



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13074.722029/2021-67
ACÓRDÃO	1302-007.314 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VOTORANTIM S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1989, 1990, 1991, 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

PRELIMINAR DE NULIDADE. FALTA DE EXAME DE PROVAS. INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a decisão proferida pela autoridade administrativa foi devidamente fundamentada, ao apontar as razões pelas quais a análise realizada se pautou sobre determinadas provas e ao indeferir a realização de diligência, por considerar prescindível.

PROCESSO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. AFASTAMENTO DE QUESTÃO PREJUDICIAL. EXAME DO MÉRITO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE PARCIAL. DEVOLUÇÃO DOS AUTOS À UNIDADE COMPETENTE.

É parcialmente nula, por supressão de instância e cerceamento do direito de defesa, a decisão de primeira instância, que, ao afastar questão prejudicial apontada em Despacho Decisório emitido em processo que trata de restituição/compensação, avança à análise do mérito do direito creditório, em lugar de devolver os autos para a apreciação por parte da unidade competente da Receita Federal do Brasil.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para anular parcialmente a decisão de primeira instância, na parcela que efetua a análise de mérito do direito creditório compensado por meio das Declarações de

Compensação tratadas no presente processo, e para determinar o retorno dos autos à Unidade da Receita Federal do Brasil competente para a análise do referido crédito, para que, superada a exigência de apresentação de Livro Razão Auxiliar em BTN Fiscal e da DIRPJ relativa ao ano-calendário 1988, realize a referida análise, a partir de todos os elementos de prova constantes dos autos e nos sistemas informatizados da Receita Federal, nos termos do relatório e voto do relator.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Júnior, Míriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em relação ao Acórdão nº 109-018.692, de 19 de junho de 2023 (fls. 12.324/12.353), por meio do qual a 1ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo contribuinte acima identificado.

O presente processo se originou da apresentação da Declaração de Compensação (DComp) nº 33847.59144.290216.1.3.57-4680, para utilização parcial de direito creditório oriundo do processo judicial nº 0008217-56.1994.403.6100, no montante de R\$ 142.998.904,18 (fls. 2/8). Posteriormente, o contribuinte apresentou uma série de DComps para a utilização complementar do referido crédito (fls. 2.602/2.606).

O direito creditório foi objeto de Pedido de Habilitação, no âmbito do processo administrativo nº 18186.731032/2015-80 (fl. 9), com o deferimento, na forma do Despacho Decisório de fls. 22/25.

Após a intimação para a apresentação de documentos comprobatórios referentes ao crédito pleiteado (fls. 37/38), houve a juntada aos autos dos elementos de fls. 44 a 2.601, e a emissão do Despacho Decisório de fls. 2.607/2.626, no qual não houve o reconhecimento do direito creditório, de modo que as compensações realizadas nas DComps tratadas no presente processo foram consideradas não-homologadas.

O fundamento para a citada decisão foi sintetizado no relatório da decisão de primeira instância, nos seguintes termos:

3. A Lei nº 7.730, de 31/01/1989, instituiu o Cruzado Novo (NCz\$) e, entre outras determinações, veiculou o plano econômico apelidado “Plano Verão” e fixou a OTN de janeiro de 1989 em NCz\$ 6,17, conforme seu art. 22. Muitos contribuintes se insurgiram contra o método de cálculo imposto pela legislação e lograram êxito perante o Poder Judiciário, como foi o caso da manifestante.

[...]

11. Por meio das planilhas apresentadas, “... verificou-se que o contribuinte realizou cálculos referentes ao crédito divergentes do solicitado/concedido na citada ação. Além do saldo líquido da ‘conta especial’ de correção monetária, explicada nos parágrafos anteriores, atualizou a mesma com base na Lei nº 8.200/1991 (indevidamente, como será explicado mais adiante), deduziu em anos posteriores os valores referentes à depreciação e amortização do ‘ATIVO PERMANENTE’ (Imobilizado, Investimentos e Diferido), e ainda refez a apuração de cada ano com as deduções que entendeu devidas, chegando ao resultado de um suposto direito creditório de R\$ 237.657.226,40 (informado na aba ‘Recálculo PV’ da planilha ‘Plano verão VPAR Cálculo Final- Saldo registrado.xlsx’)”.

12. Entretanto, a análise restou prejudicada devido à falta de apresentação de documentação comprobatória acerca do crédito, mais precisamente, a ausência do Livro Razão Auxiliar exigido pela Lei nº 7.799/1989, onde seria feita a escrituração das contas sujeitas à correção monetária.

Da atualização decorrente da Lei nº 8.200/1991

13. De acordo com a Fiscalização, a “... contribuinte utilizou em seus cálculos dispositivo da Lei nº 8.200/1991 que, diante da diferença verificada entre os índices BTNF e IPC/IBGE, durante o ano de 1990, permitira às empresas utilizarem-se do índice maior (IPC) na apuração do resultado daquele período, aplicando-o às contas sujeitas à correção monetária”.

14. A requerente entendeu que o saldo da “conta especial” de contrapartidas, após aplicar as correções judicialmente deferidas na ação judicial, “... também deveria ser atualizado com o uso do dispositivo legal destinado ao período-base 1990. Ou, em outras palavras, pleiteou que na atualização feita seja, para o ano de 1990, utilizado o índice IPC/IBGE, o que defende apoiando-se na Lei nº 8.200/1991, a teor das planilhas apresentadas”.

15. Diante desse raciocínio, calculou “... uma diferença de 100,48% entre a variação do índice BTNF e a do índice IPC/IBGE, aplicando tal percentual na atualização do saldo da “conta especial” de contrapartidas das correções implementadas em janeiro e fevereiro/1989”.

16. Entretanto, entendeu a Fiscalização que essa atualização, no modo como pleiteada, é indevida.

17. Afirma que a “... legislação de regência que normatizava a correção das demonstrações financeiras de 1990 (art. 3º, da Lei nº 8.200/1991, e os arts. 32 e 40, do Decreto nº 332/91) não incidia sobre valores do balanço que não estivessem contabilizados neste período, ou sobre os valores que não estivessem escriturados na parte ‘B’ do Lalur; então, para que pudesse reconhecer essa diferença de correção monetária de 1990, só restaria ao sujeito passivo a hipótese da decisão judicial transitada em julgado, em que se fundamenta o seu direito, lhe

autorizar expressamente este reconhecimento, o que de fato não se verifica pela leitura das decisões judiciais”.

Após cientificada, a Recorrente apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 2.729/2.757, em que alega, em síntese:

O fato é que, conforme explicado abaixo, a i. Autoridade Fiscal equivocou-se ao condicionar a análise do crédito à apresentação do referido Livro Razão Auxiliar, **uma vez que tinha ao seu alcance diversos outros meios de prova (documentos públicos) nos quais seria possível verificar a aplicação do índice BTNF pela Requerente em 1989.**

E o que é pior: simplesmente glosou a integralidade do crédito, inclusive a parcela correspondente à diferença de correção monetária de balanço, reconhecida na ação judicial n.º 94.0008217-7 (índice de 42,72% em janeiro de 1989 e reflexo lógico de 10,14% em fevereiro de 1989), em patente violação à coisa julgada, o que não se pode concordar.

Suscita, também, a higidez do crédito por ela apurado, apresentando resumo do processo judicial que o fundamenta; o detalhamento dos cálculos que levaram ao montante pleiteada nas DComps apresentadas; a impossibilidade de “o Fisco auditar e conferir os lançamentos contábeis e fiscais praticados pela Requerente em período de apuração já decaído (1989)”; e a confirmação do crédito apurado em laudo elaborado por consultoria independente.

Antes do julgamento da Manifestação de Inconformidade, foi determinada a realização de diligência (fls. 8.198/8.199), para que a autoridade fiscal realizasse a análise das “planilhas de cálculo e documentos juntados pela contribuinte (fls. 2758 a 8186)” e verificasse “a existência de qualquer prova ou justificativa técnica, contábil ou jurídica, que implique no reconhecimento parcial ou total do direito creditório pleiteado”.

Por meio da Petição de fls. 8.2023/8.205, a Recorrente apresentou novo laudo destinado a validar o direito creditório pleiteado.

A diligência resultou na Informação Fiscal de fls. 12.048/12.052 na qual se concluiu que, nem na Manifestação de Inconformidade, nem no curso da Diligência, o contribuinte teria apresentado os elementos probatórios essenciais ao exame do direito creditório compensado nas DComps apresentadas, de modo que se manteria “o motivo de indeferimento que serviu de fundamento para o Despacho Decisório”, “não havendo informações supervenientes”.

A Recorrente se manifestou quanto às referidas conclusões, na forma do documento de fls. 12.058/12.074. Em resumo, arguiu que a autoridade preparadora teria deixado de atender ao determinado no Despacho que determinou a diligência, ao não examinar os elementos probatórios por ela juntados aos autos; e, ainda, que teria apresentado “**todos os elementos que compõem o Livro Razão Auxiliar em BTN Fiscal**”, havendo provas suficientes do seu direito creditório. Pugnou pelo reconhecimento do crédito ou, subsidiariamente, pela nova

conversão do julgamento em diligência, para que os documentos constantes do processo pudessem ser analisados pela autoridade fiscal.

Na decisão de fls. 12.324/12.353, os julgadores de primeira instância entenderam, inicialmente, que não haveria “uma forma rígida para o razão auxiliar em BTNF”, de maneira que as planilhas apresentadas pela Recorrente atenderiam às exigências da legislação e deveriam ser consideradas na análise do caso sob análise. Entendeu-se, ademais, dispensável a realização de nova diligência.

Analisando-se, então, os cálculos e documentos apresentados pela Recorrente, concluiu-se:

- (i) em relação aos anos-calendários de 1989 a 1999: pela inexistência de saldos negativos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- (ii) em relação ao primeiro semestre do ano-calendário de 2000: pela inexistência de saldo negativo de IRPJ e pela apuração de saldo negativo de CSLL no valor de R\$ 33.502,56;
- (iii) em relação ao segundo semestre do ano-calendário de 2000: pela inexistência de saldo negativo de IRPJ e pela apuração de saldo negativo de CSLL no valor de R\$ 32.198,63;
- (iv) em relação aos anos-calendários de 2001 e 2002: pela inexistência de saldo negativo de IRPJ e pela apuração de saldos negativos de CSLL nos valores de R\$ 64.397,26, em cada um dos períodos;
- (v) em relação ao ano-calendário de 2003: pela existência de saldo negativo de IRPJ adicional, no montante de R\$ 107.328,77 e pela apuração de saldo negativo de CSLL no valor de R\$ 64.397,26;
- (vi) em relação aos anos-calendários de 2004 e 2005: pela inexistência de saldo negativo de IRPJ e pela apuração de saldos negativos de CSLL nos valores de R\$ 64.397,26, em cada um dos períodos;
- (vii) em relação ao ano-calendário de 2007: pela existência de saldo negativo de IRPJ adicional, no montante de R\$ 107.328,77 e pela inexistência de saldo negativo de CSLL;
- (viii) em relação aos anos-calendários de 2008, 2009, 2011, 2012 e 2013: pela inexistência de saldos negativos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- (ix) em relação ao ano-calendário de 2010: pela inexistência de saldo negativo de IRPJ e pela apuração de saldo negativo de CSLL no valor de R\$ 64.397,25.

O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1989, 1990, 1991, 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

SALDO NEGATIVO. VERIFICAÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA.

É dever da Autoridade Fiscal, ao analisar os valores informados em Dcomp para fins de decisão de homologação ou não da compensação, investigar a exatidão do crédito apurado pelo sujeito passivo para o fim da confirmação ou não da liquidez e certeza do crédito pleiteado.

RETENÇÕES NA FONTE. INCLUSÃO DAS RECEITAS NO LUCRO REAL.

Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1989, 1990, 1991, 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

SALDO NEGATIVO. VERIFICAÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA.

É dever da Autoridade Fiscal, ao analisar os valores informados em Dcomp para fins de decisão de homologação ou não da compensação, investigar a exatidão do crédito apurado pelo sujeito passivo para o fim da confirmação ou não da liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Antes mesmo de ser cientificada, a contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 12.358/13.409, arguindo, preliminarmente, a nulidade da decisão de primeira instância, na medida em que, a partir de fundamentação “genérica e abstrata”, apenas, teria examinado as provas apresentadas com a Manifestação de Inconformidade, ignorando os demais elementos probatórios juntados aos autos, no curso do processo administrativo. Alegou, ainda, que o indeferimento da realização de nova diligência teria ocasionado o cerceamento do seu direito de defesa, o seria mais uma causa de nulidade da decisão *a quo*.

Além disso, argumentou que teria havido inovação por parte dos julgadores de primeira instância, quando, após afastar as questões prejudiciais sustentadas no Despacho Decisório e na Informação Fiscal decorrente da diligência, teria realizado “ampla auditoria nas contas que compõe as demonstrações do resultado do exercício (DRE) dos anos de 1989 a 2013”, apontando irregularidades que não teriam sido objeto de lançamento fiscal e que se refeririam a períodos atingidos pela decadência.

Afirmou, ainda, que:

A reapuração dos créditos fiscais por determinação judicial deve guardar coerência com a coisa julgada, não podendo ser considerada uma carta branca

para reabrir períodos de apuração já encerrados e alcançados pela decadência, como pretendeu fazer a decisão ora recorrida

Por tudo isso, mais uma vez, pugnou pela decretação da nulidade da decisão da Delegacia de Julgamento.

Quanto ao mérito da discussão, defendeu a invalidade das glosas de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), antecipações e duodécimos, promovidas pelos julgadores *a quo*, por tratarem de períodos alcançados pela decadência e porque os valores estariam amparados na sua escrituração, que gozaria de presunção relativa de veracidade. Além disso, sustenta que teriam sido “**apresentados documentos suficientes para comprovação do pagamento de tributos**”, sendo “muito difícil, para não dizer impossível” a comprovação exigida em relação a períodos de apuração há muito ocorridos.

Em outros momentos, a Recorrente suscitou a inaplicabilidade da jurisprudência invocada na decisão de primeira instância; a ilegalidade dos cálculos produzidos pelos julgadores *a quo*; a correção dos cálculos por ela apresentados nas provas juntadas aos autos; e a realização de nova diligência, para a análise de toda documentação apresentada ao longo do curso do processo administrativo.

Após ser cientificada da decisão, a Recorrente ratificou os termos do Recurso já apresentado (fls. 16.408/16.459), além de juntar provas adicionais.

Posteriormente, houve a apresentação da íntegra do razão contábil referente ao ano de 1989 e de planilha detalhando as folhas nos autos em que constariam as provas necessárias ao reconhecimento do seu direito creditório (fls. 18.048/18/050).

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator.

1 DA ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância, em 10 de abril de 2024 (fls. 16.403/16.404), tendo apresentado seu Recurso Voluntário, em 10 de maio daquele ano (fl. 16.405), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado, digitalmente, por procurador da pessoa jurídica.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 43, incisos I e II, e 48 do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

2 DO PROCESSO JUDICIAL DO QUAL SE ORIGINA O CRÉDITO

Conforme relatado, o direito creditório utilizado pela Recorrente nas Declarações de Compensação (DComp) tratadas no presente processo se fundamenta em decisão judicial exarada nos autos da ação ordinária nº 0008217-56.1994.4.03.6100, que tramitou perante a 19ª Vara Federal da Seção Judiciária de São Paulo.

De acordo com o teor da Certidão de fls. 15/21, o processo judicial em questão foi ajuizado pela pessoa jurídica S/A INDÚSTRIA VOTORANTIM, CNPJ nº 61.082.582/0001-97, em face da União Federal, “objetivando a correção monetária de balanço (período—base 89), para fins de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido — CSLL, com base no índice de 70,28%, correspondente à variação do IPC ocorrida em janeiro/89”.

A sentença foi parcialmente favorável à autora. O Tribunal Regional Federal deu provimento à apelação da União Federal e à remessa oficial e negou provimento à apelação da Autora. Posteriormente, em Embargos de Declaração opostos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), deu-se provimento ao Recurso Especial da autora, para, aplicando-se o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio do Recurso Extraordinário nº 242.689/PR, de modo que se reconheceu que a "correção monetária das demonstrações financeiras no período-base de 1989 deverá tomar como parâmetro os termos da legislação revogado pelo Plano Verão. Sendo assim, considerando que até 15 de janeiro de 1989, a OTN já era fixada com base no IPC e que somente no próprio mês de janeiro, por disposição específica da Lei nº 7.799 (artigo 30, declarado inconstitucional), seu valor foi determinado de forma diferente (NCz\$ 6,92), e também que a BTN criada passou a ser fixada pelo IPC, deverá ser aplicado o IPC para o período como índice de correção monetária, consoante o art. 6º, parágrafo único, do Decreto-Lei n. 2.283/86 e art. 6º, parágrafo único do Decreto-Lei n. 2.284/86 e art. 5º, § 2º, da Lei n. 7.777/89”.

A citada decisão transitou em julgado e a autora desistiu da execução do título por via judicial, de modo a permitir a habilitação do crédito na via administrativa, o que foi realizado, por meio do Despacho Decisório de fls. 22/25.

A Recorrente incorporou a autora do processo judicial em 1º de janeiro de 2016, como se observa às fls. 29/34, de maneira que as DComp foram apresentadas em seu nome, na condição de sucessora da detentora do direito creditório.

O litígio no presente processo, portanto, diz respeito à quantificação do crédito decorrente do provimento judicial.

3 DA CONTROVÉRSIA QUANTO AO CRÉDITO INVOCADO PELA RECORRENTE

Em resposta a intimação realizada pela autoridade responsável pela análise do direito creditório compensado, a Recorrente apresentou os demonstrativos constantes às fls. 2.599/2.601.

Os referidos demonstrativos foram objeto de apreciação que resultou no Despacho Decisório de fls. 2.607/2.626, no qual, inicialmente, sintetiza-se a querela que suscitou o acionamento do Poder Judiciário:

A Lei nº 7.730, de 31/01/1989, instituiu o Cruzado Novo (NCz\$), determinou um congelamento de preços e estabeleceu regras com a pretensão de desindexar a economia. Referido diploma legal foi resultado da conversão em lei da Medida Provisória nº 32, de 15/01/1989, que veiculou mais um plano econômico (apelidado Verão) e fixou a OTN de janeiro de 1989 em NCz\$ 6,17, conforme o art. 22.

[...]

Dada a mudança de critério adotada em virtude do plano de estabilização econômica a inflação efetiva apurada pelo IBGE em janeiro abrangeu um período de 51 dias e alcançou 70,28%, entretanto a OTN de 01 de janeiro de 1989 foi calculada no valor de NCz\$ 6,17 (resultado da aplicação do índice de dezembro de 1988 e da divisão por mil em virtude da introdução da nova moeda (Cz\$ 4.790,89 (OTN de Dez/88) x 1,2879 (IPC de Dez/88) = Cz\$ 6.170,18) e fixada em lei (cf. art. 30 da Lei nº 7.730/1989) em NCz\$ 6,92.

Caso o índice de inflação fosse aplicado integralmente à OTN de janeiro de 1989, o valor dessa, assim corrigido, chegaria a NCz\$ 10,51, porém o §1º do art. 30 daquele mesmo diploma legal o fixou em NCz\$ 6,92 e, em acréscimo, a Lei nº 7.799/1989, que instituiu o BTN Fiscal como referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União, determinou que, para efeito da conversão em número de BTN, os saldos das contas sujeitas à correção monetária, existentes em 31 de janeiro de 1989, a serem atualizados monetariamente, deveriam tomar por base o valor da OTN de NCz\$ 6,92, observe-se:

Art. 30. Para efeito da conversão em número de BTN, os saldos das contas sujeitas à correção monetária, existentes em 31 de janeiro de 1989, serão atualizados monetariamente tomando-se por base o valor da OTN de NCz\$ 6,92.

O Poder Judiciário foi chamado a se pronunciar e decidiu (não apenas na ação manejada pela manifestante) de modo diverso. Muitos Juízes e Tribunais afastaram o disposto na referida lei por entenderem que o valor da OTN corrigida deveria contemplar parte da inflação integral a ser calculada segundo o critério pro rata tempore; desse modo, o percentual a ser aplicado deveria ser 42,72% (= 70,28% x 31/51) a incidir sobre o valor de NCz\$ 6,17, resultando assim em NCz\$ 8,81.

[...]

Registre-se a título de obter dictum que a Nota PGFN/CRJ/Nº 212/2015 que trata precisamente da aplicação do IPC como índice das correções monetárias das demonstrações financeiras do período-base de 1989, depois da pacificação do tema no STJ (ERESP nº 1.030.597/MG) assentou entendimento vinculante para a Administração Tributária segundo o qual:

ERESP nº 1.030.597/MG

Resumo: A correção monetária das demonstrações financeiras no período base de 1989 deverá tomar como parâmetro os termos da legislação revogada pelo Plano Verão. Deve ser aplicado o IPC para o período como índice de correção monetária, consoante o art. 6º, parágrafo único, do Decreto-Lei n. 2.283/86 e art. 6º, parágrafo único do Decreto-Lei n. 2.284/86 e art. 5º, §2º, da Lei n. 7.777/89. Os índices do IPC aplicáveis são aqueles consagrados pela jurisprudência do STJ e já referidos no REsp. n. 43.055-0-SP (Corte Especial, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo, julgado em 25.08.2004) e nos EREsp. nº 439.677-SP (Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 16.09.2006), quais sejam: índice de 42,72% em janeiro de 1989 e reflexo lógico de 10,14% em fevereiro de 1989.

Precedentes: ERESP nº 1.030.597/MG, ERESP 570.600/MG, AgRg no AG 1.285.881/SP, EDcl no AgRg no RESP 1.081.056/SP, EDcl no AgRg no Ag 1.026.222/SP, EDcl nos EDcl nos EDcl nos EDcl no AgRg no Resp 889.802/RJ, EDcl no AgRg no REsp 738.265/MG.

Acrescente-se o teor da ementa da decisão que foi integrada na pacificação da matéria: EDcl nos EREsp 1030597/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, julgado em 13/08/2014, DJe 21/08/2014:

PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PARCIALMENTE ACOLHIDOS SEM EFEITOS INFRINGENTES.

1. O julgado embargado versou sobre a correção monetária das demonstrações financeiras para o ano-base de 1989 na apuração do IRPJ e da CSLL, após a declaração de inconstitucionalidade pelo STF do art. 30 da Lei n. 7.799/89 e do Art.

30, §19, da Lei n. 7.730/89, determinando-se a aplicação do IPC para o período, na forma da jurisprudência consagrada pelo REsp. n. 43.055-0-SP (Corte Especial, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo, julgado em 25.08.2004).

2. Nessa toada, a aplicação do índice de 42,72% janeiro/89 se dá sobre a OTN de janeiro de 1989 a NCz\$ 6,17, não havendo que se falar na OTN a NCz\$ 6,92 porque declarada inconstitucional. A partir daí, pela mesma metodologia, aplica-se o percentual de 10,14% (fevereiro/89) sobre o valor resultante, chegando-se, ao final, a um resultado melhor ao contribuinte que a mera utilização do valor de NCz\$ 6,92 da OTN. Esse o raciocínio desenvolvido e agora esclarecido.

No julgamento do recurso especial nº 1.360.213-SP, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) acolheu os embargos de declaração opostos pela VOTORANTIM PARTICIPAÇÕES S/A, com efeitos modificativos, e decidiu da seguinte forma (fls. 79 a 89):

Transcreve-se, por oportuno, a ementa do referido precedente:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO DO STF EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. ART. 543-B, §3º, CPC. IRPJ E CSLL. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. ANO-BASE 1989. CORREÇÃO MONETÁRIA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 30 DA LEI N. 7.799/89 E DO ART. 30, §1º, DA LEI N. 7.730/89 PELO STF. REVISÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. APLICAÇÃO DO IPC PARA O PERÍODO.

1. O Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade do § 1º do art. 30 da Lei 7.730/1989 e do art. 30 da Lei 7.799/1989 (normas que veiculavam a indexação da correção monetária das demonstrações financeiras no período-base de 1989, para efeito da apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no âmbito do Plano de Estabilização Econômica - Plano Verão) em sede de repercussão geral no RE 242.689 RG/PR.

2. Desse modo, aplicando-se o juízo de retratação previsto no art. 543-B, §3º, do CPC, e retirados os dispositivos declarados inconstitucionais do mundo jurídico, faz-se necessária a revisão da jurisprudência deste STJ para concluir-se que a correção monetária das demonstrações financeiras no período-base de 1989 deverá tomar como parâmetro os termos da legislação revogada pelo Plano Verão.

Sendo assim, considerando que até 15 de janeiro de 1989, a OTN já era fixada com base no IPC e que somente no próprio mês de janeiro, por disposição específica da Lei nº 7.799 (artigo 30, declarado inconstitucional), seu valor foi determinado de forma diferente (NCz\$ 6,92), e também que a BTN criada passou a ser fixada pelo IPC, deverá ser aplicado o IPC para o período como índice de correção monetária, consoante o art. 6º, parágrafo único, do Decreto-Lei n. 2.283/86 e art. 6º, parágrafo único do Decreto-Lei n. 2.284/86 e art. 5º, §2º, da Lei n. 7.777/89.

3. Os índices do IPC aplicáveis são aqueles consagrados pela jurisprudência do STJ e já referidos no REsp. n. 43.055-0-SP (Corte Especial, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo, julgado em 25.08.2004) e nos EREsp. nº 439.677-SP (Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 16.09.2006), quais sejam: índice de 42,72% em janeiro de 1989 e reflexo lógico de 10,14% em fevereiro de 1989.

4. Embargos de divergência providos (EResp 1030597/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 23/04/2014, DJe 30/04/2014).

Ato seguinte, reconhecidos os índices a serem aplicados pela Recorrente, em decorrência do provimento judicial, foram opostas as seguintes críticas aos cálculos apresentados nos presentes autos:

No presente caso, conforme as informações obtidas da cópia da DIRPJ 1990 às fls. 122 a 141, verificou-se que no último balanço que o contribuinte levantara antes das alterações introduzidas pelo “Plano Verão” – em 31/12/1988 – o saldo do grupo “PATRIMÔNIO LÍQUIDO” era superior ao saldo total do grupo “ATIVO PERMANENTE”, de modo que a contrapartida das correções monetárias levadas a efeito nesses grupos resultou devedor.

Desta forma, como outrora dito, **o cerne da questão está em determinar o valor do saldo devedor dessa “conta especial” que recebeu as contrapartidas das correções monetárias, aplicando os índices determinados na ação judicial nº 0008217-56.1994.403.6100 (numeração antiga: 94.0008217-7).**

Após isto, e **em obediência ao pleito realizado (fl. 70) e aos termos da decisão judicial que restou definitiva naquela ação, tal saldo devedor deverá ser levado à apuração do lucro real do período findo em 31/12/1993**, a partir do que será conhecido se haverá lucro real – e conseqüente tributação – ou prejuízo fiscal/base de cálculo negativa.

Por meio das planilhas apresentadas (anexos de arquivos não-pagináveis), verificou-se que o contribuinte realizou cálculos referentes ao crédito divergentes do solicitado/concedido na citada ação. Além do saldo líquido da “conta especial” de correção monetária, explicada nos parágrafos anteriores, atualizou a mesma com base na Lei nº 8.200/1991 (indevidamente, como será explicado mais adiante), deduziu em anos posteriores os valores referentes à depreciação e amortização do “ATIVO PERMANENTE” (Imobilizado, Investimentos e Diferido), e ainda refez a apuração de cada ano com as deduções que entendeu devidas, chegando ao resultado de um suposto direito creditório de R\$ 237.657.226,40 (informado na aba ‘Recálculo PV’ da planilha ‘Plano verão VPAR Cálculo Final-Saldo registrado.xlsx’).

Porém, **a análise restou prejudicada devido à falta de apresentação de documentação comprobatória acerca do crédito**. Cita-se a ausência do Livro Razão Auxiliar exigido pela Lei nº 7.799/1989, onde seria feita a escrituração das contas sujeitas à correção monetária.

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real deverão manter Livro Razão Auxiliar em BTN Fiscal, no qual as contas sujeitas à correção monetária serão escrituradas adotando-se como unidade de conta o valor do BTN Fiscal. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

A partir desse registro seria feita a confirmação, por exemplo, de que o contribuinte somente aplicou à época os índices oficiais de correção sobre as demonstrações financeiras de janeiro de 1989 (explica-se: houve situações em que outros contribuintes já aplicaram índices acima do previsto na legislação antes do trânsito em julgado da ação judicial).

[...]

O contribuinte utilizou em seus cálculos dispositivo da Lei nº 8.200/1991 que, diante da diferença verificada entre os índices BTNF e IPC/IBGE, durante o ano de 1990, permitira às empresas utilizarem-se do índice maior (IPC) na apuração do resultado daquele período, aplicando-o às contas sujeitas à correção monetária.

Entendeu a requerente que o saldo daquela “conta especial” de contrapartidas, após aplicar as correções judicialmente deferidas na ação judicial nº 0008217-56.1994.403.6100 (numeração antiga: 94.0008217-7), também deveria ser atualizado com o uso do dispositivo legal destinado ao período-base 1990. Ou, em outras palavras, pleiteou que na atualização feita seja, para o ano de 1990, utilizado o índice IPC/IBGE, o que defende apoiando-se na Lei nº 8.200/1991, a teor das planilhas apresentadas (anexos das fls. 2599 a 2601).

Diante desse raciocínio, auto-calculou uma **diferença de 100,48%** entre a variação do índice BTNF e a do índice IPC/IBGE, aplicando tal percentual na atualização do saldo da “conta especial” de contrapartidas das correções implementadas em janeiro e fevereiro/1989.

Entretanto, não merece acolhida tal atualização, no modo como pleiteado.

[...]

Deste modo, uma vez demonstrado que o diferencial de correção monetária de 1989 não afeta a correção monetária de 1990, e que a legislação de regência que normatizava a correção das demonstrações financeiras de 1990 não incidia sobre valores do balanço que não estivessem contabilizados neste período, ou sobre os valores que não estivessem escriturados na parte "B" do Lalur, então, para que pudesse reconhecer essa diferença de correção monetária de 1990, só restaria ao sujeito passivo a hipótese da decisão judicial transitada em julgado, em que se fundamenta o seu direito, lhe autorizar expressamente este reconhecimento, o que de fato não se verifica pela leitura das decisões judiciais do TRF e STJ pertinentes.

Como se observa, portanto, dois foram os fundamentos para o não-reconhecimento do direito creditório invocado pelo Recorrente: a ausência de apresentação do Livro Razão Auxiliar em BTN Fiscal, de modo a permitir a análise detalhada acerca dos saldos das contas e correções realizadas, cotejando-se com o provimento judicial; e a atualização concomitante dos saldos das contas com base na Lei nº 8.200, de 1991.

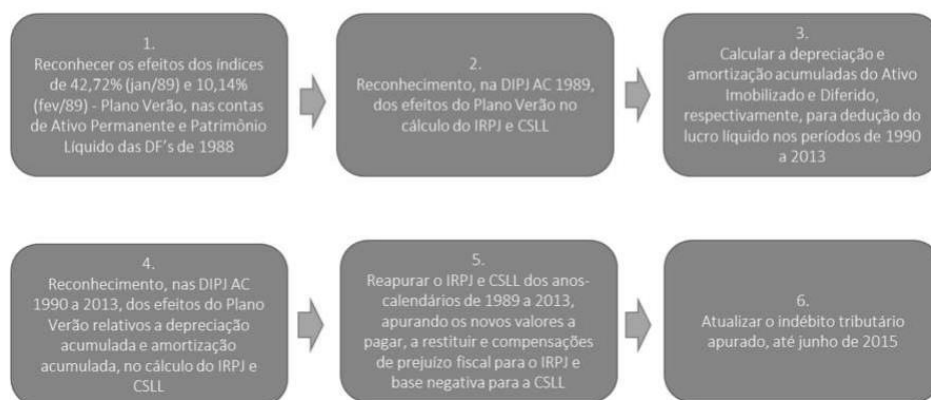
Desde a Manifestação de Inconformidade, contudo, a Recorrente sustenta que, apesar da ausência do Livro Razão Auxiliar, haveria nos autos **“diversos outros meios de prova (documentos públicos) nos quais seria possível verificar a aplicação do índice BTNF pela Requerente em 1989”**.

E reforça tal alegação, nos seguintes termos:

A majoração dos índices de correção monetária de balanço e os efeitos tributários na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL podem ser perfeitamente evidenciados a partir de planilhas lastreadas nas informações dos

balanços, demonstrações financeiras e declarações de imposto do período do Requerente.

Para efetuar tal cálculo do crédito de tributo decorrente da aplicação dos percentuais de correção monetária relativos aos Expurgos Inflacionários do Plano Verão reconhecidos em decisão judicial foi adotada a seguinte metodologia:



Para tal recálculo do IR e CSLL foram consideradas as seguintes premissas:

- 1. Foram utilizados como documentação suporte: (i) as Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) dos anos de 1989 a 2013 (docs. 03); (ii) o balancete contábil de dezembro de 1988 para cálculo do expurgo inflacionário do Plano Verão (docs. 04); (iii) as Demonstrações Financeiras de 1989 a 2013 publicadas em jornal e/ou no site da Requerente (docs. 05); (iv) Razão Contábil (docs. 06).**
- 2. A partir das Declarações de Imposto de Renda (IRPJ) dos anos calendário 1989 a 2013, foram considerados lucro líquido, adições, exclusões, os valores devidos e recolhidos de IRPJ e CSLL;**
- 3. Após recálculo dos expurgos inflacionários, foram apurados novos valores de IRPJ e CSLL e deduzidos dos valores informados nas DIPJs como antecipação de recolhimento e valores recolhidos. A diferença apurada foi considerada como indébito tributário e atualizado de acordo com os índices oficiais da Tabela de Correção Monetária da Justiça Federal - Repetição de Indébito Tributário, para dezembro de 1995, vide Anexo III do Laudo Tyno (doc. 07);**
- 4. Para atualização do indébito, foi utilizada a Tabela de Correção Monetária citada (Anexo III do doc. 07 - Laudo Tyno) até 1995 e a SELIC acumulada de janeiro de 1996 a junho de 2015 e apurado o valor do crédito constante do Pedido de Habilitação de Crédito, vide arquivo "Pedido de Habilitação de Crédito".**

Por fim, afirma “que não foram considerados concomitantemente os efeitos dos expurgos reconhecidos pela Lei nº 8.200/91 para o ano de 1990 e seguintes, no cálculo do indébito de IRPJ e CSLL”.

Na diligência determinada pelos julgadores de primeira instância, ratificou-se a essencialidade da apresentação do Livro Auxiliar em BTN Fiscal e da DIRPJ do ano-calendário 1988.

Na decisão *a quo*, entendeu-se que não haveria “uma forma rígida para o razão auxiliar em BTNF, tanto que não há na Lei nº 7.799, de 1989, nenhum anexo que demonstre o modelo a ser utilizado no referido documento de controle”. Assim, entendeu-se que “as planilhas trazidas pela contribuinte podem ser enquadradas no que dispõe as normas mencionadas acima e, assim, podem ser consideradas na análise do presente caso”.

A partir da referida conclusão, os julgadores se valeram dos cálculos apresentados pela Recorrente no laudo elaborado pela empresa de auditoria Tyno Consultoria Tributária e Empresarial (Tyno), para verificarem a liquidez e certeza do montante compensado nas DComp.

Em referida verificação, contudo, entendeu-se que não haveria comprovação de alguns valores considerados pela Recorrente, bem como foram glosadas algumas rubricas, conforme detalhamento a seguir:

- (a) “Estorno da CSLL contabilizada como despesa”, em 1989, no montante de NCz\$ 9.388.318,15;
- (b) retenções na fonte, inclusão das receitas que originaram tais retenções na apuração do lucro real, antecipações, estimativas e duodécimos de IRPJ e CSLL, em diversos anos-calendários;
- (c) descon sideração do reflexo da diminuição da CSLL no “Lucro Líquido antes do IRPJ” e erro no cálculo do Adicional do IRPJ e no cálculo da CSLL, em diversos anos-calendários;
- (d) erro na soma das exclusões e descon sideração da compensação de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL de períodos anteriores, em diversos anos-calendários;
- (e) descon sideração da adição de “Estorno da CSLL sem os efeitos do Plano Verão”, e excesso nas rubricas “Programa de Alimentação do Trabalhador” e “Vale transporte”, em 1995.

A partir de tal quadro, cabe a apreciação das alegações apresentadas no Recurso Voluntário.

4 DAS PRELIMINARES DE NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Recorrente sustenta, preliminarmente, dois motivos pelos quais a decisão proferida pela Delegacia de Julgamento seria nula. Passa-se à análise de tais arguições.

4.1 AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DE PROVAS

Em primeiro lugar, a Recorrente sustenta a nulidade do Acórdão de primeira instância, por só terem sido consideradas “as provas apresentadas na manifestação de inconformidade, quando foram anexados documentos e laudo da empresa de auditoria TYNO”.

Teria ignorado “deliberadamente todas as outras documentações e planilhas apresentadas pela Recorrente na diligência fiscal (fls. 8.203/12.047) sob o argumento equivocado de que as provas apresentadas no laudo da empresa TYNO seriam mais coerentes com o pleito da Recorrente”.

Para a Recorrente, a ausência de análise dos novos elementos de prova apresentados e a não-conversão do julgamento em nova diligência não teriam sido devidamente fundamentadas, de modo que teria havido o cerceamento do seu direito de defesa.

Quanto a tal arguição, cabe, inicialmente, invocar a Súmula CARF nº 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

No caso sob análise, ao contrário do sustentado, os julgadores *a quo* fundamentaram o indeferimento do novo pedido de diligência, por entenderem que “o pronunciamento da Autoridade Diligenciante” seria dispensável. E a leitura da decisão revela não haver nada de inusitado na referida conclusão, na medida em que há extensa análise sobre as provas contidas nos autos e declarações apresentadas pela Recorrente ao Fisco. Ou seja, o relator considerou que seria capaz de efetuar a apreciação de todas as provas juntadas ao processo e sobre elas se manifestar. E tal conclusão foi referendada pelos demais julgadores que o acompanharam na decisão.

O fato de o mesmo relator, no Despacho de fls. 8.198/8.199, haver remetido os autos para a realização de diligência “diante da extensão da documentação anexada, do período a que se refere (1989 a 2013) e da limitação de tempo reservada à atividade de julgamento”, não o impede de, posteriormente, à luz da frustração do trabalho de diligência, por óbice do qual ela discordava (a imprescindibilidade da apresentação do Livro Razão Auxiliar em BTN Fiscal e da DIRPJ do ano-calendário 1988), resolver realizar diretamente a referida análise. Ainda mais, diante do longo transcurso processual e das diversas justificativas apresentadas pela contribuinte.

Em relação à fundamentação adotada pelas autoridades julgadoras para tomarem como base para a sua análise os cálculos efetuados pela empresa Tyno (fls. 5.597/5.614), juntados pela Recorrente com a Manifestação de Inconformidade, e não aqueles efetuados, posteriormente, pela empresa Irko (fls. 8.216/8.235), a justificativa apresentada foi a maior coerência com o pleito apresentado na Declaração de Compensação, uma vez que o valor atualizado do direito creditório constante do Pedido de Habilitação monta em R\$ 237.654.579,02; o valor apontado no laudo da Tyno importou em R\$ 239.160.875,97; e o crédito apurado pela Irko foi de R\$ 252.980.777,90.

Não se vislumbra, assim, qualquer ausência de fundamentação ou cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, que, inclusive, poderia, por meio do Recurso Voluntário, apresentar argumentos e provas para se contrapor à análise realizada pelas autoridades julgadoras, inclusive no sentido de justificar eventual razão pelas quais grandezas constantes do

Laudo elaborado pela Irko deveriam prevalecer sobre aquelas contidas no Laudo emitido pela Tyno.

Por tudo isso, rejeito a preliminar de nulidade arguida.

4.2 INOVAÇÃO DE FUNDAMENTOS E SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA

A Recorrente sustenta, ainda, que a decisão de primeira instância seria nula porque, após afastarem as questões prejudiciais que fundamentaram o Despacho Decisório da autoridade administrativa, os julgadores passaram à análise do mérito do direito creditório. Além disso, na referida análise, teriam efetuado “ampla auditoria nas contas que compõe as demonstrações do resultado do exercício (DRE) dos anos de 1989 a 2013”, alterando os resultados de períodos alcançados pela decadência, afastando-se dos limites das “alterações de cálculo determinadas pela decisão judicial que deu origem ao processo de compensação”, mediante o uso de informações às quais a Recorrente não teria acesso, e efetuando “compensação de ofício” ou constituição de crédito tributário para o que não deteriam competência.

A questão da extensão das análises possíveis de serem realizadas em processo que tratam de restituição/compensação e da sua relação com a necessidade de constituição de crédito tributário mediante lançamento de ofício, inclusive quanto ao reconhecimento de eventual decadência, é matéria a ser apreciada juntamente com o mérito do Recurso Voluntário. Não vislumbro, entretanto, qualquer nulidade a ser reconhecida.

Contudo, há que se concordar com a Recorrente no sentido de que, tendo afastado as questões prejudiciais que obstaram a análise do mérito do direito creditório por parte da autoridade fiscal que emitiu o Despacho Decisório de fls. 2.607/2.626, não poderiam os julgadores de primeira instância terem prosseguido na análise do referido crédito, posto que tal conduta representou a supressão de instância e o cerceamento ao direito de defesa da Recorrente.

Neste sentido, a conduta adequada que deveria ter sido adotada no julgamento *a quo* seria a devolução dos autos à Unidade da Receita Federal do Brasil competente para a análise do direito creditório invocado, para, reconhecido que os elementos de prova juntados aos autos, dispensam a apresentação pela Recorrente do Livro Razão Auxiliar em BTN Fiscal, realizasse a citada análise.

A postura dos julgadores *a quo* impediu que os Recorrentes pudessem se insurgir, por meio de Manifestação de Inconformidade, quanto à análise de mérito realizada pela autoridade competente em relação ao direito creditório invocado.

No caso sob análise, a situação é agravada pelo fato de que, em diligência determinada pelas autoridades julgadoras, a análise por parte das autoridades fiscais não foi realizada, em razão da prejudicial já apontada no Despacho Decisório.

Neste sentido, cabe o provimento parcial ao Recurso Voluntário, para anular parcialmente a decisão de primeira instância, na parcela que efetua a análise de mérito do direito creditório compensado por meio das Declarações de Compensação tratadas no presente processo,

e para determinar o retorno dos autos à Unidade da Receita Federal do Brasil competente para a análise do referido crédito, para que, superada a exigência de apresentação de Livro Razão Auxiliar em BTN Fiscal e da DIRPJ do ano-calendário 1988, realize-a, a partir de todos os elementos de prova constantes dos autos e nos sistemas informatizados da Receita Federal.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo