entendemos, o art. 1º e 4º da Lei n.º 6.321/1976 preveem regulamentação infralegal pelo Poder Executivo, tendo sido cumprida essa previsão com a edição do Decreto n.º 10.854/2021.

18. Quanto à alegação de violação ao princípio da anterioridade, como se trata de benefício fiscal incondicionado, o entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é de que a reversão de benefício fiscal incondicionado não se submeteria ao princípio da anterioridade, ao menos enquanto o Supremo Tribunal Federal não julgar a questão de forma definitiva e vinculante.

19. Embora seja possível afirmar que a reversão de um benefício não é majoração de tributo, o Supremo Tribunal Federal tem algumas decisões mais recentes revendo o entendimento que estava consolidado, como na ADI 4016 MC e nos RE 564.225 AgR, RE 564.225 AgR-EDv-AgR e RE 564.225 AgR-EDv-AgR-ED. Porém, ainda não houve julgamento definitivo pelo STF (Tema 1.108 de Repercussão Geral, RE 1.285.177).

20. Assim, o entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é no sentido de que a reversão de benefício fiscal incondicionado não se submeteria ao princípio da anterioridade, até que a haja o julgamento do Tema 1.108 pelo STF.

21. Nesse sentido, entendemos que o art. 186 do Decreto n.º 10.854/2021, embora regulamente de forma mais onerosa para o contribuinte o benefício tributário previsto pelo art. 1º da Lei n.º 6.321/1976, em comparação a sua regulamentação anterior pelo RIR 2018, não viola o princípio da anterioridade pelas razões acima mencionadas.

22. Conclui-se, portanto, que não há violação ao princípio da legalidade e tampouco do princípio da anterioridade pelo art. 186 do Decreto n.º 10.854/2021.

II - CONCLUSÃO

23. Nesse sentido, conclui-se que o art. 186 do Decreto n.º 10.854/2021 **não fere o princípio da legalidade e tampouco o da anterioridade** pelas razões acima mencionadas.

(destaques nossos)

11. Adotamos as razões de decidir do Parecer SEI nº 20.696/2021/ME.

CONCLUSÃO

12. Diante do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

- a) Os arts. 1º e 4º da Lei n.º 6.321, de 1976, preveem regulamentação infralegal pelo Poder Executivo, tendo sido cumprida essa previsão com a edição do Decreto n.º 10.854, de 2021.
- b) A alteração promovida pelo art. 186 do Decreto n.º 10.854, de 2021, não se submete ao princípio da anterioridade, e, portanto, deve ser aplicada a partir da data de sua vigência, isto é, 30 (trinta) dias após a publicação do referido decreto.

Assinatura digital

JOÃO ALBERTO SALES JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinatura digital

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF09

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit