



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16692.721348/2017-80
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.629 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2023
Recorrente ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2014

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR. DEDUÇÃO EM DOBRO DAS DESPESAS.

A dedução em dobro, do lucro tributável, das despesas realizadas com programas de alimentação do trabalhador, prevista no art. 1º da Lei nº 6.321/76, materializa-se pela dedução, diretamente do imposto devido, do valor equivalente à aplicação da alíquota do imposto sobre as despesas de custeio do programa de alimentação do trabalhador.

COISA JULGADA. LIMITES MATERIAIS E SUBJETIVOS. CUMPRIMENTO POR PARTE DA RFB E DA DRJ. Os limites materiais e subjetivos da decisão judicial que beneficiou a Recorrente foram integralmente respeitadas pela decisão recorrida, não havendo causa para sua reforma. Improcedente a argumentação de que a decisão deixou de respeitar a coisa julgada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2014

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA.

Transcendem o escopo do julgamento administrativo as arguições que versam sobre inconstitucionalidade, ilegalidade de atos normativos, hierarquia de leis, legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário apresentado e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo integralmente o despacho decisório e a decisão recorrida.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Novaes Ferreira - Relator

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Luciano Bernart, Mauricio Novaes Ferreira, Jandir Jose Dalle Lucca, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocado(a)), Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela Contribuinte acima indicada visando reformar a decisão proferida pela 25ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) de São Paulo, por meio do acórdão nº 108-027.517, de 25/08/2022, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade em decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2014

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR. DEDUÇÃO EM DOBRO DAS DESPESAS.

A dedução em dobro, do lucro tributável, das despesas realizadas com programas de alimentação do trabalhador, prevista no art. 1º da Lei nº 6.321/76, materializa-se pela dedução, diretamente do imposto devido, do valor equivalente à aplicação da alíquota do imposto sobre as despesas de custeio do programa de alimentação do trabalhador.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA. Transcendem o escopo do julgamento administrativo as arguições que versam sobre inconstitucionalidade, ilegalidade de atos normativos, hierarquia de leis, legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Compulsando dos autos, verifica-se que tratam de Declarações de Compensação (Dcomp) por meio das quais a Contribuinte pretendeu compensar débitos próprios com supostos créditos decorrentes de decisão judicial transitada em julgado que teria lhe autorizado a deduzir, do lucro tributável, as despesas com o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) limitadas a 4% do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) devido, sem os limites previstos na Instrução Normativa (IN) RFB nº 267/2002, que estabeleceu valores máximos da alimentação por trabalhador.

Os valores das compensações pleiteadas estão abaixo discriminadas:

Nº DCOMP	Referencia	Valor debito RS	Data do pedido
20825.66080.040714.1.3.54-5954	PGLM IRPr	1.571.512.63	04/07/2014

O9343.17509.180814.1.3.54-3070	PG1M IRPJ	975.437.98	18/08/2014
14324.51291.170914.13.54-4877	PG1M IRPJ	1.000.392.62	17/09/2014
	total	3.547.343.23	

O despacho decisório da unidade da Receita Federal do Brasil (RFB) responsável pela análise do pedido chegou às seguintes conclusões:

5. O crédito refere-se aos pagamentos de IRPJ do ano calendário de 2008, e dos trimestres dos anos de 2009 a 2012. Portanto as datas do pagamento indevido ou a maior será conforme a tabela abaixo:

Periodo PGIM IRPJ	DATA DO PAGAMENTO
2008	30/01/2009
1º trim 2009	30/04/2009
1º trim 2010	30/04/2010
2ºtrim 2010	30/07/2010
3º trim 2010	29/10/2010
4º trim 2010	31/01/2011
1º trim 2011	29/04/2011
4ºtrim 2011	31/01/2012
2º trim 2012	31/07/2012
3º trim 2012	31/10/2012
4º trim 2012	31/01/2013

Os créditos a que o contribuinte tem direito ou seja o pagamento de IRPJ pago a maior é a diferença do valor que poderia ser deduzido do Imposto de renda devido (sem o adicional) menos o valor que foi deduzido nas respectivas DIPJ anual do ano de 2008 ou semestrais nos anos de 2009 a 2012.

Deve-se levar em consideração nesses cálculos, os limites máximos que poderiam ser deduzidos em cada período, pois os valores a serem deduzidos são de 15% das despesas com o PAT, limitado a 4% do Imposto de renda devido.

[...]

Conclusão:

6. O contribuinte tem direito ao crédito de pagamentos pagos indevidamente a maior de IRPJ dos anos de 2008 a 2012, os valores constantes na tabela III acima para cada período indicado sendo que os pagamentos devem ser considerados nas datas da tabela II.

7. Concluimos portanto pelo reconhecimento dos créditos de pagamento indevido a maior de IRPJ conforme os valores da última coluna a direita da tabela III acima, nas respectivas datas da tabela II, sobre tais valores incide os juros da taxa Selic, nos termos dos artigos 142 e 143 da IN 1717 da RFB de 2017. Homologamos também as *compensações constantes nos PER/DCOMP's listados na Tabela I deste despacho até o limite do crédito reconhecido.*

Cientificada da decisão, a Contribuinte maneja tempestivamente manifestação de inconformidade produzindo os seguintes argumentos de defesa, conforme excerto extraído do relatório da decisão recorrida:

III. DAS RAZÕES PARA A REFORMA, PARCIAL, DO R. DESPACHO DECISÓRIO ORA COMBATIDO

11. Como visto, ao analisar as DCOMP's nº 20825.66080.040714.1.3.54-5954, 09343.17509.180814.1.3.54-3070 e 14324.51291.170914.1.3.54-4877, o r. despacho decisório entendeu que seriam aplicáveis ao caso não apenas a limitação de 4% (quatro por cento) do imposto de renda devido - regularmente prevista no artigo 5º da Lei nº 9.532/1997 - como também a limitação de 15% (quinze por cento) das despesas do PAT, introduzida pelo artigo 1º, caput, do Decreto nº 5/1991.

12. Portanto, em última análise, a divergência entre o crédito apurado pela Recorrente e o crédito apurado no r. despacho decisório decorre, única e exclusivamente, da aplicação da referida limitação introduzida pelo artigo 1º, caput, do Decreto nº 5/1991.

13. No entanto, conforme será demonstrado adiante, a aplicação dessa limitação foi indevida e merece ser afastada no caso concreto, tendo em vista que:

(i) o Decreto nº 5/1991 - sob o pretexto de, supostamente, regulamentar a Lei nº 6.321/1976 - acabou por introduzir uma nova metodologia de cálculo que, em última análise, reduziu o benefício originalmente instituído pela Lei nº 6.321/1976; e

(ii) ao assim fazer, restou configurado o vício de ilegalidade, uma vez que o referido decreto não se prestou a esclarecer ou integrar o conteúdo da lei, mas inovar a essência da norma originária, em clara afronta ao Princípio da Estrita Legalidade e ao da Hierarquia das Normas, bem como ao art. 84, inc. IV, da Constituição Federal (que trata do chamado poder regulamentar).

(A) DA FLAGRANTE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA ESTRITA LEGALIDADE E AO DA HIERARQUIA DAS NORMAS

(...)

16. A esse respeito, cabe ressaltar que os decretos regulamentares são atos normativos subordinados ou secundários, sendo certo que a diferença substancial entre a lei e o regulamento reside no fato de que a lei inova originariamente o ordenamento jurídico, enquanto o regulamento, tão-somente, fixa regras eventualmente necessárias para executar o que fora estabelecido por lei.

17. Ou seja, os decretos regulamentares desenvolvem os preceitos constantes da lei, sejam eles expressos ou implícitos, mas sempre dentro da órbita por ela circunscrita.

18. Com efeito, o artigo 1º da Lei n.º 6.321/76 dispõe que “As pessoas jurídicas poderão deduzir, 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 na forma em que dispuser o Regulamento desta Lei.”.

19. Por sua vez, o artigo 1º do Decreto n.º 05/1991 determina que “A pessoa jurídica poderá deduzir, do Imposto de Renda devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do Imposto de Renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em Programas de Alimentação do Trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social - MTPS, nos termos deste regulamento”.

20. Logo, é de fácil percepção que, na espécie, restou caracterizada a violação aos Princípios da Estrita Legalidade e da Hierarquia das Normas, previsto no artigo 84, inciso IV da CF, na medida em que o Decreto nº 5/1991 - sob o pretexto de, supostamente, regulamentar a Lei nº 6.321/1976 - acabou por introduzir uma metodologia de cálculo diversa que, além de extrapolar os limites da lei, reduziu o benefício originalmente instituído, afrontando o chamado “poder regulamentar”.

21. Da mesma forma, restou, igualmente, violado o disposto no artigo 99 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), que ao dispor sobre as normas gerais de direito tributário, destacou que:

“Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.” – grifos nossos

22. A jurisprudência de todos os Tribunais Regionais Federais é uníssona nesse sentido:

(...)

(B) DO PARECER PGFN/CRJ/Nº 2623/2008

25. De modo a corroborar a relevância e robustez da argumentação acima, torna-se oportuno transcrever, a título de comparação, alguns trechos do PARECER PGFN/CRJ/Nº 2623/2008 (doc. 11) que, com base nos mesmos fundamentos, opinou pela (i) dispensa da interposição de recursos contra decisões judiciais que concluíram ser ilegais as limitações impostas pela Portaria Interministerial MTB/MF/MS nº 326, de 07 de julho de 1977 e pela Instrução Normativa nº 143/86 sobre o PAT; (ii) dispensa da apresentação de contestação pelos Procuradores da Fazenda Nacional; e (iii) impossibilidade de a Secretaria da Receita Federal do Brasil constituir o crédito tributário nesses casos, inclusive obrigando-a a rever de ofício os lançamentos já efetuados, nos termos do citado artigo 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Leia-se:

(...)

26. Apenas a título de registro, cabe ressaltar que tal Parecer foi aprovado pelo Ato Declaratório PGFN nº 13/2008, que autorizou a dispensa de apresentação de contestação de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos a esse respeito.

27. Com a devida vênia, muito embora o referido Parecer esteja tratando, especificamente, das limitações introduzidas pela Portaria Interministerial MTB/MF/MS nº 326/77 e pela Instrução Normativa SRF nº 143/86, é evidente que o mesmo entendimento é aplicável para o artigo 1º, caput, do Decreto nº 5/1991, que ao introduzir a limitação de 15% (quinze por cento) das despesas do PAT, extrapolou os limites da Lei nº 6.321/76.

IV. DO PEDIDO

28. Ante o exposto, a Recorrente, respeitosamente, requer a V.Sas. seja a presente a manifestação de inconformidade conhecida e provida, reformando-se, parcialmente, o r. despacho decisório de fls. 22/27, para fins de:

(i) afastar a limitação de 15% (quinze por cento) das despesas do PAT introduzida pelo artigo 1º, caput, do Decreto nº 5/1991, que extrapolou os limites da Lei nº 6.321/1976, em clara violação aos Princípios da Estrita Legalidade e da Hierarquia das Normas, bem como aos artigos 84, inciso IV da Constituição Federal e artigo 99 do CTN (que tratam do chamado poder regulamentar); e

(ii) homologar, integralmente, as DCOMP's nº 20825.66080.040714.1.3.54-5954, 09343.17509.180814.1.3.54-3070 e 14324.51291.170914.1.3.54-48.

Inobstante a argumentação apresentada, a DRJ/São Paulo considerou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme decisão acima ementada.

Cientificada da decisão proferida pela DRJ em 21/11/2022 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 193), a Contribuinte apresentou em 19/12/2022 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, fl. 196) o recurso voluntário de fls. 197 a 210.

No apelo, a Recorrente reprisa os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade e acrescenta as seguintes razões pelas quais entende que o acórdão recorrido merece ser reformado:

- que o acórdão recorrido contém erro crasso de premissa já que os argumentos veiculados na manifestação de inconformidade teriam sido acolhidos por decisão judicial transitada em julgado;

- que, em função da sobredita decisão judicial, o percentual de 15% sobre as despesas do PAT para posterior dedução do imposto de renda devido, conforme previsão do Decreto nº 5/1991, jamais poderia ter sido aplicado ao cálculo do valor do crédito pleiteado;

- que o entendimento expresso no acórdão recorrido violaria a coisa julgada, protegida constitucionalmente;

- transcreve trechos da sentença e do acórdão relativos ao processo nº 0011768-82.2010.4.03.6100/SP que confirmariam suas alegações;

- que a decisão transitada em julgado teria reconhecido a ilegalidade do art. 2º, § 2º da IN RFB nº 267/2002 e do art. 1º do Decreto nº 5/1991;

- que a RFB é obrigada a proceder de acordo com a decisão transitada em julgado.

Finaliza o recurso voluntário apresentando os seguintes pedidos:

i) afastar a limitação de 15% (quinze por cento) das despesas do PAT introduzida pelo artigo 1º, caput, do Decreto nº 5/1991, que extrapolou os limites da Lei nº 6.321/1976 e a Lei nº 9.532/1997, EM ESTRITA OBSERVÂNCIA À R. DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO NOS AUTOS DO PROCESSO Nº 0011768-82.2010.4.03.6100/SP, QUE ASSEGUROU O DIREITO CREDITÓRIO DA RECORRENTE SEM A RESPECTIVA LIMITAÇÃO, UMA VEZ QUE VIOLA OS PRINCÍPIOS DA ESTRITA LEGALIDADE E HIERARQUIA DAS NORMAS, BEM COMO O ARTIGO 84, INCISO IV, DA CRFB/1988 E O ARTIGO 99 DO CTN, SOB PENA DE FLAGRANTE OFENSA À COISA JULGADA; e

ii) homologar, integralmente, as DCOMP's n.º 20825.66080.040714.1.3.54-5954, 09343.17509.180814.1.3.54-3070 e 14324.51291.170914.1.3.54-4877.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me a relatoria do feito.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Maurício Novaes Ferreira, Relator.

1 – CONHECIMENTO

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

2 – MÉRITO

Conforme informado no relatório, a Recorrente acresce, às razões da manifestação de inconformidade, a conclusão que os argumentos lá apresentados quanto à ilegalidade do art. 2º, § 2º da IN RFB nº 267/2002 e do art. 1º do Decreto nº 5/1991 teriam sido integralmente acolhidos pelas decisões judiciais proferidas nos autos nº 011768-82.2010.4.03.6100/SP.

Diante deste cenário, sustenta a Recorrente que a decisão da DRJ teria incorrido em “erro crasso” ao deixar de reconhecer o teor de decisão judicial transitada em julgado e que a RFB seria obrigada a apurar o montante do crédito tributário vindicado nos precisos termos delineados pela provimento decidido pelo Poder Judiciário.

Por conseguinte, a RFB não poderia aplicar o índice de 15%, previsto no art. 1º do Decreto nº 5/1991, às despesas com o PAT, motivo pelo qual deveria reconhecer o crédito pleiteado em sua integralidade.

A DRJ não examinou os argumentos relacionados ao cumprimento de decisão judicial transitada em julgado, posto que não apresentados na manifestação de inconformidade. Entretanto, ainda que invocados apenas na atual fase do processo administrativo, considero que devem ser conhecidos, seja por tentarem infirmar as razões da decisão de primeiro grau administrativo, seja por envolver o respeito e cumprimento às decisões proferidas no âmbito do poder judiciário, cogente para as partes envolvidas.

Evidentemente, a Recorrente está plena de razão quando afirma que à RFB, ou a qualquer outro ente público ou particular, acrescente-se, é defeso não cumprir decisão judicial transitada em julgado. O cumprimento do *decisum* deve ser dar nos estritos limites das questões decididas na lide.

Os limites da coisa julgada estavam expressamente consignados no Código de Processo Civil (CPC) então vigente à época dos fatos, especialmente em seus arts. 467 a 508, *verbis*:

Da Coisa Julgada

Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.

Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.

Art. 469. Não fazem coisa julgada:

I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença;

III - a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentemente no processo.

Art. 470. Faz, todavia, coisa julgada a resolução da questão prejudicial, se a parte o requerer (arts. 5º e 325), o juiz for competente em razão da matéria e constituir pressuposto necessário para o julgamento da lide. Vide Lei nº 13.105, de 2015) (Vigência)

Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

II - nos demais casos prescritos em lei.

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Art. 473. É defeso à parte discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito se operou a preclusão.

Art. 474. Passada em julgado a sentença de mérito, reputar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas, que a parte poderia opor assim ao acolhimento como à rejeição do pedido.

Art. 475. Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença: (Redação dada pela Lei nº 10.352, de 26.12.2001)

I - proferida contra a União, o Estado, o Distrito Federal, o Município, e as respectivas autarquias e fundações de direito público; (Redação dada pela Lei nº 10.352, de 26.12.2001)

II - que julgar procedentes, no todo ou em parte, os embargos à execução de dívida ativa da Fazenda Pública (art. 585, VI). (Redação dada pela Lei nº 10.352, de 26.12.2001)

§ 1º Nos casos previstos neste artigo, o juiz ordenará a remessa dos autos ao tribunal, haja ou não apelação; não o fazendo, deverá o presidente do tribunal avocá-los. (Incluído pela Lei nº 10.352, de 26.12.2001)

§ 2º Não se aplica o disposto neste artigo sempre que a condenação, ou o direito controvertido, for de valor certo não excedente a 60 (sessenta) salários mínimos, bem como no caso de procedência dos embargos do devedor na execução de dívida ativa do mesmo valor. (Incluído pela Lei nº 10.352, de 26.12.2001)

§ 3º Também não se aplica o disposto neste artigo quando a sentença estiver fundada em jurisprudência do plenário do Supremo Tribunal Federal ou em súmula deste Tribunal ou do tribunal superior competente. (Incluído pela Lei nº 10.352, de 26.12.2001)

Bastante clara a redação do art. 468 quando informa que a decisão judicial tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.

Pois bem. Este o regramento a ser aplicado ao caso ora em julgamento. A própria Recorrente providenciou a juntada, às fls. 211 a 222, de cópia extraída da internet das decisões que invoca em seu favor.

Do documento, importa inicialmente destacar o seguinte excerto da sentença relativa ao processo nº 0011768-82.2010.4.03.6100/SP (com destaques ora acrescentados):

[...]

DISPOSITIVO Diante do exposto, JULGO PROCEDENTE OS PEDIDOS, nos termos do artigo 269, inciso I, do Código de Processo Civil, para o fim de **reconhecer a ilegalidade das disposições do art. 2º da IN da SRF nº 267/02** que limitam as deduções do Programa de Assistência ao Trabalhador, na forma do art. 5º da Lei n. 9.532/97, e por consequência, autorizo a autora a COMPENSAR, na forma do art. 74 da Lei n. 9.430/96, a diferença dos valores que a autora deduzira a título de PAT (com a aplicação do limite instituído pela IN/SRF n. 267/02) e o valor que a autora tem direito de deduzir do IRPJ, a título de PAT, com os limites legais - o dobro das despesas comprovadas de alimentação ao trabalhador (art. 1º da Lei n. 6.321/76) ou 4% do montante de imposto de renda devido, tal como determina os arts. 5º e 6º da Lei n. 9.532/97, atualizada pela taxa SELIC. A compensação só poderá ocorrer após o trânsito

em julgado da presente, nos termos do art. 170-A do CTN, mediante regular fiscalização das autoridades fiscais para averiguar os limites da dedução legal supra-apontados. Condeno a ré a arcar com as custas e honorários advocatícios arbitrados em 10% do valor da compensação. Sentença sujeita ao reexame necessário. P. R. I.

De acordo com o transcrito, não há margem para dúvida que o poder judiciário, por sentença, considerou ilegal a disposição do art. 2º, § 2º da IN RFB nº 27/2002 e afastou sua aplicação para a Contribuinte. Entretanto, forçoso reconhecer que a autoridade judiciária de primeira instância não proferiu decisão quanto ao *caput* do art. 1º do Decreto nº 5/1991, que assim dispõe:

Art. 1º A pessoa jurídica poderá deduzir, do Imposto de Renda devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do Imposto de Renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em Programas de Alimentação do Trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social - MTPS, nos termos deste regulamento.

Portanto, de acordo com a sentença, a Contribuinte, ora Recorrente, logrou afastar a incidência da previsão tida como limitadora da IN RFB nº 267/2002, mas não obteve provimento em relação à previsão do *caput* do art. 1º do Decreto nº 5/1991 cuja aplicação pela autoridade fiscal resultou na diferença entre o crédito pleiteado e o deferido, com bem reconhece a Contribuinte.

E a decisão de primeira instância não foi objeto de reforma, quanto à aplicação do art. 1º do Decreto nº 5/1991, quando apreciado o recurso em segunda instância. As seguintes passagens do acórdão assim o demonstram (com destaques ora acrescidos):

EMENTA

1. O presente feito trata de questão exclusivamente de direito, **cujo debate se restringe ao exame da legalidade da Instrução Normativa SRF n. 267/2002**, incidindo na hipótese o disposto no artigo 330, I, do CPC.
2. **O artigo 2º, § 2º, da IN SRF n. 267/2002** efetivamente restringiu o direito assegurado ao contribuinte nos artigos 1º, da Lei n. 6.321/1976, e 5º, da Lei n. 9.532/1997, que autorizou às pessoas jurídicas a dedução, do lucro tributável, das despesas com programa de alimentação do trabalhador, que não poderá exceder a 4% do imposto de renda devido.
3. **O artigo 2º, § 2º, da Instrução Normativa SRF n. 267/2002**, impôs uma nova limitação além daquela prevista na lei que pretendeu regulamentar, no que se revela ilegal. Precedentes da Corte.
4. A condenação constante da sentença fixou a verba honorária em 10% do valor a compensar, o que, se considerarmos a estimativa elaborada pelo contribuinte, corresponderia a no mínimo R\$ 113.191,00 podendo alcançar valor próximo a R\$ 200.000,00, se for tomado como referência os valores a "recuperar" a partir de junho de 2008. A condenação nestes termos é excessiva, destoando dos critérios estabelecidos no artigo 20, § 3º e § 4º, do Código de Processo Civil, motivo pelo qual arbitro os honorários de sucumbência em 5% do valor atualizado da causa.

5. Apelação, parcialmente conhecida, e remessa oficial a que se dá parcial provimento.

[...]

Relatório

[...]

Processado o feito, **foi proferida sentença que julgou procedentes os pedidos, para o fim de reconhecer a ilegalidade das disposições contidas no artigo 2º, da IN SRF n. 267/2002**, que limitam as deduções do PAT, bem como para autorizar a compensação do que recolheu indevidamente, atualizado pela taxa SELIC, observado o artigo 170-A, do Código Tributário Nacional. Pela sucumbência, a União foi condenada em honorários de 10% do valor a compensar. Sentença submetida ao reexame necessário.

[...]

O acórdão supra transcrito, portanto, em perfeita concordância com a decisão de primeiro grau, reputou ilegal o comando contido no art. 2º, § 2º da IN RFB nº 267/2002. Tal qual a decisão singular, também não apreciou qualquer questão ligada ao Decreto nº 5/1991.

Bem verdade que as duas decisões mencionaram, como destacou a ora Recorrente em seu recurso voluntário, as discussões judiciais relacionadas ao Decreto nº 5/1991. Mas a mera discussão da matéria, ou apresentação de outros julgados que em tese corroborariam as razões da Contribuinte, não se consubstanciam em decisões judiciais e, portanto, não fazem coisa julgada, *ex vi* os arts. 468 e 469 do antigo CPC.

Nem se cogite, ademais, de postular que as decisões listadas pelas autoridades judiciárias poderiam, em tese, beneficiar a Recorrente. A previsão do art. 472 acima transcrito é cristalino ao estabelecer o limite subjetivo da coisa julgada, restringindo-o às partes litigantes. Não há prova nos autos que a Recorrente seja beneficiária de decisão que afaste a aplicação do art. 1º, *caput*, do Decreto nº 5/1991, e as eventuais decisões relativas a terceiras pessoas não tem o condão de lhe outorgar o direito pretendido e não alcançado no processo por ela patrocinado.

Por estas razões, não há como acolher os argumentos da Recorrente que pretendem aplicar ao caso decisão judicial que teria afastado a aplicação do previsto no art. 1º, *caput* do Decreto nº 5/1991, posto que os julgados apresentados não decidiram sobre a matéria.

Além da questão acima debatida e improcedente, como se viu, a Recorrente reprisa, em sede de recurso voluntário, os mesmos argumentos apresentados na manifestação de inconformidade quanto a suposta ilegalidade do Decreto nº 5/1991.

Assim, nos termos do previsto no art. 57, § 3º do Anexo II do RICARF, reproduzo como fundamento de decidir o voto proferido pela DRJ/São Paulo sobre a matéria:

Não assiste razão à manifestante.

O art. 1º da Lei nº 6321/76 assim dispõe:

Art 1º As pessoas jurídicas poderão deduzir, 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 na forma em que dispuser o Regulamento desta Lei. (grifei e destaquei)

O dispositivo acima é claro ao estabelecer que a dedução em dobro das despesas com o PAT aplica-se sobre o Lucro Tributável (e não sobre o imposto devido).

O Lucro Tributável ou Lucro Real, é a base de cálculo do imposto de renda, sobre o qual deve ser aplicada a alíquota para se calcular o imposto devido, conforme arts. 219 e 228 do Decreto 3000/99 – RIR/99:

Art.219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 44,104e144, Lei nº 8.981, de 1995, art. 26, eLei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

(...)

Art.228. O imposto a ser pago mensalmente na forma desta Seção será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, §1º).

Parágrafo único. A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a vinte mil reais ficará sujeita à incidência de adicional do imposto à alíquota de dez por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, §2º).

Ao regulamentar a dedução em dobro das despesas com o PAT, prevista no art. 1º da Lei nº 6321/76, a Receita Federal optou pela dedução diretamente do imposto, de modo a não descaracterizar o Lucro Real, aplicando-se sobre o valor total das despesas com o PAT a alíquota do imposto, mantendo-se assim a equivalência, conforme Decreto nº 5 de 14 de janeiro de 1991 (posteriormente revogado pelo Decreto nº 10.854, de 2021), que regulamentou a lei nº 6.321 de 14/01/1976:

Lei nº 6321/76:

Art 1º As pessoas jurídicas poderão deduzir, 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 na forma em que dispuser o Regulamento desta Lei. (Vide Decreto-Lei nº 2.397, de 1987) (Vide Lei nº 9.532, de 1997) (grifei)

Decreto nº 5/1991:

Art. 1º A pessoa jurídica poderá deduzir, do Imposto de Renda devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do Imposto de Renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em Programas de Alimentação do Trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social - MTPS, nos termos deste regulamento. (grifei)

Assim também o Decreto 3000/99 – RIR/99: Decreto 3.000/99 – RIR/99:

Art.581. A pessoa jurídica poderá deduzir, do imposto devido, valor equivalente à aplicação da alíquota do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período de apuração, em programas de alimentação do trabalhador, nos termos desta Seção (Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, art. 1º).

Parágrafo único. As despesas de custeio admitidas na base de cálculo do incentivo são aquelas que vierem a constituir o custo direto e exclusivo do serviço de alimentação, podendo ser considerados, além da matéria-prima, mão-de-obra, encargos decorrentes de salários, asseio e os gastos de energia diretamente relacionados ao preparo e à distribuição das refeições.

Art.582. A dedução está limitada a quatro por cento do imposto devido em cada período de apuração, podendo o eventual excesso ser transferido para dedução nos dois anos-calendário subsequentes (Lei nº 6.321, de 1976, art. 1º, §§1ºe2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 5º).

No presente caso, agiu corretamente a fiscalização ao elaborar os cálculos constantes da Tabela III do despacho decisório, observando a dedução do IR devido das despesas do PAT multiplicado pela alíquota 15%, na forma do art. 1º do Decreto nº 5/1991.

Nesse ponto, é preciso esclarecer que transcendem o escopo do julgamento administrativo as arguições que versam sobre inconstitucionalidade, ilegalidade de atos normativos e hierarquia de leis.

São questões que exorbitam da competência legal desta instância julgadora, enquanto parte integrante da estrutura organizacional do Poder Executivo, ao qual não cabe analisar a validade ou a razoabilidade daquelas normas, mas zelar pela sua correta inteligência e adequada aplicação nos processos fiscais sob sua apreciação.

Nem se poderia cogitar nada diferente, afinal a Lei nº 11.941/09, inseriu o artigo 26-A no Decreto nº 70.235/72, para estabelecer o seguinte:

"Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade." (g.n.)

Nesse contexto, não cabe ao julgador administrativo declarar, ou mesmo questionar a inconstitucionalidade de qualquer dispositivo do ordenamento jurídico, sob pena da grave lesão ao princípio basilar da separação dos Poderes, e consequente desorganização da máquina estatal.

Assim sendo, a esfera administrativa não é o foro adequado para discussões acerca da constitucionalidade das leis e dos atos normativos, até porque, como é por demais sabido, o princípio da legalidade, insculpido no inciso II do artigo 5º da Carta Magna opera, em relação ao Poder Público, com os sinais trocados. Ou seja, não é permitido à Administração Pública, nem a nenhum de seus agentes, no exercício de suas funções, que façam algo que não esteja expressamente previsto em lei.

Sobre Parecer PGFN/CRJ nº 2623/2008

Em relação ao Parecer PGFN/CRJ nº 2623/2008, mencionado pela manifestante, verifica-se que refere-se aos valores máximos para as refeições individuais a serem oferecidas ao PAT, fixados pela Portaria Interministerial MTB/MF/MS nº 326/1977 e pela IN SRF nº 143/1986, não podendo ser aplicado ao presente caso, cujo litígio é relativo à aplicação da dedução de 15% das despesas com o PAT diretamente do imposto.

Sobre a Jurisprudência mencionada na impugnação

Tendo em vista que a impugnante citou diversas decisões judiciais, deve-se esclarecer que os julgados, mesmo quando administrativos, e a doutrina, somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

Sendo assim, quanto às decisões trazidas aos autos, é de se observar o disposto no artigo 506, do Código de Processo Civil, o qual estabelece que a “sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros”. Não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos, a interessada não pode usufruir os efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são “inter partes” e não “erga omnes”.

Assim dispõe o Decreto nº 73.529, de 21 de janeiro de 1974:

“Art. 1* É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

Art. 2* Observados os requisitos legais e regulamentares, as decisões judiciais a que se refere o art. 1* produzirão efeitos apenas em relação às partes que integram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.”

Portanto, as decisões do Poder Judiciário, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento. A Administração Pública está pautada pelo princípio da legalidade, que significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não pode se afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar.

Assim, em que pese a indiscutível respeitabilidade das decisões emanadas desses órgãos e a sua plena eficácia e força impositiva para as partes envolvidas nos respectivos processos judiciais e administrativos, a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, lei ordinária, ou ato infralegal não estabelecem, como regra geral, a obrigatoriedade de aplicação das decisões dos tribunais judiciais e administrativos pelas autoridades administrativas de julgamento.

A competência do julgador administrativo está restrita a averiguar a conformidade dos atos praticados pelos agentes administrativos às normas da própria Administração, as quais são veículos de transmissão do conteúdo e sentido das leis para a aplicação pela administração. Os parâmetros e critérios de julgamentos estão limitados ao âmbito administrativo e não há subordinação do julgador administrativo às decisões administrativas ou judiciais sem força vinculante expressa.

Acrescento ainda que, à luz do art. 62 do Anexo II do RICARF, é vedado aos Conselheiros do CARF afastar a aplicação de decreto sob fundamento de inconstitucionalidade:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Constata-se, por fim, que a autoridade fiscal apurou o direito creditório vindicado nos exatos limites do provimentos jurisdicional que beneficiou a Contribuinte unicamente com o afastamento da previsão contida no art. 2º, § 2º da IN RFB nº 267/2002.

Não há, portanto, fundamento para acolher as pretensões da Recorrente, impondo-se a manutenção do despacho decisório e da decisão recorrida.

3 – CONCLUSÕES

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário apresentado e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, e mantenho integralmente o despacho decisório e a decisão recorrida.

(documento assinado digitalmente)
Maurício Novaes Ferreira