



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.008067/2009-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.908 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2023
Recorrente FIAGRIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/10/2008 a 31/01/2009

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Ocorre a homologação tácita da compensação declarada pelo sujeito passivo quando a autoridade administrativa deixar de apreciá-la no transcurso do prazo de cinco anos da sua entrega, conforme a previsão contida no art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996, bem como no art. 37, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 900/2008.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO RETIFICADORA. INCLUSÃO DE NOVOS DÉBITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A declaração de compensação (DCOMP) retificadora na qual sejam incluídos novos débitos não pode ser admitida e tampouco pode ser considerada uma nova declaração para os débitos acrescentados, por força da restrição estabelecida no art. 79 e seu § 1º da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, e sempre que não estejam presentes as exceções previstas no § 3º daquele mesmo artigo.

DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO ORIGINAIS (NÃO RETIFICADORAS) APRESENTADAS EM DUPLICIDADE. AUSÊNCIA DE AMPARO NORMATIVO PARA ADMITIR A DECLARAÇÃO MAIS RECENTE COMO RETIFICADORA OU COMO NOVA DECLARAÇÃO.

Na ausência de evidência clara ou manifestação expressa do sujeito passivo para sustentar a hipótese de erro de fato no preenchimento da declaração mais recente, inexistente amparo normativo para admitir a declaração original mais recente, idêntica a uma declaração original anterior, seja como retificadora, seja como nova declaração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a homologação tácita da compensação declarada em 03/12/2009 (fl. 12 dos autos), contendo débitos de CSLL com períodos de apuração em outubro e dezembro de 2008.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Júnior, Celso José Ferreira de Oliveira, Denise Madalena Green, José Renato Pereira de Deus, Mariel Orsi Gameiro e Flávio José Passos Coelho (presidente).

Relatório

Por economia processual e por bem descrever os fatos que deram origem ao litígio administrativo, adoto inicialmente o relatório contido na decisão de piso, que transcrevo integralmente a seguir:

Trata-se de pedido de restituição de valores retidos na fonte a título de PIS/Pasep e Cofins, pela venda de biodiesel à PETROBRÁS S/A (CNPJ 33.000.167/0001-01), no período de 28/02/2008 a 31/07/2008 e no montante total de R\$ 1.578.680,24, para sua utilização como crédito a ser compensado com quatro débitos de CSLL (código receita 2484) dos períodos de apuração (PA) de 10/2008, 12/2008, 01/2009 e 12/2010, bem como com um débito de IRPJ (código receita 2362) do PA de 01/2009. Esses débitos foram objeto de diversas Declarações de Compensação (DCOMP), apresentadas em formulário (papel) no período de 30/11/2009 a 14/01/2013, com base no artigo 12 da Instrução Normativa (IN) RFB n.º 900, de 30/12/2008.

Por meio do Despacho Decisório n.º 996 (fls. 7727 a 7746), cientificado ao contribuinte em 26/03/2015 (fl. 7750), o pedido de restituição foi indeferido, e a compensação declarada foi não homologada, com o fundamento de que, no caso de pleito de restituição, ressarcimento, reembolso e compensação, a autoridade da RFB competente para decidi-lo poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito – o que não teria sido cumprido no presente caso.

De acordo com o referido Despacho Decisório, o contribuinte apresentou Pedido de Restituição em papel em 23/11/2009 (fls. 02 a 04), o qual foi posteriormente retificado em 13/07/2011, para inclusão de outros administradores (fls. 925 e 926). Do mesmo modo, foram apresentadas Declarações de Compensação em papel, nas datas de 03/12/2009 (fl. 12), 11/12/2009 (fl. 73), 20/07/2011 (fls. 924 e 929), 29/03/2012 (fl. 1141) e 14/01/2013 (fls. 1355 e 1359), a serem admitidas seja como retificadoras, seja como novas declarações. Algumas dessas declarações de compensação foram consideradas retificadoras de outras, por estas conterem inexatidões materiais (necessidade de inclusão de novos administradores), ao passo que as outras foram consideradas novas declarações de compensação, por haverem incluído novos débitos.

Em seus artigos 76 a 81, a IN RFB n.º 900/2008 disciplinou na época as possibilidades e efeitos da retificação de Pedidos de Restituição e de Declarações de Compensação. Com base nessas disposições normativas, a Autoridade Fiscal admitiu o Pedido de Restituição retificador (fls. 925 e 926), e, quanto às Declarações de Compensação (retificadoras e novas), considerou que as ativas seriam as apresentadas em 20/07/2011 (fl. 929) e 14/01/2013 (fls. 1355 e 1359), conforme tabela abaixo:

Tabela 1

DCOMP	Código receita	Período	Valor	Data Valoração
-------	----------------	---------	-------	----------------

	Débito	Apuração	Principal	do Débito
14/01/2013 (fl. 1359)	2484	10/2008	R\$ 327.430,79	03/12/2009
	2484	12/2008	R\$ 741.504,34	
27/07/2011 (fl. 929)	2484	12/2010	R\$ 33.214,67	20/07/2011
14/01/2013 (fl. 1355)	2484	01/2009	R\$ 32.981,46	29/03/2012
	2362	01/2009	R\$ 87.416,41	

Em seguida, com relação ao direito creditório pleiteado pelo contribuinte, o Despacho Decisório em questão considerou que não foi comprovada a liquidez e certeza do crédito em comento, conforme a seguir.

Créditos pela venda de biodiesel à PETROBRÁS S/A:

Verificou-se inicialmente a regularidade do alegado saldo credor de PIS e Cofins retido na fonte pelo Autuado em suas Notas Fiscais de venda de biodiesel à PETROBRÁS S/A (CNPJ 33.000.167/0001-01), nos termos do art. 34 da Lei n.º 10.833/2003.

No caso do biodiesel, apuram-se as referidas contribuições sociais com alíquotas por unidade de medida do produto, sendo que o Decreto n.º 5.297/2004 permite a redução dessas alíquotas para os produtores e comerciantes do produto que adquirirem matérias-primas de agricultores familiares enquadrados no Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (PRONAF), que recebem, assim, o selo de “Combustível Social”, conforme previsão legal do artigo 5º da Lei n.º 11.116/2005.

No presente caso, constatou-se que, como matéria-prima para a produção do biodiesel que seria vendido à PETROBRÁS S/A, o Autuado não comprovou que utilizou grãos de soja adquiridos de agricultores enquadrados no PRONAF, razão pela qual ele não faria jus aos coeficientes de redução das alíquotas de PIS e Cofins para o biodiesel informados no Dacon.

Créditos sobre aquisições no mercado interno vinculados à receita tributada no mercado interno

Confirmou-se a regularidade na apropriação de créditos dessa natureza.

Créditos sobre aquisições no mercado interno vinculados à receita de exportação

Foi glosada parte dos créditos relacionados às despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, por se considerar que se tratava de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, agindo o contribuinte como empresa comercial exportadora, para a qual é vedada a apuração de créditos vinculados à receita de exportação, nos termos do artigo 6º, § 4º da Lei n.º 10.833/2003, combinado com o art. 45 do Decreto n.º 4.524/2002.

Também foram glosados créditos referentes a fretes realizados com suspensão das contribuições sociais nos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) correspondentes – o que seria vedado pelo art. 3º, § 2º, inciso II das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim como créditos referentes aos valores de pedágio pagos, por afronta ao inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003.

Utilização de créditos de PIS e Cofins

A possibilidade de restituição de valores retidos na fonte a título de PIS e Cofins está disciplinada no artigo 12 da IN RFB n.º 900/2008, abaixo transcrito:

Art. 12. Os valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela RFB.

§ 1º Fica configurada a impossibilidade da dedução de que trata o caput quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês.

§ 2º Para efeito da determinação do excesso de que trata o § 1º, considera-se contribuição a pagar no mês da retenção o valor da contribuição devida descontada dos créditos apurados naquele mês.

§ 3º A restituição poderá ser requerida à RFB a partir do mês subsequente àquele em que ficar caracterizada a impossibilidade de dedução de que trata o caput.

§ 4º A restituição de que trata o caput será requerida à RFB mediante o formulário Pedido de Restituição, constante do Anexo I.

No presente caso, após as glosas supramencionadas e o complemento das contribuições devidas, constatou-se que houve o cumprimento do disposto no artigo 12 da IN RFB n.º 900/2008 (saldo credor) apenas para o mês de junho/2008, de modo que os créditos a descontar apurados no Dacon foram todos consumidos nos períodos subsequentes e, como não houve créditos suficientes para liquidar as contribuições devidas nesses meses, foi necessário aproveitar de ofício os créditos relativos às retenções, não restando, assim, qualquer saldo credor a ser restituído.

Por essa razão, o Pedido de Restituição foi indeferido e as DCOMPS correspondentes, de 20/07/2011 e 14/01/2013 (Tabela 1), foram não homologadas.

Em 27/04/2015, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade tempestiva (fls. 7754 a 7767), contendo as seguintes alegações, que versaram apenas sobre a preliminar de homologação tácita de duas Declarações de Compensação que não foram homologadas.

- Depois de apresentar Pedido de Restituição do saldo credor referente aos valores de PIS e Cofins retidos na fonte, o contribuinte apresentou em sequência diversas Declarações de Compensação, para utilizar integralmente o valor do crédito a que faria jus.
- Após as glosas de créditos efetuadas pela Fiscalização, esta entendeu que seria devedor o saldo das contribuições sociais no período de fevereiro a julho de 2008, razão pela qual não foram homologadas as Declarações de Compensação por ela consideradas ativas.
- A Manifestante entende que, independentemente da verificação da liquidez e certeza dos créditos de PIS e Cofins que pleiteia, deve ser reconhecida preliminarmente a homologação tácita das Declarações de Compensação apresentadas em 03/12/2009 (original) e em 11/12/2009 (retificadora), em razão do transcurso de prazo a que se refere o art. 74, § 5º da Lei n.º 9.430/96, bem como do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).
- Desse modo, estariam devidamente extintos os débitos de CSLL (código receita 2484) dos períodos de apuração (PA) de 10/2008, 12/2008 e 01/2009, bem como o débito de IRPJ (2362) de 01/2009, declarados nas referidas DCOMP.

- De modo distinto, por não haver homologado tacitamente a Declaração de Compensação apresentada em 20/07/2011, o contribuinte efetuou o pagamento do débito correspondente – CSLL (2484) do período de apuração de 12/2010.
- A fim de se reconhecer a homologação tácita das DCOMP que ora se alega, como fundamento da manifestação de inconformidade apresentado em sede de preliminar, faz-se necessário rememorar o instituto da compensação tributária, como o encontro de contas que se reveste do caráter de confissão de dívida, quanto aos débitos indevidamente compensados, nos termos do art. 74, § 2º e 6º da Lei n.º 9.430/96.
- Para tanto, a Fazenda dispõe do prazo de cinco anos para analisar a declaração de compensação, após o qual os débitos compensados são extintos face à ocorrência de sua homologação tácita, lembrando-se que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.
- Especificamente quanto às Declarações de Compensação que alega haverem homologado tacitamente, o contribuinte explica que apresentou em 03/12/2009 DCOMP contendo os débitos de CSLL de 10 e 12/2008, e em 11/12/2009 DCOMP retificadora contendo esses dois débitos e acrescentando ainda os débitos de CSLL e IRPJ de 01/2009.
- A Fazenda intimou a Manifestante de seu Despacho Decisório em 26/03/2015, quando deveria tê-lo feito até 03/12/2014 para a DCOMP de 03/12/2009, e até 11/12/2014 para a DCOMP de 11/12/2009.
- Não procede o entendimento de que as Declarações de Compensação retificadoras interrompem o prazo para sua homologação, porque desde a apresentação da DCOMP original, em 03/12/2009, a Fazenda já dispunha das informações necessárias para análise da compensação dos débitos nela declarados (CSLL de 10 e 12/2008).
- E quando da apresentação da DCOMP retificadora, em 11/12/2009, passou a contar um novo prazo para análise pela Fazenda da compensação, mas apenas com relação aos novos débitos nela incluídos (CSLL e IRPJ de 01/2009).
- Quanto a essas duas DCOMP, em suma, deve-se considerar que se esgotou o prazo quinquenal para a Fazenda se manifestar – o que não se alterou em função da apresentação de novas DCOMP em 20/07/2011, 29/03/2012 e 14/01/2013, pelo fato de elas não terem modificado os créditos e débitos declarados nas duas primeiras, mas apenas veiculado alterações formais (indicação de novos administradores).
- O prazo para homologação das compensações somente se interromperia caso as novas DCOMP houvessem veiculado alterações materiais, incidentes sobre os próprios débitos anteriormente declarados – o que não ocorreu, dispondo a Fazenda de todas as informações necessárias à análise do encontro de contas desde a apresentação das duas DCOMP em dezembro/2009.
- Existe jurisprudência do STJ no sentido de que a declaração retificadora que apenas corrige equívocos formais, sem alterar os créditos tributários já constituídos pelas declarações originais, não promove a interrupção do prazo prescricional.
- Embora esse entendimento da Corte Superior dirija-se à DCTF retificadora, ele deve ser igualmente aplicado à DCOMP retificadora, pela semelhança entre as duas declarações quanto a serem instrumento de confissão de dívida.
- Adicionalmente, não procede a afirmação do Despacho Decisório de que as Declarações de Compensação apresentadas em 14/01/2013 serviriam como retificadoras destinadas a corrigir possível erro formal cometido nas DCOMP anteriores (de 03/12/2009 e 11/12/2009), pela simples impossibilidade jurídica de se retificar algo que já estava extinto, ainda que sob condição resolutória.

- Sendo assim, requer-se o reconhecimento da extinção dos débitos de CSLL e IRPJ dos PA de 10/2008, 12/2008 e 01/2009, nos valores principais de R\$ 327.430,79, R\$ 741.504,34, R\$ 32.981,46 e R\$ 87.416,41, por homologação tácita das DCOMP correspondentes, informando-se ainda o pagamento do valor de R\$ 33.214,67 de CSLL do PA de 12/2010, pela não homologação tácita da respectiva DCOMP.

Em síntese, a declarante não pretendeu discutir o mérito de seu direito creditório propriamente dito, tampouco buscou contestar as glosas de créditos efetuadas pela Fiscalização, as quais contribuíram para a transformação de seu suposto saldo credor em saldo devedor das contribuições sociais.

O cerne da discussão limita-se exclusivamente à alegação de que teria ocorrido a homologação tácita das duas DCOMPs contendo débitos que lhe são exigidos. Aduz a contribuinte que a homologação tácita deixou de ocorrer apenas em relação a uma DCOMP, e para esse débito a quitação foi providenciada.¹

Consequentemente, a análise efetuada pela instância *a quo* esteve circunscrita à ocorrência ou não da homologação tácita das DCOMPs em que foram declarados os débitos de CSLL (código de receita 2484) dos períodos de apuração (PA) de 10/2008, 12/2008 e 01/2009, bem como o débito de IRPJ (código de receita 2362) do PA de 01/2009.

A reclamante pretendeu então que fossem consideradas como ativas as DCOMPs de 03/12/2009 (original) e 11/12/2009 (retificadora), iniciando-se então no mês de dezembro/2009 o prazo quinquenal para sua homologação a que se refere o art. 74, § 5º da Lei n.º 9.430/96.

Em 19 de julho de 2016, no entanto, por meio do Acórdão n.º 12-83.050, a 16ª Turma da DRJ/RJO julgou a manifestação de inconformidade improcedente nos seguintes termos:

Acordam os membros da 16ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, rejeitando a preliminar suscitada de homologação tácita das compensações informadas nas Declarações de Compensação em questão, em relação às quais não foi reconhecido o direito creditório pleiteado.

Dentre os comentários e argumentos inseridos no voto condutor, importa destacar os seguintes:

- Nos termos do artigo 79, § 1º, da Instrução Normativa n.º 900/2008, a declaração de compensação que receber novos débitos será considerada nova declaração, e não declaração retificadora, que somente é admitida para corrigir inexatidões materiais (artigo 78).
- A contribuinte alterou a DCOMP de 11/12/2009, através da DCOMP de 20/07/2011 (fl. 924), que não alterou os quatro débitos daquela, mas apenas incluiu dois novos administradores. Nesse caso, como indicado pela própria declarante, pode-se considerar essa DCOMP de 20/07/2011 como retificadora

¹ O débito de CSLL (código de 2484) de 12/2010, constante da DCOMP de fl. 929, foi pago pela contribuinte.

da DCOMP de 11/12/2009, na medida em que ela veiculou apenas a correção de inexatidões materiais não relacionadas com os débitos.

- Ainda que a DCOMP de 20/07/2011 fosse a última apresentada pelo contribuinte relativamente aos referidos débitos, não estaria esgotado o prazo para sua análise, uma vez que, do despacho decisório que não a homologou, a contribuinte foi cientificada em 21/03/2015 e, consoante art. 80 da IN RFB n.º 900/2008, a retificação interrompe o prazo prescricional.
- Não obstante, a manifestante apresentou em 14/01/2013 mais duas DCOMPs (fls. 1.355 e 1.359), sem a indicação de se tratar de declarações retificadoras, contendo cada qual parte dos débitos dessa DCOMP de 20/07/2011, e que foram consideradas pelo Fisco como as declarações ativas.
- Igualmente, nesse caso, permaneceria a situação já constatada de não transcurso do prazo prescricional a que se refere o art. 74, § 5º da Lei n.º 9.430/96, pois esse prazo passaria então a contar de 14/01/2013, de modo que não teria ocorrido homologação tácita das DCOMPs em questão.
- A contribuinte alega que não interrompem o prazo prescricional meras alterações formais nas declarações originais, que não afetam o aspecto material dos créditos tributários nelas já constituídos. Cita jurisprudência do STJ a esse respeito, especificamente quanto à retificação da DCTF. Esse entendimento não procede no presente caso, uma vez que a retificação de declarações de compensação possui regramento especial dado pelos artigos 76 a 81 da IN RFB n.º 900/2008, segundo os quais tanto a transmissão de DCOMP retificadora quanto de DCOMP nova reabrem a contagem do prazo quinquenal para sua homologação.
- Nos atos que regulam a matéria, não há previsão para o instituto que a defendente pretende utilizar, qual seja, o de uma retificação de DCOMP para alterar apenas aspectos formais (e não materiais) que não interrompe o prazo prescricional para sua homologação. Essa possibilidade não existe na Instrução Normativa RFB n.º 900/2008, pois seu art. 80 estabelece inequivocamente que, admitida a retificação de DCOMP regularmente transmitida para correção de inexatidões, o termo inicial da contagem do prazo prescricional para sua homologação será a data da apresentação da DCOMP retificadora. Desse modo, não se pode alterar a definição e o alcance do instituto de retificação das declarações tributárias, atribuindo-lhe características e efeitos que estão em desacordo com dispositivos específicos da legislação tributária que rege o assunto, em consonância com o artigo 109 do CTN.
- Quanto à alegação de impossibilidade jurídica de as DCOMP de 14/01/2013 retificarem as DCOMP de 03/12/2009 e 11/12/2009, pelo fato de os débitos já estarem extintos sob condição resolutória, afirmou o julgador ser possível retificar declarações de compensação que ainda se encontrem pendentes de decisão administrativa à data do envio do documento retificador, consoante artigo 77 da IN RFB n.º 900/2008.

- A condição resolutoria para a extinção dos débitos compensados é justamente a análise promovida pela Autoridade Fiscal, que resulta no despacho decisório de homologação (ou não) da compensação, sendo que o prazo prescricional de cinco anos, previsto no art. 37, § 2º, da referida norma deve ser entendido como aplicando-se tanto para o procedimento de retificação, a ser solicitada pela contribuinte, quanto de sua homologação, a ser realizada pelo Fisco.

Ciente da decisão de primeira instância, a interessada apresentou tempestivamente o recurso voluntário no qual reforçou as alegações já trazidas em sua impugnação, pontuando, em resumo, o seguinte:

- A declaração de compensação apresentada em 20/07/2011, na modalidade retificadora, não alterou os débitos e créditos informados, uma vez que somente acrescentou novos administradores responsáveis pela empresa, ou seja, tratou-se somente de uma retificação de cunho formal.
- Em 29/03/2012 e 14/01/2013, a recorrente protocolou equivocadamente novas declarações de compensação, como se originais fossem, com o intuito de compensar os mesmos débitos indicados na declaração de compensação apresentada em 11/12/2009 mediante o uso dos mesmos créditos indicados no já mencionado pedido de restituição que deu origem ao processo.
- Apesar da ausência de inovação – pois, como já afirmado, essas novas declarações de compensação possuíam idêntico objeto das anteriormente apresentadas – a auditora-fiscal recebeu essas novas declarações de compensação como retificadoras da declaração original, protocolada em 03/12/2009 e retificada em 11/12/2009.
- Independentemente da verificação de liquidez e certeza dos créditos de PIS e COFINS (mérito do direito creditório), destaca que os débitos de CSLL e IRPJ indicados na declaração de compensação apresentada em 03/12/2009 e na declaração retificadora de 11/12/2009 estariam extintos, uma vez que houve a homologação tácita da compensação pretendida, em razão do transcurso do prazo de cinco anos entre o protocolo e a manifestação da Receita Federal.

O recurso foi arrematado com o pedido de reconhecimento da homologação tácita, diante da ausência de manifestação da Fazenda Pública dentro do prazo de cinco anos previsto no art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/1996, e no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Além do mais, por decorrência lógica, requer a extinção definitiva dos débitos tributários de CSLL dos períodos de outubro e dezembro de 2008 e janeiro de 1999, bem como de IRPJ do período de janeiro de 2009, notando adicionalmente que o débito de CSLL do período de dezembro de 2010 já foi extinto pelo seu pagamento.

Esse é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio José Passos Coelho, Relator.

Tomo conhecimento do Recurso Voluntário porque é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

No presente recurso, a discussão limita-se a definir se as declarações de compensação apresentadas pela contribuinte já se encontravam ou não homologadas tacitamente, na data em que foi cientificada do despacho decisório que inaugura este processo.

Relembrando o que já constou no relatório que precede este voto, a recorrente alega que apresentou uma DCOMP original em 03/12/2009, pretendendo extinguir sua dívida de CSLL dos períodos de 10 e 12/2008, e uma DCOMP retificadora em 11/12/2009, para extinção de suas dívidas de CSLL e IRPJ, ambas do período de 01/2009.

Diante disso, defende a reclamante que a Fazenda Pública deveria ter analisado e proferido despacho para decidir pela compensação ou não dos débitos até 03/12/2014 e até 11/12/2014, respectivamente.

Afirma que a jurisprudência do CARF é pacífica em relação à aplicação da **homologação tácita** das declarações de compensação que deixam de ser analisadas no prazo de cinco anos de sua entrega.

Para proporcionar uma visualização mais clara dos eventos que demandam a análise do Colegiado, procurei sintetizar na **Tabela I**, a seguir, as informações que serão exploradas nos tópicos subsequentes.

Tabela I – DCOMPs a serem apreciadas no Recurso Voluntário

#	DCOMP tipo	Data de apresent.	Fls.	Cód. Receita	Período apuração	Vencim.	Vlr. original	Observação
A	Original em papel	03/12/2009	12	2484	OUT/08	28/11/2008	327.430,79	Não retificada.
				2484	DEZ/08	30/01/2009	741.504,34	
B	Retificadora em papel	11/12/2009	73	2484	OUT/08	28/11/2008	327.430,79	Intenção de retificar a DCOMP (A), com acréscimo de novos débitos.
				2484	DEZ/08	30/01/2009	741.504,34	
				2484	JAN/09	27/09/2009	32.981,46	
				2362	JAN/09	27/02/2009	87.416,41	
C	Retificadora em papel	20/07/2011	924	2484	OUT/08	28/11/2008	327.430,79	Intenção de retificar a DCOMP (B), para informar novos administradores
				2484	DEZ/08	30/01/2009	741.504,34	
				2484	JAN/09	27/09/2009	32.981,46	
				2362	JAN/09	27/02/2009	87.416,41	
D	Original em papel	29/03/2012	1.141	2484	JAN/09	27/09/2009	32.981,46	Declaração original, informando os débitos que haviam sido antes acrescentados à DCOMP (B).
				2362	JAN/09	27/02/2009	87.416,41	
E	Original em papel	14/01/2013	1.355	2484	JAN/09	27/09/2009	32.981,46	Declaração original contendo as mesmas informações que a DCOMP (D).
				2362	JAN/09	27/02/2009	87.416,41	
F	Original em papel	14/01/2013	1.359	2484	OUT/08	28/11/2008	327.430,79	Declaração original contendo as mesmas informações que a DCOMP (A).
				2484	DEZ/08	30/01/2009	741.504,34	

Antes de seguir com a apreciação sobre os argumentos da contribuinte e sobre as informações constantes na decisão de piso, convém transcrever aqui as informações básicas existentes nas normas aplicáveis ao caso.

Nesse contexto, o art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN, Lei nº 5.172, de 1966) assim dispõe sobre o lançamento por homologação:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Já o art. 170 do CTN estabelece que o sujeito passivo é autorizado a ofertar à compensação seus créditos líquidos e certos, mediante observância das garantias e condições que a lei vier a estipular:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Confirmando o que já era previsto no § 4º do art. 150 do CTN, a Lei nº 9.430/1996 estabeleceu o seguinte, em relação aos créditos relativos a tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal:

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.

[...]

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

[...]

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.

[...]

É importante notar que o § 14 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 atribuiu à própria Receita Federal o disciplinamento da matéria no âmbito de sua competência. Com amparo nesse dispositivo legal, vigorava na época das ocorrências aqui analisadas a Instrução Normativa RFB nº 900/2008, que disciplinava a restituição e a compensação de tributos administrados pela Receita Federal.

Nas disposições gerais da Instrução Normativa RFB n.º 900/2008 sobre a compensação efetuada mediante declaração de compensação, encontram-se os seguintes artigos de interesse para a presente análise:

Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

[...]

Art. 37. O sujeito passivo será cientificado da não-homologação da compensação e intimado a efetuar o pagamento dos débitos indevidamente compensados no prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência do despacho de não-homologação.

[...]

§ 2º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contados da data da entrega da Declaração de Compensação.

[...]

Art. 76. **A retificação** do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso e **da Declaração de Compensação** gerados a partir do programa PER/DCOMP, deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB de documento retificador gerado a partir do referido Programa.

Parágrafo único. **A retificação** do pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso e **da Declaração de Compensação** apresentados **em formulário em meio papel**, nas hipóteses em que admitida, deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB de formulário retificador, o qual será juntado ao processo administrativo de restituição, de ressarcimento, de reembolso ou de compensação para posterior exame pela autoridade competente da RFB.

Art. 77. O pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso e a Declaração de Compensação somente poderão ser retificados pelo sujeito passivo caso se encontrem pendentes de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e, observado o disposto nos arts. 78 e 79 no que se refere à Declaração de Compensação.

Art. 78. A retificação da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário em meio papel somente será admitida na hipótese de inexistências materiais verificadas no preenchimento do referido documento e, ainda, da inoocorrência da hipótese prevista no art. 79.

Art. 79. A retificação da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário em meio papel não será admitida quando tiver por objeto a inclusão de novo débito ou o aumento do valor do débito compensado mediante a apresentação da Declaração de Compensação à RFB.

§ 1º Na hipótese prevista no caput, o sujeito passivo que desejar compensar o novo débito ou a diferença de débito deverá apresentar à RFB nova Declaração de Compensação.

§ 2º Para verificação de inclusão de novo débito ou aumento do valor do débito compensado, as informações da Declaração de Compensação retificadora serão comparadas com as informações prestadas na Declaração de Compensação original.

§ 3º As restrições previstas no caput não se aplicam nas hipóteses em que a Declaração de Compensação retificadora for apresentada à RFB:

I – no mesmo dia da apresentação da Declaração de Compensação original; ou

II – **até a data de vencimento do débito informado na declaração retificadora, desde que o período de apuração do débito esteja encerrado na data de apresentação da declaração original.**

Art. 80. Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo previsto no § 2º do art. 37 será a data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora.

Art. 81. A retificação da Declaração de Compensação não altera a data de valoração prevista no art. 36, que permanecerá sendo a data da apresentação da Declaração de Compensação original.

(grifos acrescentados à transcrição)

Considerando as alegações trazidas pela contribuinte e os argumentos que sustentaram a decisão de primeira instância, convém formular algumas indagações a respeito de cada um dos eventos listados na **Tabela 1**, acima, ou seja, sobre cada uma das DCOMPs em questão, a fim de alicerçar a formação de convicções mais sólidas a respeito do caso.

Eis as indagações:

Evento (A): DCOMP original apresentada em 03/12/2009.

- Poderia ser considerada como retificada pelo evento (B), ou seja, pela DCOMP retificadora de 11/12/2009?
- Em caso negativo, quais seriam os efeitos?

Evento (B): DCOMP retificadora apresentada em 11/12/2009.

- Poderia ser considerada uma DCOMP retificadora válida?
- Alternativamente, poderia ser considerada uma DCOMP original válida? Em caso positivo, deveria ser considerada como válida para todos os débitos indicados, ou somente para os débitos acrescentados?

Evento (C): DCOMP retificadora apresentada em 20/07/2011.

- Poderia ou deveria ser considerada uma DCOMP retificadora válida?
- Caso fosse considerada uma DCOMP retificadora válida, teria ou não o efeito de deslocar o *dies a quo* do prazo prescricional e da consequente homologação tácita?

Evento (D): DCOMP original apresentada em 29/03/2012.

- Poderia ou deveria ser considerada uma DCOMP original válida?
- Poderia ser admitida como DCOMP retificadora dos eventos B ou C, ou seja, das declarações apresentadas em 11/12/2009 e 20/07/2011?

Evento (E): DCOMP original apresentada em 14/01/2013.

- Poderia ou deveria ser considerada uma DCOMP original válida?
- Poderia ser admitida como DCOMP retificadora dos eventos B, C ou D, ou seja, das declarações apresentadas em 11/12/2009, 20/07/2011 e 29/03/2012?

Evento (F): DCOMP original apresentada em 14/01/2013.

- Poderia ser considerada uma DCOMP original válida?
- Poderia ser admitida como DCOMP retificadora dos eventos A ou B, ou seja, das declarações apresentadas em 03/12/2009 ou 11/12/2009?

Passemos então ao exame de cada uma dessas indagações, levando em conta as alegações da contribuinte e os argumentos contidos na decisão de piso.

Evento (A): DCOMP original apresentada em 03/12/2009.

- *A DCOMP original apresentada em 03/12/2009 poderia ser considerada como retificada pelo evento (B), ou seja, pela DCOMP retificadora de 11/12/2009?*
- *Em caso negativo, quais seriam os efeitos?*

Conforme já vimos, a recorrente defende que o prazo de cinco anos para homologar a compensação dos débitos de CSLL de outubro a dezembro de 2008 teve seu início com a apresentação da primeira declaração de compensação, que ocorreu em 03/12/2009.

Além disso, sustenta que, ao apresentar a declaração de compensação retificadora em 11/12/2009, não alterou os débitos anteriormente apresentados e apenas incluiu novos débitos de CSLL e IRPJ de janeiro de 2009, ou seja, esses novos débitos somente foram constituídos com a declaração retificadora e não se confundem com os débitos constituídos com a entrega da declaração de compensação original.

Desse modo, pretende que sejam consideradas como declarações independentes as DCOMPs apresentadas em 03/12/2009 (evento A) e 11/12/2009 (evento B).

Já a Colenda 16ª Turma da DRJ/RJO entendeu que, nos termos do artigo 79, § 1º, da Instrução Normativa nº 900/2008, a declaração de compensação que receber novos débitos

“será considerada nova declaração”, e não declaração retificadora. Desse modo, a DCOMP apresentada em 03/12/2009 teria deixado de existir no mundo jurídico, uma vez substituída pela declaração apresentada em 11/12/2009.

Discordo da crença manifestada pela reclamante. A DCOMP apresentada em 11/12/2009 (B) jamais poderia ser considerada como uma declaração independente, abrangendo apenas os débitos acrescentados e desconsiderando os débitos já declarados na DCOMP de 03/12/2009 (A). Para produzir os efeitos pretendidos pela contribuinte, o único procedimento aceitável em 11/12/2009 seria apresentar uma nova declaração contendo apenas os débitos ainda não declarados na DCOMP anterior (A).

Todavia, divirjo também da convicção registrada pela DRJ/RJO em relação a esse quesito. Por força do que dispõe o art. 79 e seu § 1º (e não estando presentes as exceções previstas no § 3º), todos da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, a DCOMP de 11/12/2009 (evento B) não poderia ser admitida como declaração retificadora. Tampouco vejo, ademais, amparo normativo para que a declaração de 11/12/2009 (B) possa ser considerada uma nova declaração.

Consequentemente, a DCOMP apresentada em 03/12/2009 permaneceria ativa e produzindo efeitos, inclusive quanto à contagem do prazo prescricional, a não ser que viesse a ser validamente retificada em ocasião posterior.

Evento (B): DCOMP retificadora apresentada em 11/12/2009.

- *A DCOMP retificadora apresentada em 11/12/2009 poderia ser considerada uma declaração retificadora válida?*
- *Alternativamente, essa DCOMP poderia ser considerada uma declaração original válida? Em caso positivo, deveria ser considerada como válida para todos os débitos indicados, ou somente para os débitos acrescentados?*

Já vimos que a contribuinte, apesar de haver apresentado uma declaração retificadora em 11/12/2009 (B), pretende que essa DCOMP deva ser considerada como uma declaração independente, surtindo efeitos de uma nova declaração e abrangendo apenas os novos débitos constituídos com a declaração retificadora.

Desse modo, a partir de 11/12/2009 começaria a correr um novo prazo de homologação, referindo-se apenas a esses novos débitos constituídos com a entrega da declaração de compensação retificadora.

A decisão *a quo*, entretanto, considerou que a DCOMP apresentada em 11/12/2009 deveria ser considerada uma nova declaração, alcançando todos os débitos nela informados, inclusive aqueles que haviam sido antes apresentados na DCOMP de 03/12/2009.

De acordo com o que já comentei no item anterior, discordo da crença manifestada pela reclamante e divirjo da posição adotada pela DRJ/RJO em relação a esse ponto.

O que a reclamante apresentou, de fato, foi uma declaração retificadora que, no entanto, não poderia ser admitida, uma vez que acrescentava novos débitos à declaração anterior. Para concretizar adequadamente sua intenção, *poderia* ter apresentado uma nova declaração, conforme a orientação contida no art. 79, § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 900/2008. Mas não foi isso o que ocorreu.

Conforme voltaremos a comentar mais adiante, a Fiscalização informou à contribuinte em 2012 que a DCOMP retificadora apresentada em 11/12/2009 não seria apreciada, em razão da inclusão de novos débitos. Para todos os efeitos, portanto, essa declaração foi expurgada do mundo jurídico.

Evento (C): DCOMP retificadora apresentada em 20/07/2011.

- *Essa declaração poderia ser considerada uma DCOMP retificadora válida?*
- *Caso fosse considerada uma DCOMP retificadora válida, teria ou não o efeito de deslocar o dies a quo do prazo prescricional e da consequente homologação tácita?*

Quanto à retificação apresentada em 20/07/2011 (evento C), alega a reclamante que, “*em recente decisão*² (posterior à apresentação da manifestação de inconformidade), o Tribunal Regional Federal da 3ª Região entendeu que as declarações de compensação retificadoras que corrijam meros erros materiais/formais não interrompem o prazo para caracterização da homologação tácita.”

Colaciona também julgados do Superior Tribunal de Justiça^{3 4} acerca dos efeitos da declaração retificadora, os quais, em seu entendimento, são aplicáveis ao presente caso.

Afirma ainda o seguinte:

Não obstante as jurisprudências tratem de DCTF retificadora, a questão de fundo analisada nesses acórdãos [seriam] plenamente aplicáveis ao caso, haja vista que, assim como na DCTF, os débitos declarados nas declarações de compensação apresentadas pela manifestante constituem uma confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Acrescenta que a DCOMP retificadora de 20/07/2011 foi apresentada “*por força da intimação da RFB*⁵ para apresentação de atos societários atualizados”, o que teria induzido a recorrente a cometer um erro, na medida em que entendeu ser adequado apresentar declaração retificadora para atualizar aquela informação.

² TRF da 3ª Região, AC 00022253320124036117, AC – Apelação Cível 1946524, Rel. Carlos Muta, 01/10/2015.

³ REsp 1167677/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 17/06/2010, DJe 29/06/2010.

⁴ AgRg no REsp 1374127/CE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 06/08/2013, DJe 13/08/2013.

⁵ Intimação nº 0273/11 Seort/DRF/Cuiabá, fl. 859 dos autos.

Neste ponto, convém observar que **não** mostra-se plausível a suposta *indução ao erro* conjecturada pela recorrente no contexto dessa retificação. Isso porque a mera exigência para apresentação de atos societários atualizados, por si só, não tem qualquer implicação sobre uma hipotética obrigação de efetuar retificações em DCOMPs não analisadas. A iniciativa de alterar em 20/07/2011 a declaração apresentada em 11/12/2009 não pode ser atribuída a uma influência acidental ou intencional da Fiscalização.

Seja como for, fala-se aqui de uma declaração retificadora (C) apresentada em 20/07/2011 para modificar aspectos formais de uma outra declaração retificadora (B) que, no entanto, não poderia ter sido admitida em 11/12/2009. Trata-se portanto de uma declaração inócua.

Todavia, apenas para não deixar o argumento sem apreciação, enfrentemos também a questão alusiva à correção de meros erros formais na DCOMP e seus efeitos sobre a interrupção (ou não) do prazo para ocorrência da homologação tácita.

A decisão combatida entendeu que, conforme indicado pela própria declarante, pode-se considerar a DCOMP de 20/07/2011 (C) como retificadora da DCOMP de 11/12/2009 (B), na medida em que se efetuou apenas a correção de inexatidões materiais não relacionadas com os débitos. Segundo a decisão proferida pela DRJ/RJO,

[...] não há previsão para o instituto que a defendente pretende utilizar, qual seja, o de uma retificação de DCOMP para alterar apenas aspectos formais (e não materiais) que não interrompe o prazo prescricional para sua homologação. Essa possibilidade não existe na Instrução Normativa RFB n.º 900/2008, pois seu art. 80 estabelece inequivocamente que, admitida a retificação de DCOMP regularmente transmitida para correção de inexatidões, o termo inicial da contagem do prazo prescricional para sua homologação será a data da apresentação da DCOMP retificadora.

Embora discorde, no caso concreto, da possibilidade de retificar em 20/07/2011 a declaração apresentada em 11/12/2009, uma vez que esta última não deveria ter sido admitida, não vejo reparos a fazer, com base na norma aplicável, quanto à interpretação específica sobre os efeitos de uma declaração de compensação retificadora na interrupção do prazo para homologação tácita. Precedentes neste E. Conselho endossam esse entendimento. Na realidade, é indiferente o motivo da retificação. O que a legislação determina é que, havendo DCOMP retificadora, a data de sua transmissão é que inaugura o prazo para a homologação tácita.

Sobre os comentários a respeito das decisões recentemente emanadas dos Tribunais Superiores, há de se notar que, nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do CARF, os membros do Conselho estão obrigados a observar as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 1.036 a 1.041 do Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105, de 2015) na forma disciplinada pela Administração Tributária. Não sendo esse o caso, permanece sendo prudente seguir a jurisprudência do próprio Conselho.

Em outras palavras, se a declaração apresentada em 11/12/2009 (B) pudesse ter sido admitida, a retificação apresentada em 20/07/2011 (C) deveria ser considerada válida e, por força do que determina o art. 80 da Instrução Normativa RFB n.º 900/2009, alteraria o *dies a quo* do prazo para que ocorresse a homologação tácita.

Essas últimas considerações, no entanto, são apenas hipotéticas e não alteram o entendimento essencial já registrado alguns parágrafos acima neste tópico, qual seja, o de que não é válida a declaração retificadora (C) apresentada em 20/07/2011, para modificar aspectos formais de uma outra declaração retificadora (B) que não poderia ter sido admitida em 11/12/2009.

Evento (D): DCOMP original apresentada em 29/03/2012.

- *A DCOMP apresentada em 29/03/2012 poderia ou deveria ser considerada uma declaração original válida?*
- *Poderia ser admitida como DCOMP retificadora dos eventos B ou C, ou seja, das declarações apresentadas em 11/12/2009 e 20/07/2011?*

Vejam os primeiramente que a decisão de piso menciona apenas brevemente a DCOMP original apresentada em 29/03/2012 (evento D), visto que, poucos meses depois, em 14/01/2013 (evento E), a contribuinte apresenta outra DCOMP original com os mesmos dados contidos na anterior, que acaba sendo admitida pela Fiscalização como declaração retificadora.

No voto condutor da decisão vergastada, reitera-se o entendimento do Fisco no sentido de que as duas DCOMPs apresentadas em 14/01/2013 (eventos E e F) foram consideradas pela Autoridade Fiscal como as declarações ativas. Especificamente quanto à declaração (E), vê-se que a data de valoração informada no despacho decisório e reproduzida na decisão *a quo* é exatamente a data em que havia sido apresentada a declaração (D), ou seja, 29/03/2012 (vide folha 2 do relatório que precede este voto), na esteira da convicção de que a declaração (E) seria uma retificadora da declaração (D).

Já a contribuinte, em seu recurso voluntário, comenta que apresentou equivocadamente, em 29/03/2012 e 14/01/2013, novas declarações de compensação, “*como se originais fossem*”, para compensar os mesmos débitos indicados na declaração apresentada em 11/12/2009 mediante o uso dos mesmos créditos indicados no já mencionado pedido de restituição que deu origem ao processo.

Afirma que as declarações apresentadas em 29/03/2012 e 14/01/2013 foram elaboradas “em um contexto de erro procedimental” provocado por duas intimações^{6 7} do Seort/DRF/Cuiabá,

as quais induziram a recorrente a interpretar que todas as DCOMPs anteriores não seriam apreciadas, sendo necessária a reiteração de suas informações em novas declarações de compensação originais (com as mesmas informações que já tinham sido apresentadas anteriormente).

Segundo a declarante, o caráter indutivo das intimações procede da leitura dos trechos finais dos documentos, ao indicarem claramente que as declarações retificadoras de 11/12/2009 e 20/07/2011 não seriam apreciadas em razão da inclusão de novos débitos.

⁶ Intimação nº 0093/12 Seort/DRF/Cuiabá/MT, lavrada em 25/01/2012 (fl. 1.043).

⁷ Intimação nº 1189/12 Seort/DRF/Cuiabá/MT, lavrada em 19/12/2012 (fl. 1.332).

Entretanto, afirma, as DCOMPs apresentadas em 29/03/2012 e 14/01/2013 não teriam formalizado qualquer alteração sobre as informações anteriores.

A queixa da recorrente quanto à suposta indução decorrente das intimações é improcedente. A reclamante não percebeu que a retificação de 11/12/2009 (B) deveria ser rejeitada, pois incluiu novos débitos. Consequentemente, a retificação de 20/07/2011 (C) não tem valor, pois “retifica” aspectos formais de uma outra declaração retificadora não admissível.

Correta estava a Fiscalização, no momento em que alertou a contribuinte quanto ao fato de que as DCOMPs de 11/12/2009 e 20/07/2011 (eventos B e C) não poderiam ser admitidas. Desse modo, levando em conta a pretensão original da manifestante, era de fato cabível a apresentação de uma nova DCOMP para acolher apenas os débitos acrescentados a partir de 11/12/2009, ou seja, aqueles que não constavam na primeira declaração, de 03/12/2009 (evento A).

Nesse caso, portanto, estava adequada ao contexto a DCOMP apresentada em 29/03/2012 (evento D). E mais: deveria ser admitida como declaração original válida. Por outro lado, jamais poderia ser considerada (e, de fato, não o foi) como retificadora dos eventos B ou C. Engana-se a contribuinte, portanto, ao imaginá-la como desnecessária.

Evento (E): DCOMP original apresentada em 14/01/2013.

- *Essa declaração poderia ou deveria ser considerada uma DCOMP original válida?*
- *Poderia ser admitida como DCOMP retificadora dos eventos B, C ou D, ou seja, das declarações apresentadas em 11/12/2009, 20/07/2011 e 29/03/2012?*

Os comentários inseridos no item anterior já relataram que o Fisco recebeu as declarações apresentadas em 14/01/2013 (eventos E e F) como retificadoras e passou a considerá-las como as DCOMPs ativas, para efeito de análise.

De acordo com as informações constantes no despacho decisório e sintetizadas na Tabela 1 (folha 9 deste voto), vê-se então que a Fiscalização teria considerado a DCOMP de fl. 1.355 (E) como retificadora da DCOMP de fl. 1.141, apresentada em 29/03/2012 (D).

Tem-se também que a decisão proferida pela DRJ/RJO acolheu o entendimento da Fiscalização nesse ponto. Desse modo, considerou que o prazo prescricional a que se refere o art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96 passaria a ser contado a partir de 14/01.2013, de modo que não teria ocorrido a homologação tácita dessa DCOMP.

A reclamante, por seu turno, frisa que as declarações apresentadas em 14/01/2013 (E e F) contém à informação de que não se tratam de retificadoras, ou seja, foram elaboradas como declarações originais. Diante desse fato, afirma então que não merece prosperar o entendimento da decisão recorrida, no sentido de que essas declarações poderiam ser recebidas como retificadoras, na medida em que não apresentam qualquer inovação em relação às declarações anteriores.

Em acréscimo, defende também a impossibilidade jurídica das declarações originais apresentadas em 14/01/2013 serem conhecidas, por possuírem os mesmos débitos das compensações anteriores, bem como pela inviabilidade jurídica de suas admissões como retificadoras.

Questiona, em relação a esse aspecto, o que considera um equívoco da decisão recorrida: “*como considerar retificadora a declaração que não apresenta nenhuma retificação?*” Aduz que o eventual erro na apresentação de nova declaração idêntica à anterior não pode prevalecer, por conta do princípio da verdade material.

Pois bem, vejamos. O despacho decisório, em seu trecho final, considera que as declarações originais apresentadas em 14/01/2013 deveriam ser interpretadas como retificadoras, por tratar-se de possível erro da requerente:

89. As Declarações de Compensação apresentadas às folhas de nº 1.355 e 1.359 como originais possuem os mesmos débitos das declarações apresentadas as folhas de nº 12 e 1.141.

90. Nota-se que a intenção do contribuinte era a retificação de tais declarações, entendendo que se trata de erro de fato no preenchimento das declarações de compensação.

[...]

Conclusão

92. Por todo exposto, proponho:

[...]

2) ADMITIR as Declarações de Compensação apresentadas às folhas de nº 1.355 e 1.359 como retificadoras;

[...]

4) NÃO HOMOLOGAR as Declarações de Compensação apresentadas às folhas de nº 929, 1.355 e 1.359.

[...]

Constam no parágrafo 90 (e somente neste ponto) do despacho decisório as seguintes afirmações da Fiscalização:

- Nota-se que a intenção do contribuinte era a retificação de tais declarações.
- Entendo que se trata de erro de fato no preenchimento das declarações de compensação.

As seguintes questões, entretanto, mostram-se necessárias:

- a) Quais são as evidências que apoiam as interpretações registradas?
- b) Uma vez que foram apresentadas declarações originais (ou seja, não retificadoras), quais fundamentos permitem supor que a intenção da contribuinte seria mesmo a retificação das declarações anteriormente apresentadas?
- c) Qual a razão para assumir que se trata de erro de fato no preenchimento das declarações, e não um erro caracterizado pela nova apresentação de declarações efetivamente originais?

Essas indagações abrem espaço para observar com maior atenção as seguintes considerações adicionais apresentadas pela defendente:

Referido argumento não pode prosperar pois, caso a intenção da recorrente fosse, de fato, apresentar novas retificadoras, teria feito mediante requerimento próprio, como de fato fez em algumas situações anteriores no mesmo processo administrativo, nos termos do art. 76 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008.

[...]

[...] a título de exemplo, se fossem homologadas as 1ª e 2ª declarações de compensação (que tiveram os mesmos créditos e débitos constituídos por meio das 4ª e 5ª declarações), as declarações apresentadas posteriormente (4ª e 5ª) perderiam o “objeto”, eis que tentariam compensar débitos que já não mais existiam.

[...]

Ao que parece, o despacho decisório pretendeu conferir “efeito retificador”, em especial à declaração apresentada em 14/01/2013, justamente para não ter de admitir, de plano, a ocorrência da homologação tácita da declaração de compensação original apresentada em 03/12/2009 e da declaração retificadora apresentada em 11/12/2009, sem ter que adentrar em todos os argumentos inseridos na defesa inicial da recorrente.

Embora a pretensão da suplicante esteja equivocada, especificamente, quanto à declaração retificadora apresentada em 11/12/2009, os demais pontos do seu raciocínio não podem ser ignorados.

Entendo que, neste ponto, seja oportuno um brevíssimo comentário sobre o princípio da moralidade administrativa, previsto expressamente no caput do art. 37 da Constituição Federal. Sem qualquer pretensão de esgotar o tema, muito menos lecionar sobre a matéria, trago a seguinte síntese, elaborada a partir da leitura de um artigo de autoria do Prof. Oswaldo Saraiva Filho:⁸

Por força do princípio da moralidade, os atos da administração pública e de seus agentes em geral devem conter a maior eficiência possível, pela obrigação de prestarem uma boa administração. Segundo os cânones da lealdade e boa-fé, a administração haverá de proceder, em relação aos administrados, com sinceridade e lhanza, sendo-lhe interdito qualquer

⁸ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O Princípio da Moralidade da Administração Pública. Revista de Informação Legislativa. Brasília, ano 33, nº 132, out./dez. 1996, pp. 125-129.

comportamento produzido de maneira a dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos.

Voltando à análise do caso concreto, não vejo fundamento normativo consistente para que a Fiscalização admitisse as declarações apresentadas em 14/01/2013 (eventos E e F).

Consequentemente, em relação aos débitos aqui tratados de CSLL e IRPJ, com período de apuração em JAN/2009, não poderia ser conhecida a DCOMP de fl. 1.355 (evento E), mantendo-se então ativa a DCOMP de fl. 1.141 (evento D), apresentada em 29/03/2012.

De toda sorte, não se teria operado a homologação tácita em relação aos débitos informados nessa declaração, visto que o despacho decisório foi entregue à contribuinte em 26/03/2015, somente três anos após o protocolo da DCOMP.

Evento (F): DCOMP original apresentada em 14/01/2013.

- *Essa declaração poderia ou deveria ser considerada uma DCOMP original válida?*
- *Poderia ser admitida como DCOMP retificadora dos eventos A ou B, ou seja, das declarações apresentadas em 03/12/2009 ou 11/12/2009?*

A análise em relação a essa última DCOMP, juntada aos autos na fl. 1.359, é bastante semelhante à que se apresenta no tópico anterior, distinguindo-se apenas nos seus efeitos.

Conforme já vimos anteriormente, a Fiscalização entendeu corretamente que não deveriam ser aceitas as retificações de 11/12/2009 e 20/07/2011, um vez que haviam sido incluídos novos débitos sobre a declaração original de 03/12/2009 (evento A).

Assim, é forçoso admitir que até então encontrava-se ativa a declaração apresentada em 03/12/2009, contendo dois débitos de CSLL com períodos de apuração em OUT/2008 e DEZ/2008. Desse modo, em relação a esses débitos, não poderia ser conhecida a DCOMP de fl. 1.359 (evento F), mantendo-se ativa a DCOMP de fl. 12 (evento A), apresentada em 03/12/2009.

Nesse caso, diferentemente do evento anterior, teria ocorrido a homologação tácita em relação aos débitos informados nessa declaração, visto que o despacho decisório foi entregue à contribuinte em 26/03/2015, ou seja, cerca de três meses após esgotados os cinco anos contados a partir da apresentação da DCOMP original.

Conclusão

Considerando tudo o que se expôs, sou pelo parcial provimento do recurso voluntário, com vistas a reconhecer a ocorrência da homologação tácita da compensação

declarada em 03/12/2009 (fl. 12 dos autos), contendo débitos de CSLL com períodos de apuração em outubro e dezembro de 2008.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho