



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.003728/2004-05
ACÓRDÃO	1002-003.839 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S/A - EMBRACO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997

NULIDADE DA FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO ADMINISTRATIVA.

Razões de decidir que utilizam fundamentos de outras decisões administrativas ainda não definitivas não padecem de nulidade.

SUPOSTO PAGAMENTO INDEVIDO DE IRPJ. PROGRAMA BEFIEIX. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

Para as receitas decorrentes de exportação incentivada, do programa Befiex, prevista no Decreto-Lei 1.219/72, a alíquota do IRPJ era de 3%, em 1988, e 6%, a partir de 1989.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala de Sessões, em 10 de setembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó – Relator

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andrea Viana Arrais Egypto, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto[a] integral), Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 779-824) interposto por WHIRLPOOL S.A. (*sucessora por incorporação da Empresa Brasileira de Compressores – EMBRACO*) em face de Acórdão nº 06-58.167 (2ª Turma da DRJ/CTA, 27 de março de 2017, e-fls. 750-773) o qual julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela ora Recorrente, por se entender que não restou demonstrado o direito creditório alegado. A discussão do presente caso diz respeito à possibilidade de exclusão do lucro decorrente das exportações BEFIEX (Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação) da base de cálculo do IRPJ.

Na origem, foi apresentado pedido de restituição de saldo negativo de IRPJ em 30.12.2004, no valor de R\$ 2.495.294,04, relativo ao ano-calendário 1997. Segundo alega a Recorrente, adotou uma postura conservadora e recolheu o IRPJ à alíquota de 6% sobre o resultado de suas exportações naquele ano. Entretanto, revisitou sua postura e entendeu que possuía direito à isenção do IRPJ naquele período, o que lhe asseguraria direito creditório à restituição dos valores pagos.

Por oportuno, resgato o relato realizado em sede de Despacho Decisório (e-fls. 391-396):

3. Em análise do pedido de restituição em 13/01/2005, a Delegacia da Receita Federal em Joinville/SC indeferiu o pleito com base na afirmação de que à época do pedido já havia transcorrido o prazo decadencial previsto para a repetição do indébito (fls. 81/85). O contribuinte tomou ciência desta decisão em 18/01/2005 via AR (fl. 86).
4. Inconformado com o indeferimento da restituição, o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade às fls. 87/113 em 11/02/2005. Através do acórdão às fls. 140/144, em 15/12/2006 a DRJ de Florianópolis manteve a decisão da DRF de Joinville/SC. O contribuinte tomou ciência deste acórdão em 04/01/2007 via AR (fl. 145).
5. Em 02/02/2007 o contribuinte apresentou recurso voluntário contra o acórdão da DRJ (fls. 146/179). Tal recurso foi analisado pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em 26/06/2008, dando provimento ao recurso voluntário, ou seja, revertendo a decisão da DRJ de Florianópolis (fls. 277/286).

6. A PGFN foi intimada desta decisão em 15/08/2008 e apresentou recurso especial contra o acórdão da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em 23/10/2008 (fls. 291/298). Em 11/12/2008 o recurso especial foi admitido pela presidência da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 300/301). O contribuinte tomou ciência do acórdão, do recurso especial e da sua admissibilidade em 02/02/2009 via AR (fl. 303). Em 17/02/2009 foram apresentadas as contrarrazões do contribuinte (fls. 304/323).

7. Em 18/05/2010 o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais se pronunciou sobre o recurso especial apresentado pela PGFN dando provimento ao mesmo (fls. 327/333). Portanto, em decisão final na esfera administrativa, o direito ao indébito tributário foi considerado decaído. O contribuinte tomou ciência desta decisão em 09/07/2010 via AR (fl. 336).

8. Em 28/04/2006, a empresa Whirlpool S.A. (59.105.999/0001-86) incorporou a Empresa Brasileira de Compressores S/A, sucedendo-a em todos os direitos e obrigações.

9. Tendo percorrido todas as instâncias administrativas e não conseguido manter sua tese de prazo decadencial de dez anos, o contribuinte interpôs mandado de segurança (nº 0018352-68.2010.403.6100) na Justiça Federal de São Paulo para tentar ter sua tese acolhida. Em 12/04/2012, em decisão do Tribunal Regional Federal que transitou em julgado, foi decidido que o pedido de restituição do contribuinte é tempestivo e deve ser analisado na esfera administrativa (fls. 356/389).

De forma a complementar o relato dos fatos processuais relevantes nestes autos, também resgato o que restou relatado pela DRJ:

y. Antes de qualquer outra consideração, é necessário esclarecer que a matéria em questão neste processo é essencialmente de direito e corresponde a definir qual alíquota aplicável ao lucro apurado pela requerente no ano de 1997, tendo em vista que, naquele período de apuração, ainda estava em vigor o Programa BEFLEX do qual ela era integrante.

z. Não se discute, no presente processo, eis que se trata de questão já superada, que o Programa BEFLEX foi devidamente adimplido, tendo sido suas metas efetivamente cumpridas solidariamente pelas respectivas integrantes, todas do grupo econômico da EMBRACO, sucedida pela requerente.

aa. Como se verifica no citado despacho, o questionamento fiscal se restringe à alíquota aplicável à Requerente, à luz da legislação que o BEFLEX.

bb. Quanto a essa questão, ao contrário do entendimento manifestado no r. despacho decisório, o imposto pago pela requerente à alíquota de 6%, relativo ao período-base de 1997, representa recolhimento indevido, passível de restituição,

haja vista que o resultado das exportações estava abrangido pela isenção do IRPJ, nos termos do art. 10 do Decreto-lei n. 1219/72 e não do Decreto-lei n. 2413/98.

cc. A isenção do IRPJ sobre os resultados decorrentes da exportação era um dos benefícios fiscais abarcados pela legislação para as pessoas jurídicas signatárias dos Programas BEFIEX, tal como é o caso da ora requerente.

Após a apresentação de Manifestação de Inconformidade (e-fls. 399-715), a DRJ julgou improcedente o seu mérito (e-fls. 750-773), pois entendeu que já estava assentado nestes autos, assim como em outros correlatos, o entendimento de que a alíquota aplicável do IRPJ dos exercícios 1989 em diante, decorrente das exportações incentivadas pelo Programa Befiex. Vejamos a principal razão de decidir do Acórdão:

17. No mérito propriamente dito, não há como acatar o pedido da impugnante, considerando que essa mesma controvérsia já foi objeto de, no mínimo, três litígios envolvendo a Empresa Brasileira de Compressores S/A – Embraco e a RFB. Todas com o mesmo desfecho, qual seja, o não reconhecimento da pretendida isenção.

(...)

23. Dessa forma, pelo fato de a matéria litigiosa já ter sido amplamente debatida em outros processos administrativos envolvendo o mesmo contribuinte, todas alinhadas no mesmo sentido, e inexistir fatos novos (até porque se trata de questão de direito, baseada em legislação antiga), não vejo motivo algum para deferir o pedido.

Em sede de Recurso Voluntário (e-fls. 873-907), alegou:

(i) o Acórdão nº 06-58.167 recorrido é nulo, por ter se pautado em decisões administrativas proferidas em processos administrativos ainda não julgados definitivamente, bem como por não ter devidamente analisado todas as questões e todos os documentos da Recorrente;

(ii) a questão principal em discussão no presente processo administrativo refere-se à equivocada premissa adotada pelas DD. Autoridades Fiscais de que a Recorrente não teria tido direito à isenção de IRPJ em relação aos valores de BEFIEX associados a seus Programas BEFIEX;

(iii) como acima demonstrado, os programas de BEFIEX requeridos durante todo o ano-calendário de 1987 não estavam sujeitos à incidência do IRPJ (artigo 10 do DL 1.219/72), tendo em vista as manifestações das próprias autoridades fiscais. Assim, a Recorrente tinha pleno direito à isenção do IRPJ sobre esses valores, nos termos do artigo 10 do DL 1.219/72. Esse benefício fiscal decorria de forma expressa da legislação fiscal em vigor e não dependia do reconhecimento formal dos atos administrativos que aprovaram os Programas BEFIEX da Recorrente, em linha com a jurisprudência das cortes superiores, acima mencionada. Se os Programas de BEFIEX da Recorrente foram, ao final, formalmente reconhecidos, a

aplicação do benefício fiscal do IRPJ se dava automaticamente e era regida pela legislação vigente na data de seus requerimentos;

(iv) em relação à isenção total do IRPJ, a Recorrente demonstrou que o primeiro fundamento para o seu devido reconhecimento foi o fato de que os Programas BEFLEX da CONSUL, BRASTEMP e SEMER, objeto dos Certificados 478/88 e 479/88, foram todos protocolados e solicitados junto à Comissão BEFLEX ainda no ano-calendário de 1987. Desse modo, considerando que (a) o artigo 10 do DL 1.219/72 permaneceu vigente, pelo menos, durante todo o ano-calendário de 1987, e que (b) em matéria de concessão de benefícios e isenções fiscais, (b.1) a legislação de regência deve ser sempre a da data de solicitação do benefício e (b.2) o ato administrativo que reconhece o direito do contribuinte ao benefício fiscal possui meros efeitos declaratórios que devem retroagir à data do requerimento, conforme entendem o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL e o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA sobre a matéria, fica claro que todos esses Programas BEFLEX gozavam de isenção total do IRPJ, nos termos do artigo 10 do DL 1.219/72, independentemente de essa provisão ter sido posteriormente revogada;

(v) caso não se entendesse que a lei de regência de benefícios fiscais deve ser a lei da data de seu requerimento ao Poder Público e que o ato administrativo possui meros efeitos declaratórios – o que se admite meramente para argumentar – deve-se considerar o segundo fundamento para o reconhecimento da total isenção do IRPJ sobre os valores BEFLEX da Recorrente, que é o fato de esses Programas BEFLEX terem sido “apreciados” em 25.2.1988, ficando sujeitos, nos termos do artigo 27 do DL 2.433/88, à “legislação anterior” – que, como acima demonstrado, era justamente o DL 1.219/72 –, de modo que tais valores ainda assim fariam jus à isenção total do IRPJ;

(vi) nesse sentido, a Recorrente demonstrou ainda que os projetos em questão foram “apreciados” pela Comissão BEFLEX em 25.2.1988, que nos termos da legislação então em vigor, era comissão da própria Secretaria Executiva do CDI e tinha a atribuição justamente de proceder a apreciações de Programas BEFLEX, a teor do artigo 7º, inciso I, do DL 1.219/72 e conforme expressamente reconhecido pelo artigo 119 do Decreto 96.760/88, que ao regulamentar o DL 2.433/88 fez referência à “Comissão BEFLEX da extinta Secretaria-Executiva do CDI”. A esse respeito, em ambas as Portarias 62/88 e 63/88, que aprovaram os Programas BEFLEX dos Certificados 478/88 e 479/88, da CONSUL, BRASTEMP e SEMER, consta a afirmação expressa de que os projetos haviam sido “apreciados em Reunião Plenária da Comissão BEFLEX de 25.2.1988”;

(vii) dessa forma, quando o DL 2.433/88 foi editado em 19.5.1988, determinando em seu artigo 27 que projetos já “apreciados” até aquele momento estariam sujeitos à “legislação anterior”, ficou também demonstrado que esta “legislação anterior” era justamente o DL 1.219/72, de modo que os Programas BEFLEX em discussão estavam necessariamente abrangidos pela isenção do IRPJ dada pelo DL 1.219/72. Essa conclusão fica muito clara ao se constatar que o objetivo do DL

2.433/88 era o de utilizar o critério do “fundamento jurídico” para a regulação dos benefícios fiscais do BEFLEX, conforme ficou expressamente consignado no artigo 120 do Decreto 96.760/88, que regulamentou o DL 2.433/88. Segundo esse dispositivo, embora o artigo 32 do DL 2.433/88 tenha revogado o DL 1.219/72, essa revogação não prejudicaria a eficácia dos atos concessivos (Portarias 62/88 e 63/88) de benefícios fundamentados nos diplomas legais (DL 1.219/72) revogados por aquele dispositivo, ou seja, ainda que a Comissão BEFLEX tenha “apreciado” esses benefícios em sua Reunião Plenária de 25.2.1988, ela o fez necessariamente com base no fundamento jurídico do DL 1.219/72, sob o qual esses programas haviam sido solicitados;

(viii) embora tenha sido demonstrado que a correta interpretação do artigo 27 do DL 2.433/88 e do artigo 119 do Decreto 96.760/88 deve ser necessariamente no sentido de que a “legislação anterior” referida em cada um desses diplomas legais é o próprio Decreto-lei 1.219/72, o que levaria claramente à isenção total prevista em seu artigo 10. Caso assim não se entenda, o que se admite apenas para argumentar, no mínimo, deve-se reconhecer que os Programas BEFLEX CONSUL/EMBRACO e BRASTEMP/SEMER sujeitavam-se à disciplina jurídica dada ao IRPJ pelo DL 2.413/88, já que todos esses programas foram comprovadamente “apreciados” pela Comissão BEFLEX antes de 19.5.1988.

Ao final do seu recurso, requereu o provimento integral, seja pelo reconhecimento da nulidade em preliminar, ou do provimento do seu Recurso, no mérito. Após a interposição do Recurso Voluntário, apresentou petição juntando documentação complementar (e-fls. 913-914), que tratavam dos documentos citados no bojo do Recurso Voluntário, ligados aos Programas Beflex da Recorrente e empresas do grupo.

O processo foi a mim distribuído, enquanto ainda pertencia ao colegiado da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Seção. Após a transferência desta Conselheira para a presente Turma, o processo me acompanhou, e foi incluído para julgamento na presente sessão.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Maria Angélica Echer Ferreira Feijó**, Relator

I – Admissibilidade

Em relação à **tempestividade**, consigo que o recurso é tempestivo. A intimação do Acórdão recorrido se deu em 03/05/2017 (e-fls. 776) e o Recurso Voluntário foi protocolado em

01/06/2017 (e-fls. 778). Logo, está devidamente cumprida a exigência do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, razão pela qual conheço do Recurso Voluntário.

Também consigno que a presente Turma é **competente** para julgamento deste processo, conforme autoriza o art. 65 do novo RICARF, visto que o litígio está dentro do patamar de até dois mil salários-mínimos.

II – Preliminares:

II.a – Sobre a questão decadencial e o processo judicial

Importante consignar que, neste caso, não há qualquer dúvida a respeito da possibilidade de discussão da matéria meritória deste processo. Isso porque, ainda que tivesse sido suscitada a questão decadencial do crédito pleiteada pela Recorrente, **esse assunto foi dirimido de forma definitiva no âmbito judicial**, conforme consignado no próprio Despacho Decisório (e-fls. 391-396):

9. Tendo percorrido todas as instâncias administrativas e não conseguido manter sua tese de prazo decadencial de dez anos, o contribuinte interpôs mandado de segurança (nº 0018352-68.2010.403.6100) na Justiça Federal de São Paulo para tentar ter sua tese acolhida. **Em 12/04/2012, em decisão do Tribunal Regional Federal que transitou em julgado, foi decidido que o pedido de restituição do contribuinte é tempestivo e deve ser analisado na esfera administrativa (fls. 356/389).**

Logo, já que não há óbice prejudicial a ser analisado, passo à verificação das matérias postas a julgamento.

II.b – Da alegação de nulidade do Acórdão recorrido

A alegação de nulidade suscitada pela Recorrente diz respeito à impossibilidade de julgamento com base em processos administrativos ainda pendentes de decisão final irrecurável e que o Acórdão da DRJ não teria se debruçado sobre as provas juntadas aos autos. Vejamos a literalidade da insurgência:

45. Como mencionado acima, o Acórdão nº 06-58.167 julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e, com isso, manteve a decisão que havia indeferido o pedido de restituição apresentado pela Recorrente, por entender que a matéria litigiosa já teria sido “amplamente debatida em outros processos administrativos envolvendo o mesmo contribuinte”. Esses processos são: (i) Processo Administrativo de Consulta nº 10920.000979/89-84, (ii) Processo Administrativo nº 10920.002291/2001-31 e (iii) Processo Administrativo nº 10920.001571/2004-75.

46. Entretanto, a Recorrente não pode concordar com as razões de decidir do Acórdão recorrido, uma vez que as decisões proferidas nos processos administrativos citados pela DRJ/CTA ainda não são definitivas em âmbito administrativo.

47. **Assim, o Acórdão recorrido está maculado por nulidade pelo fato de ter se baseada em meras presunções**, isto é, em decisões proferidas em outros processos administrativos que ainda não foram julgados definitivamente.

48. **Frise-se que o Acórdão recorrido sequer analisou os argumentos aduzidos pela Recorrente em sua Manifestação de Inconformidade (fls. 399/425), nem mesmo a documentação trazida pela Recorrente nos autos deste processo administrativo.**

49. Resta claro, portanto, que o Acórdão recorrido revela vício que compromete sua validade, prejudicando sobremaneira a defesa da Recorrente, garantida pelos princípios do contraditório e a ampla defesa, previstos no inciso LV, do artigo 5º, da Constituição Federal de 1988 (“CF/88”), pois a D. DRJ/CTA não considerou os argumentos jurídicos trazidos pela Recorrente em sua Manifestação de Inconformidade, decisivos para a aplicação da legislação ao caso concreto, nem os documentos necessários à elucidação dos fatos.

Em primeiro lugar, não vislumbro dispositivo legal que indique a existência de nulidade quando a fundamentação de uma decisão é tomada com base em outra, simplesmente pelo fato de não ser uma decisão definitiva. Não à toa, em seu Recurso Voluntário, não há a indicação de fundamento legal para tal nulidade. É sabido que o CPC/2015, no parágrafo primeiro do art. 489, não considera como validamente fundamentada uma decisão que se limite a invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão, vejamos:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...)

§ 1º **Não se considera fundamentada** qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

III - **invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão**

Essa hipótese, contudo, não é a dos autos – e não pelo fato de que o CPC/15 rege o processo judicial e não o administrativo, pois sua aplicação é possível neste âmbito de forma suplementar ou subsidiária, por força do art. 15 do diploma.

Também não é possível vislumbrar fundamento legal que baseie a insurgência da Recorrente no Decreto nº 70.235/1972:

CAPÍTULO III

Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. [Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993](#)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Além disso, o fato de uma decisão não ser definitiva, não significa que os fundamentos ali utilizados seriam “meras presunções”. O fato de uma decisão não ser definitiva só significa que ela ainda está sujeita a recurso. Presunção diz respeito ao tipo de cognição e aferição que o julgador realiza em seu juízo – e geralmente está ligado à situação fática relativa ao caso. Definitividade e presunção não possuem relação lógica direta como pretende fazer crer a Recorrente. Em verdade, uma decisão tomada com base em presunções pode se tornar definitiva em razão do encerramento do processo, assim como uma decisão tomada apenas como verdade absoluta dos fatos alegados pode ser provisória, em razão do tramite processual ainda estar em andamento. Logo, não vislumbro qualquer procedência nesse argumento trazido pela Recorrente.

Em segundo lugar, quando à análise dos documentos trazidos aos autos pelo Acórdão recorrido, ainda que não se tenha havido um debruçar sobre eles, isso decorre do juízo realizado pela DRJ, na qual entendeu que a discussão meritória era simplesmente de direito, por envolver a questão da alíquota aplicável ao lucro do ano de 1997 já que estava em vigor naquele período o Programa Befiex da Recorrente. E essa constatação que baseia o Acórdão recorrido foi tomada justamente com base nas alegações da própria Recorrente. Senão vejamos:

15. O exame da matéria revela que não há motivos para reformar o despacho decisório.

16. **Conforme reconheceu o contribuinte, a matéria em questão no presente litígio circunscreve-se a definir qual alíquota aplicável ao lucro apurado no ano de 1997**, levando em conta que, naquele período de apuração, ainda estava em vigor o Programa BEFIEX do qual ele era integrante. **Dessa forma, as alegações**

concernentes à solidariedade em direitos e obrigações com os demais participantes do Programa Befiex tornam-se irrelevantes, até porque inexistente controvérsia quanto a essa matéria.

Se não bastasse isso, novamente a Recorrente em suas razões recursais, reconhece que a matéria aqui posta em lide é apenas de direito:

IV.2. MÉRITO: O direito à isenção do IRPJ no âmbito do Programa BEFIEIX

(A) Questão Principal

51. Antes de qualquer outra consideração, é necessário esclarecer novamente que a matéria em questão neste processo é essencialmente de direito e corresponde a definir qual alíquota aplicável ao lucro apurado pela Recorrente no ano de 1997, tendo em vista que, naquele período de apuração, ainda estava em vigor o Programa BEFIEIX do qual ela era integrante. *[grifos originais]*

Diante desse contexto, também não vislumbro qualquer nulidade quanto à análise da prova ou eventual cerceamento de defesa.

Ante o exposto, **rejeito** a alegação preliminar de nulidade do Acórdão recorrido.

II.c – Dos documentos juntados em sede recursal

Conforme se observa às fls. 913-1001, após a interposição do Recurso Voluntário, a Recorrente apresentou documentação complementar, que tratava dos documentos citados no bojo do Recurso Voluntário, ligados aos Programas Befiex da Recorrente e empresas do grupo. Tais documentos dizem respeito a argumentos de defesa deduzidos desde a Impugnação, que já contava com arcabouço documental idêntico.

Como regra geral, a legislação e normativas pertinentes estabelecem prazos para a apresentação de provas. As provas devem ser apresentadas dentro dos prazos estabelecidos para a contestação ou impugnação. Provas de fatos supervenientes podem ser admitidas em casos excepcionais, desde que possam influenciar a decisão do processo. Sobre o momento da juntada de provas em sede de processo administrativo fiscal, vejamos o que preceitua a regra preclusiva do art. 16, §4º, do Decreto 70.235/1972:

Art. 16 (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, **a menos que:**

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Ocorre que este Colendo CARF vem decidindo que, em casos que envolve análise de créditos declarados em PER/DCOMP, o princípio da verdade material autoriza a flexibilização das regras acima indicadas, desde que o contribuinte demonstre que, ao longo do processo, se desincumbiu do seu ônus de prova. Assim, nos casos em que os novos documentos decorrem do diálogo processual entre razões de defesa do contribuinte e as razões de decidir do julgador, é admissível a juntada de provas em sede recursal. Mesmo após o encerramento da fase de instrução, provas novas e relevantes podem ser consideradas, desde que possam influenciar a decisão final. A aplicação do princípio da verdade material é crucial para garantir a justiça e a legitimidade das decisões administrativas fiscais. Ele assegura que as decisões sejam baseadas na realidade dos fatos e não apenas em formalidades processuais ou em provas insuficientes.

No presente caso, é possível observar que a Recorrente, quando da apresentação de Manifestação de Inconformidade juntou diversos documentos para comprovar o seu direito ligado à regularidade do Befiex, como o **Certificado Aditivo/SDI/BEFIEEX/nº 479/I/89**, e-fl. 611. Os documentos juntados anteriormente ao processo dizem respeito à parcela do processo administrativo em questão quando da decisão pela decadência no presente caso, e à utilização válida do Programa Befiex. Em sede de petição apresentada após o Recurso Voluntário (e-fls. 913-914), trouxe mais documentos ligados a este tema:

- Doc. nº 2: pedido de aprovação do Programa BEFIEEX da CONSUL, protocolado junto à Comissão BEFIEEX do MDIC em 11.11.1987;
- Doc. nº 3: pedido conjunto de aprovação do Programa BEFIEEX da BRASTEMP e da SEMER, protocolado junto à Comissão BEFIEEX do MDIC em 29.12.1987;
- Docs. nº 4 e 5: cópia das Portarias 62 e 63 (“Portaria 62/88” e “Portaria 63/88”) do MDIC, publicadas em 14.7.1988;
- Docs. nº 6 e 7: cópia dos Certificados de nº 479/881 e nº 478/88, emitidos em 15.7.1988, que estabeleceram as condições, respectivamente, para o Programa BEFIEEX da CONSUL e para o Programa BEFIEEX conjunto da BRASTEMP e SEMER;
- Doc. nº 8: trecho do “Perguntas & Respostas” da Receita Federal do Brasil, especificamente da Pergunta nº 39, que dispõe que os valores de BEFIEEX devem ser adicionados à receita bruta de venda nas exportações de produtos manufaturados nacionais (receita de exportação) e, mais que isso, confirma expressamente a isenção de IRPJ sobre os valores de BEFIEEX.

Ainda que esta Conselheira que a discussão travada em sede de Recurso Voluntário seja preponderantemente de direito – e tal como a própria Recorrente consignou em seu Recurso, conforme teor reproduzido no tópico anterior – entendo que é razoável e pertinente o conhecimento dos documentos juntados após o Recurso, em observância ao princípio da verdade material, e para melhor subsidiar o conhecimento e análise deste Colegiado.

Por tais razões, sem adentrar no mérito da prova, mas sim na sua admissibilidade, por todo exposto, **admito a prova superveniente** juntada pela Recorrente após a apresentação do Recurso Voluntário, conforme fundamentação acima.

III – Do mérito: análise do direito creditório alegado

A Recorrente traz relevante recorte em suas razões recursais a respeito do recorte cognitivo devolvido para julgamento neste caso:

52. Assim, como inclusive já reconhecido pelo Acórdão recorrido nº 06- 58.167 (fls. 750/773), **não se discute neste processo se o Programa BEFIEX foi devidamente adimplido**, tendo sido suas metas efetivamente cumpridas solidariamente pelas respectivas integrantes, todas do grupo econômico da EMBRACO, sucedida pela Recorrente, **ou se a Recorrente não seria solidária em direitos e obrigações no referido Programa BEFIEX, já que se trata de questão superada nestes autos.**

53. **O ponto central a ser examinado nestes autos se restringe à alíquota aplicável à Recorrente, à luz da legislação que o BEFIEX**, bem como à equivocada premissa adotada pelo Acórdão recorrido de que a ora Recorrente não teria direito à isenção de IRPJ sobre os valores de BEFIEX objeto do presente pedido de restituição, alegadamente em razão de outros processos administrativos ainda não julgados em definitivo, nos quais se decidiu equivocadamente que as datas em que esses Programas BEFIEX teriam sido “aprovados” pelos órgãos competentes. Trata-se de grave equívoco, como a Recorrente passa agora a demonstrar.

É portanto, sobre a questão da alíquota de IRPJ sobre o lucro das explorações incentivadas no ano-calendário de 1997 que essa Turma passa a analisar neste julgamento. E, desde logo, antecipo que – no entender desta Conselheira – as razões recursais trazidas à análise, não são capazes de demonstrar a improcedência da fundamentação do Acórdão recorrido.

Explico:

Em relação à legislação, é necessário anotar que o **Decreto-Lei nº 2.413 de 10/02/1988**, que rege a regra do benefício concedido à sucedida Consul, determina que o lucro decorrente de exportações incentivadas deve ser tributado com alíquotas diferenciadas – **3% no ano-calendário 1988 e 6% a partir do ano-calendário 1989**. Vejamos a literalidade do dispositivo:

Art. 1º O lucro decorrente de exportações incentivadas será tributado, pelo imposto de renda, à alíquota de **3% (três por cento) no exercício financeiro de 1989** e à alíquota de **6% (seis por cento) a partir do exercício financeiro de 1990**. (Vide Lei nº 7.988, de 1989)

§ 1º A tributação por alíquota especial referida neste artigo aplica-se ao lucro decorrente das exportações de que tratam: (...)

l) o Decreto-lei nº 1.219, de 15 de maio de 1972 (programas BEFIEX).

Já em relação a mesma matéria discutida em outros processos, também não assiste razão à Recorrente. Isso porque, a Consul possuía dúvida a respeito da alíquota aplicável em seu caso. Tanto é que apresentou consulta à Divisão de Tributação da SRRF da 9ª Região Fiscal, para esclarecimento alíquota aplicável do IRPJ dos exercícios 1989 em diante, para o lucro das exportações incentivadas pelo programa Befiex, conforme documentos juntados aos autos (e-fls. 1203/1207):

Conclui-se do exposto que a consulente faz jus ao benefício do art. 12 do Decreto-lei nº 2413/88, durante o prazo acordado de duração do Programa Especial de Exportação de que titular, **destacando, outrossim, que para o exercício de 1990 e seguintes, a alíquota aplicável ao lucro decorrente de exportações a incentivadas passou a ser de 18% (dezoito por cento)**, conforme o disposto no inciso I, art. 1º da Lei nº 7.988, de 28.12.89, DOU de 19.12.89.

Ainda que DISIT tenha entendido pela isenção do IRPJ em relação ao ano-calendário 1988, entendeu que para o ano-calendário 1989 e seguintes, deveria ser aplicada a alíquota de 18%. Importante recordar que o despacho decisório foi mais benéfico ao contribuinte, ao aplicar a alíquota de 6%, mesmo já existindo essa decisão.

Há também o **processo administrativo nº 10920.002291/2001-31**. O último Acórdão proferido pela CSRF foi no seguinte sentido:

Decisão: Acórdão

Número Decisão: 9101-003.456

Texto da Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, **em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional**, vencido o conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que conheceu parcialmente do recurso. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, **em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento**. Declararam-se impedidas de participar do julgamento a conselheira Cristiane Silva Costa, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à conselheira Cristiane Silva Costa), Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Ou seja, considerando que o mérito do Recurso Especial da contribuinte não foi provido, resta vigente a decisão anterior, proferida em 16 de outubro de 2003 a respeito dos anos-calendários de 1996 a 2000, pelo Primeiro Conselho de Contribuintes – 8ª Câmara, que tratou de três controvérsias sobre a apuração do IRPJ desse período em razão de autuação fiscal lavrada contra ela:

São três as infrações apontadas ainda em litígio:

- exclusão indevida na apuração do lucro real da parcela de lucro da exploração correspondente a exportações incentivadas em programa especial de exportação (Befiex);
- exclusão indevida na apuração do lucro real correspondente à dedução em dobro de despesas com programa de alimentação do trabalhador – PAT; e
- dedução indevida a maior de gastos com programa de desenvolvimento tecnológico e industrial – PDTI.

Ao analisar o primeiro ponto, que é justamente a matéria aqui em discussão via pedido de restituição da mesma empresa e de período discutido naqueles autos da autuação fiscal, restou decidido o seguinte:

Confirmado que a data de apreciação do projeto foi anterior a 19/05/88, estava o mesmo albergado pela ressalva de aplicação da legislação anterior constante no artigo 27 do Decreto-Lei 2.433/88.

A decisão no processo de consulta da Consul S.A. referido acima reconhece este fato, mas conclui que os aumentos posteriores da alíquota seriam aplicáveis, conclusão com a qual, *permissa maxima venia*, discordo.

A legislação anterior a 19/05/88 era o próprio Decreto-Lei 1.219/72, modificado, quanto ao benefício do IRPJ, pela tributação a alíquotas reduzidas de 3%, em 1988, e 6%, a partir de 1989. Seria esta, portanto, a norma aplicável ao programa da empresa Consul S.A., reforçado o entendimento ainda pelo disposto no artigo 178 do Código Tributário Nacional, que determina, a contrário senso, que a isenção, quando concedida por prazo certo e sob condição, o que manifestamente é o caso dos programas BEFIEIX, não pode ser revogada.

A matéria levada para conhecimento via Recurso Especial da Contribuinte foi apenas o do PAT, e a do Befiex foi pela Fazenda Nacional – cujo Recurso Especial não foi conhecido. Conforme Acórdão n.º 9101003.456 daquele processo, trago os seguintes trechos para ilustrar:

CONHECIMENTO

Sobre a admissibilidade do Recurso do contribuinte, entendo não haver reparos a serem feitos no despacho de admissibilidade.

Nem mesmo a Fazenda se insurgiu quanto a isso. Assim, conheço do recurso do contribuinte nos moldes do despacho de admissibilidade.

Com relação ao recurso da Fazenda, insurgese o contribuinte contra seu conhecimento, em relação à ambas matérias discutidas.

a) PAT

Em relação à matéria cálculo do PAT, entendo ter razão o contribuinte.

(...)

b) BEFIEX

Como já mencionado, a Fazenda objetiva discutir os efeitos da habilitação de co-obrigado ao programa BEFIEX já concedido, se ex tunc ou ex nunc.

(...)

São situações fáticas e jurídicas completamente distintas. Logo, entendo não restar demonstrada a divergência capaz de fazer-se admitir o recurso da Fazenda. Nesse contexto, não conhecer do recurso da Fazenda Nacional.

Logo, essa matéria já está decidida e preclusa naquele Conselho. Por essa razão, não há como afastar a conclusão do que fora decidido de forma prejudicial por esse processo, visto que trata do mesmo período de apuração do IRPJ (1997), mas na via do julgamento da autuação fiscal.

Assim, o direito creditório alegado pela Recorrente em seu PER não procede, pois não houve pagamento a maior de IRPJ. Neste caso, é aplicável a alíquota 6% para a apuração do IRPJ no ano-calendário 1997, conforme decisão acima e tal como ocorreu no presente caso – tal como afirmado pela própria Recorrente.

Assim, entendo que deve ser mantido o Acórdão recorrido, por seus fundamentos.

IV - Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, para rejeitar a preliminar arguida e negar provimento no mérito.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó