



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720505/2019-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.883 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2024
Recorrente ELETROBRAS TERMONUCLEAR S.A. - ELETRONUCLEAR
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

A realização de diligência dar-se-á quando a autoridade julgadora entendê las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

ALEGAÇÃO DE ERRO PARCIAL NO PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO. CONSTATAÇÃO DE AUSÊNCIA DE FORMALIZAÇÃO DA COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Evidenciado que o sujeito passivo deixou de formalizar a compensação de débitos ao saldo negativo alegado, não é possível suprir sua iniciativa e associar a compensação dos débitos a outro direito creditório.

DEFINITIVIDADE DA DECISÃO. Mantém-se o despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição por tratar de matéria já apreciada em outro processo, contra o qual não houve apresentação de manifestação de inconformidade, tornando a decisão definitiva na esfera administrativa.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. Em processos de declaração de compensação ou de pedido de restituição/ ressarcimento, o ônus da prova é do contribuinte, cabendo a ele provar a alegada existência de um direito e seus fatos constitutivos, nos termos do art. 373 do Código de Processo Civil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Mateus Ciccone; Ricardo Piza Di Giovanni; Alessandro Bruno Macêdo Pinto; Alexandre Iabrudi Catunda; Jandir José Dalle Lucca; Maurício Novaes Ferreira

Relatório

Trata-se de PER/DCOMP nº 02624.18551.281218.1.2.02-9463, cujo Despacho Decisório emitido em 17/06/2019, referente a crédito de saldo negativo de IRPJ do Ano Calendário de 2013, indeferiu o crédito do Recorrente por tratar-se de matéria já apreciada pela autoridade administrativa no processo administrativo PER/DCOMP 22023.12963.270614.1.7.02-5806.

O contribuinte apresentou em 15/07/2019, a manifestação de inconformidade de fls. 05/16, alegando que o indeferimento do PER decorreu de erro de premissa da autoridade administrativa, a qual não teria considerado a retificação da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica do exercício de 2014 (ano calendário 2013), realizada em 21.12.2018, antes, portanto, do Despacho Decisório.

Argumento que transmitiu Declarações de Compensações ("DCOMP") relativas ao crédito de Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário de 2013, no total de R\$ 20.913.367,55, conforme declarado em DIPJ retificadora em 27/06/2014 e que tal Saldo Negativo decorreu das antecipações recolhidas ao longo do ano (R\$ 39.879.786,89), menos o IRPJ declarado como devido em Dezembro/13 (R\$ 18.966.419,34).

No entanto, no dia 04/10/2017, foi cientificada do Despacho Decisório em que a RFB confirmou R\$ 38.344.023,51 a título de antecipações, calculando um Saldo Negativo total de apenas R\$ 19.377.604,17, contra o qual não recorreu, pagando a diferença não homologada, no valor principal de R\$ 1.535.763,38, acrescido de multa e juros.

Afirmou a então Manifestando que no dia 21 de dezembro de 2018 (ainda dentro do prazo de 5 anos para a retificação de DIPJ transmitida em 2014, portanto), **percebeu que deixou de excluir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL juros capitalizados no ano de 2013**, no montante de R\$ 136.646.158,04 e que não havia sido sinalizado na declaração retificadora transmitida em 27/06/14.

Ato contínuo, relata que capitalizou os juros decorrente de empréstimos captados para o financiamento da construção e manutenção de itens do ativo imobilizado para o ano de 2013, segundo a Impugnante, nos termos previsto no Comitê de Pronunciamentos Contábeis ("CPC") nº 20 e que, nos termos do artigo art. 145, parágrafo 30 da IN 1.700/17, os juros e outros encargos registrados como custo do ativo podem ser excluídos na determinação do Lucro Real e do resultado ajustado do período de apuração em que forem incorridos, devendo a exclusão, em seu entendimento, ser feita na parte A do e-Lalur e do e-Lacs e controlada, de forma individualizada para cada bem ou grupo de bens de mesma natureza e uso, na parte B.

Relatou ainda a Impugnante que em **21.12.2018 transmitiu a DIPJ retificadora incluindo a exclusão de juros capitalizados na aquisição de ativo imobilizado no ano de 2013 nas bases do IRPJ e CSLL**, no montante de R\$ 136.646.158,04 que não havia sido sinalizado na declaração retificadora enviada em 27/06/14. Afirmou que desta operação, fora identificado que não haveria pagamento de IRPJ no mês de dezembro/2013, conforme identificado na ficha 12A da DIPJ 2014— Ano Calendário 2013.

Com isso, concluiu que uma vez considerada a retificação da DIPJ, a qual aduz que teria sido ignorada pela fiscalização, indica a existência de valores significativos de Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário de 2013 a restituir.

Argumentou na Impugnação que o Despacho Decisório, ao indeferir o Pedido de Restituição em virtude de genéricos fundamentos, violou os princípios da Verdade Material, da Razoabilidade e da Proporcionalidade.

Paralelamente, solicitou que na hipótese de se entender que os fundamentos expostos não são suficientes para o cancelamento do Despacho Decisório e que, além disso, os documentos acostados ao presente PAF não são suficientes para comprovar o direito creditório pleiteado, aponta a necessidade de se converter o julgamento em diligência com seguintes quesitos: *“Queira a Autoridade Fiscal confirmar se a Manifestante apresentou DIPJ Retificadora em 21/12/2018, ou seja, antes do Despacho Decisório ora impugnado, na qual foi considerado a alteração de lucro real para prejuízo fiscal e base negativa de CSLL”*.

A DRJ indeferiu o pedido de diligência e julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada para manter o despacho decisório.

O Recurso apresentou os mesmos argumentos da Impugnação e destacou que em 2013, em face do fato de que as estimativas mensais superaram o valor devido no encerramento do ano-calendário, apresentou um Saldo Negativo no valor de R\$ 20.913.367,55 e que esse Saldo, em 2014, foi compensado em 5 DCOMPS, controladas pelo processo administrativo 16682-905.042/2017-01.

Esclareceu o Recurso que 4 DCOMPS foram totalmente homologadas e que somente uma DCOMP foi homologada parcialmente.

Com isso, ao invés de homologar os R\$ 20.913.367,55 a Receita Federal homologou somente R\$ 19.377.604,17, restando, com isso, uma diferença a pagar no valor de R\$ 1.535.763,38 sendo essa diferença sido quitada em 28/12/2017 (fls. 142), com os devidos acréscimos de juros e multa.

Não fora apresentada contrarrazões pela PGFN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos regimentais, pelo que o recebo e dele conheço.

Trata-se de compensação indeferida em face de término do processo administrativo original, tendo a Recorrente iniciado um novo processo para compensar outrora analisados em processo administrativo que já transitou em julgado.

Narra a Recorrente que as estimativas mensais do ano de 2013 superaram o valor devido no encerramento do ano-calendário, com isso, apresentou um Saldo Negativo no valor de R\$ 20.913.367,55 e que esse Saldo, em 2014, foi compensado em 5 DCOMPS, controladas pelo processo administrativo 16682-905.042/2017-01.

Esclareceu o Recurso que as quatro DCOMPS foram totalmente homologadas e que somente uma DCOMP foi homologada parcialmente.

Consequentemente, ao invés de homologar os R\$ 20.913.367,55, a Receita Federal homologou somente R\$ 19.377.604,17, restando, com isso, uma diferença a pagar no valor de R\$ 1.535.763,38 (R\$ 20.913.367,55- R\$ 19.377.604,17), tendo essa diferença sido quitada em 28/12/2017 (fls. 142), com os devidos acréscimos de juros e multa, resultando em um recolhimento efetivo de 2.832.009,09, encerrando-se, assim, processo administrativo de Saldo Negativo de 2013 16682-905.042/2017-01.

Portanto, é incontroverso nos autos que o processo original 16682-905.042/2017-01 foi de fato encerrado.

No entanto, a Recorrente alega que, MESMO APÓS O ENCERRAMENTO DO PROCESSO original 16682-905.042/2017-01 teria direito de apresentar OUTRA DIJP para alterar o cálculo do Saldo Negativo e na sequência iniciar OUTRO processo administrativo para compensar o MESMO período de Saldo Negativo outrora analisado no processo encerrado.

Alega a Recorrente que teria direito de excluir das bases cálculo do IRPJ e da CSLL, quando da retificação da DIPJ 2014 (ano calendário 2013), os juros capitalizados no ano de 2013, decorrentes de empréstimos capacitados para financiamento da construção e manutenção de itens do ativo imobilizado, no montante de R\$ 136.229.270,53.

Desta maneira, pode-se considerar que o ponto em debate estabelecido pela DRJ não é especificamente a existência de crédito originado “dos juros capitalizados decorrentes de empréstimos capacitados para financiamento da construção e manutenção de itens do ativo imobilizado” e sim, o direito ou não da Recorrente retificar a DIPJ APÓS o encerramento do processo administrativo de homologação das compensações, processo número 16682-905.042/2017-01.

A DRJ entendeu que não há esse direito e, com isso, não analisou em profundidade a questão do mérito referente a existência ou não de créditos “novos” originados da retificação da DIPJ, direcionando o debate, perante o CARF, sobre a possibilidade ou não de reiniciar o processo administrativo de compensação de créditos de Saldo Negativo.

Por entender que poderia retificar a DIPJ e iniciar um novo processo de compensação, com créditos de Saldo Negativo de período já analisado, em 28/12/2018, o contribuinte transmitiu o pedido de restituição 02624.18551.281218.1.2.02-9463 pleiteando

NOVAMENTE análise de crédito de Saldo Negativo de IRPJ do Ano Calendário de 2013 no valor de R\$ 29.376.017,48.

Entretanto em 17/06/2019 foi emitido despacho decisório indeferindo o pedido de restituição/ressarcimento apresentado por se tratar de **matéria já apreciada pela autoridade administrativa**.

Alega a Recorrente que, dentro do prazo de 5 anos para a retificação de DIPJ transmitida em 2014, percebeu que deixou de excluir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL juros capitalizados no ano de 2013, no montante de R\$ 136.646.158,04, decorrente de empréstimos captados para o financiamento da construção e manutenção de itens do ativo imobilizado para o ano de 2013. E então, em 21/12/2018 transmitiu a DIPJ retificadora informando a exclusão de juros capitalizados na aquisição de ativo imobilizado no ano de 2013 nas bases do IRPJ e CSLL, no montante de R\$ 136.646.158,04, exclusão essa que não havia sido sinalizada na DIPJ transmitida anteriormente em 27/06/14. Explica que em razão deste ajuste realizado, o Saldo Negativo de IRPJ do ano calendário de 2013 passaria a ser de R\$ 39.879.786,89 e aduz que procedeu a retificação da DIPJ antes da emissão do despacho decisório.

No entanto, entendo que está correta a decisão da DRJ, porque o crédito de Saldo Negativo de IRPJ do Ano Calendário 2013 não pode ser objeto de NOVO julgamento no âmbito do presente processo, pois esse debate já transitou em julgado no âmbito administrativo, tendo sido proferido despacho decisório no processo 16682.905.042/2017-01, contra o qual o contribuinte não apresentou manifestação de inconformidade.

Esse entendimento não significa dizer que o direito ao crédito a maior de Saldo Negativo não existe e sim que ele não pode mais ser objeto de apreciação perante a sistemática de compensação administrativa.

A entrega de declaração retificadora, ou ainda o mero pedido de retificação, não possui o condão, por si só, de comprovar a existência de pagamento indevido ou a maior, pois, neste momento processual, para se comprovar a liquidez e a certeza do crédito informado no PER/DCOMP, é imprescindível que seja demonstrada na escrituração contábil-fiscal do contribuinte, com base em documentos hábeis e idôneos, do período de apuração, bem como o motivo que justificasse a origem de tal revisão, segundo o disposto no art. 967 do Decreto nº 9.580, de 2018:

Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Desta maneira, no presente caso, não se trata de aceitar ou não as retificações e sim de reconhecer a inexistência da possibilidade de existirem duas análises de créditos de Saldo Negativo do mesmo ano.

A Recorrente reconheceu que errou na DIPJ e que resultou no reconhecimento e homologação de Saldo Negativo a menor. A Recorrente reconheceu também que seria necessário

um novo procedimento de compensação de Saldo Negativo, mediante a utilização de nova base, novos documentos.

Reconheço que não existe norma procedimental condicionando a apresentação de PER/DCOMP à prévia retificação de DIPJ. De fato, mesmo que haja impedimento legal para a retificação da DIPJ e sequencial análise de Saldo Negativo, isto não exclui o direito do contribuinte à repetição do indébito. Caso o indébito exista tem o contribuinte direito à sua repetição, nos termos do art. 165 do CTN ou de pleitear a compensação dos créditos tributários.

No entanto, em sede de restituição/compensação compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil, artigo 373, inciso I. Ou seja, é o contribuinte que toma a iniciativa de viabilizar seu direito à compensação, mediante a apresentação da PERDCOMP, de tal sorte que, se a RFB resiste à pretensão do interessado, não homologando a compensação, incumbe a ele, o contribuinte, na qualidade de autor, demonstrar seu direito.

Ocorre que, no meu entendimento, no presente caso não fora juntado referidos documentos comprovantes do crédito NO PROCESSO CORRETO e principalmente no momento correto.

Oportuno destacar que o presente caso NÃO se trata de divergência sobre possibilidade (ou não) de retificação da DIPJ após a prolação do despacho decisório que indefere o pleito de repetição/compensação de indébito, ou até, mais especificamente, após a prolação da decisão de primeira instância que indeferiu a manifestação de inconformidade contra aquele despacho. O presente caso trata de REANÁLISE de processo já finalizado.

De fato, não havia legislação, pelo menos na época dos fatos, com relação a restrição à retificação de qualquer uma das declarações a serem eventualmente “cruzadas” com o PER/DCOMP (DIPJ, Dacon, DCTF). O que há na legislação são restrições *temporais* e *materiais* expressas no que diz respeito à retificação do próprio PER/DCOMP.

Todavia, há, portanto, sem dúvida, *modificação fática* no novo pedido de restituição. Não se trata de apenas prova apresentada contra fatos opostos pela DRJ para reconhecimento do direito creditório pleiteado. Neste contexto, a prova sequer pode ser apreciada porque se assim o fosse estar-se-ia desrespeitando o princípio da Coisa Julgada em Processo administrativo.

Ora, não se pode alterar uma situação fática que existiu no momento da transmissão do primeiro PER/DCOMP após o exame dessa situação pela autoridade administrativa, que foi efetuado de forma correta com os fatos que se apresentavam no momento desse exame.

Desta maneira, não se trata de aplicação ou não do princípio da verdade material. Também não se trata de erro no preenchimento da declaração de compensação, mas sim de erro de direito e consequente omissão na manifestação de vontade que se prestaria a constituir a realidade que se pretende afirmar como desmerecida pela imposição de uma verdade formal.

O contribuinte não tem o direito de criar uma nova realidade factual para ser analisada pela administração pública. Se assim o fosse, sempre que houvesse uma negativa de

crédito por despacho decisório o contribuinte retificaria a DIPJ e reiniciaria um novo debate em um novo processo administrativo, gerando uma instabilidade no sistema de compensação por meio de descon sideração da coisa julgada. Consequentemente, se não é dado ao contribuinte o direito de criar um novo fato após o Despacho Decisório, com ressaltas apenas para a apresentação de provas novas para o mesmo fato, muito menos pode o contribuinte debater novo fato em novo processo administrativo de compensação sobre o mesmo período com relação ao crédito originário de Saldo Negativo.

Ora, o presente processo possui as mesmas partes, a mesma causa de pedir (existência de crédito oriundo de saldo negativo relativo ao ano calendário de 2013; e o mesmo pedido, qual seja, restituição do Saldo Negativo, tendo sido alterado o fato que caracterizaria base de cálculo do Saldo Negativo. Entendo que seria o caso de aplicar, portanto, o artigo 74, § 3º, VI, da Lei nº 9.430/96 que dispõe:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

(...)

~~*VI — o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal — SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*~~

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Os dispositivos acima dispõem que não poderá ser objeto de compensação o valor que foi objeto de pedido de restituição indeferido pela autoridade competente da Receita Federal do Brasil.

Referido artigo 74 acima transcrito estaria com consonância ao artigo 169 do CNT o qual dispõe:

"Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição"

Entendo que o artigo 169 do Código Tributário Nacional ao determinar que, ao ser indeferido o pedido de restituição na esfera administrativa, caberia ao contribuinte ajuizar ação anulatória, proibindo de maneira indireta, portanto, que seja formulado novo pedido de restituição.

A doutrina de maneira geral ensina que embora não se possa falar em coisa julgada administrativa, as quais devem respeitar a ideia de vinculação dos autos administrativos sem margem para discricionariedade, haveria, sim, uma possibilidade de revisão no caso de se verificar “*modificação em um, ou mais de um, dos pressupostos de identidade de pessoa, de causa, ou de objeto, capaz de excluir a coisa julgada substancial no processo judiciário*” (Sousa, R. G. de. (1946). A coisa julgada no direito tributário. *Revista De Direito Administrativo*, 5, 48–76. <https://doi.org/10.12660/rda.v5.1946.9427>).

Esse pensamento poderia abrir discussão no sentido de que no presente caso haveria um SUPOSTO FATO NOVO, qual seja, créditos não considerados posteriormente por erro do próprio contribuinte.

Com isso, o contribuinte poderia iniciar um novo processo administrativo justamente para debater esse fato novo.

Ocorre que no meu entendimento esse fato novo não poderia reiniciar a discussão principalmente por se tratar de crédito atrelado à apuração do Imposto de Renda, mesmo se o contribuinte realize uma nova apuração como alega ter realizado via retificação da DIPJ.

Isto porque o contribuinte estaria pedindo para que essa apuração, com créditos novos, passasse por nova análise. Em que pese o brilhantismo da ideia, entendo que o fato na verdade não seria novo, pois o fato no presente, de fato, é a apuração de créditos de Saldo Negativo, e isso já fora feito em sede administrativa, podendo voltar se realizado sim, mas no termos do artigo 169 do CTN, por via judicial.

Pensar diferente exigiria, no mínimo, uma prova evidente de existência de crédito. Não se trata disso no presente caso. O que se tem é uma tese, um argumento, de que existe crédito a ser considerado e que esse crédito demandaria uma NOVA análise de apuração (de crédito), fato esse já realizado uma vez.

Note-se que, nos termos da decisão da DRJ o Recorrente não provou a existência de novo crédito e mesmo se ele de fato existir o contribuinte teria de ter utilizado no primeiro processo administrativo para apresentar os fundamentos que apresenta tardiamente no presente processo.

Diante o exposto, voto para NEGAR provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni

Fl. 9 do Acórdão n.º 1402-006.883 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720505/2019-11