



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10875.000456/2005-57
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.535 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de abril de 2017
Matéria COFINS NÃO CUMULATIVA
Recorrente BEHR BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/12/2004

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO.
HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. TERMO INICIAL.

A apresentação de declaração de compensação retificadora, uma vez admitida, importa na substituição integral da declaração original, inclusive a modificação do termo inicial do lapso temporal previsto para configuração da homologação tácita, consoante inteligência do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. DISPONIBILIDADE PARA COMPENSAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITA BRUTA.

Nas hipóteses admitidas pela legislação de regência, a disponibilidade dos créditos para utilização na compensação de outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil deve observar o rateio proporcional previsto no art. 3º, § 8º da Lei nº 10.833/03, entendendo-se como receita bruta, para a finalidade deste cálculo, a acepção acolhida pelo art. 1º, § 1º do mesmo diploma legal.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, vencido o Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, que entendeu haver, no caso, homologação tácita parcial, e declarou a intenção de apresentar declaração de voto.

Rosaldo Trevisan – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Trata o presente processo de declaração de compensação homologada parcialmente, referente a crédito de COFINS não cumulativa, período de apuração dezembro/2004, em razão de ajuste na apuração do rateio proporcional (art. 3º, § 8º da Lei nº 10.833/03).

As DCOMPs envolvidas foram entregues em 11/02/2005 (efl. 3) e 17/02/2005 (efs. 1.279), sendo a primeira retificada em 03/08/2006 (efls. 37/43) e a segunda em 08/08/2006 (efl. 1.271).

Em manifestação de inconformidade, aviada em 09/02/2011 (efls. 1.379), o contribuinte sustentou homologação tácita das declarações de compensação apresentadas, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96; equívoco na apuração do rateio proporcional, ao incluir a receita com venda de “ativos fixos” na receita bruta, quando de sua determinação; e, por fim, que a diferença exigida fora espontaneamente compensada no PA 10875.000550/2005-14.

Em 17/10/2011 (efls. 1.492 e ss.), foram apresentadas razões complementares ao recurso, onde se defendeu a extinção do crédito tributário pela decadência; que a retificação da declaração de compensação não importa em reinício do prazo quinquenal para homologação tácita; que a regra para o rateio proporcional não se aplicaria ao caso dos autos, em função da submissão exclusiva à incidência não cumulativa da COFINS; e, como pedido subsidiário, acaso mantida a glosa, que a parcela excluída fosse revertida para abatimento da própria contribuição no mercado interno.

A DRJ Campinas/SP reputou improcedente a manifestação de inconformidade, *verbis*:

“COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DA NÃOCUMULATIVIDADE. EXPORTAÇÃO. RATEIO. PERCENTUAL.

Na determinação dos créditos da não-cumulatividade passíveis de utilização na modalidade compensação há de se fazer o rateio proporcional entre as receitas obtidas com operações de exportação e de mercado interno. Tendo a fiscalização utilizado os valores utilizados pela contribuinte em suas declarações, cabe a esta última a demonstração de que houve erro nas grandezas integrantes do cálculo.”

Em recurso voluntário o contribuinte apontou, como preliminar, nulidade parcial da decisão de primeira instância, por não se manifestar sobre a alegação de

compensação realizada no PA 10875.000550/2005-14. No mérito, aduziu a ocorrência da homologação tácita da compensação, ao passo que instrução normativa não serve como instrumento legal para tratar de prescrição e decadência em matéria tributária; que teria direito ao crédito integral, sem qualquer rateio, havendo equívoco em sua adoção pela autoridade fiscal, uma vez sujeito apenas à incidência não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS; que houve erro na apuração do rateio, haja vista a inclusão, como receita bruta, das vendas de ativo fixo, isentas e/ou sujeitas a alíquota zero; e, que, mesmo admitido o percentual adotado pela fiscalização, o valor do crédito reconhecido estaria incorreto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade.

Primeiramente, acerca da nulidade da decisão de primeiro grau administrativo, de fato, o colegiado *a quo* não se manifestou sobre a alegada realização de compensação no PA 10875.000550/2005-14, todavia, esta situação não conduz à imprestabilidade do ato decisório, como predica o recorrente. A uma, porque esse argumento veio encartado em tópico onde o próprio contribuinte questionava a cobrança e asseverava a homologação tácita da compensação, sendo, no mínimo, contraditória a tese de rechaçar a cobrança e simultaneamente afirmar que já liquidara o crédito. A duas, porque o julgador foi induzido em erro pela complementação das razões, que, renovando os argumentos já deduzidos na manifestação de inconformidade, não reproduziu aquele ponto específico. A três, porque esse fato não acarretou qualquer cerceamento ao direito de defesa, como exige o art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Concernente à questão propriamente dita, parece-me sem sentido lógico que o contribuinte possa ter realizado a compensação antecipada da diferença ora exigida, eis que, para tanto, seria necessária a previsão da glosa do crédito ulteriormente realizada pela autoridade fiscal, em função da divergência do rateio proporcional.

Dessarte, nesse processo a cobrança decorre exclusivamente de glosa do crédito pelo rateio proporcional, como se verifica do demonstrativo de compensação de efls. 1.361/1.363 e DARF efl. 1.377, então não vejo como o contribuinte, ora recorrente, poderia ter compensado a diferença antes mesmo de sua existência.

Demais disso, o recorrente não traz qualquer elemento ou dado concreto sobre essa suposta compensação, limitando-se a uma afirmação genérica, sem respaldo documental.

A compensação, como matéria de defesa, em hipóteses como a dos autos, exige prova, ou pelo menos, início de prova, a seu respeito, a teor do art. 373, II, do Código de Processo Civil e art. 36 da Lei nº 9.784/99, utilizados subsidiariamente no contencioso administrativo, o que não se verifica neste processo.

Portanto, não merece acolhida, nesse ponto, a reclamação.

Na sequência, tocante à ocorrência de homologação tácita das compensações, tem-se que as declarações de compensação originais foram entregues em 11/02/2005 e 17/02/2005, sendo posteriormente retificadas, ambas, em 03/08/2006 e 08/08/2006, respectivamente.

A declaração retificadora prestada pelo contribuinte, uma vez admitida, substitui integralmente a original retificada, não sendo admissível que seja considerada a data desta última, para a finalidade de se tomar como termo inicial do prazo de fluência para a homologação tácita prevista no art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96, como pretende o recorrente, simplesmente porque a declaração que consubstancia a compensação é a retificadora e não a original.

Note-se que o dispositivo em tela não estabelece que o termo *a quo* corresponda à data de protocolo da primeira declaração enviada, mas que “*o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação*”, de modo que, ao mencionar a data da entrega, está a referir-se à data da declaração objeto de análise, que no caso vertente são as retificadoras apresentadas em 03/08/2006 e 08/08/2006.

Nesse passo, o art. 59 da IN SRF 460/2004, ao prever que o termo inicial da contagem do lapso decadencial corresponderia à data de apresentação da declaração retificadora não inovou o sistema jurídico, em violação ao princípio da reserva legal, mas tão somente exerceu a sua atribuição para disciplinar o procedimento, atribuição esta devidamente outorgada pelo art. 74, § 14 da Lei nº 9.430/96.

Assim, entregues indigitadas declarações de compensação retificadoras em 03/08/2006 e 08/08/2006 e a ciência do despacho decisório ocorrido antes de 03/08/2011, não há que se falar em homologação tácita.

Na sequência, assevera o recorrente que teria direito ao aproveitamento integral do saldo credor disponível para realização da compensação, porquanto o art. 3º, § 8º da Lei nº 10.833/03 se aplicaria exclusivamente aos contribuintes submetidos, concomitantemente, à incidência cumulativa e não cumulativa da contribuição, o que não seria o seu caso.

Para melhor visualizar a discussão, reproduzo o preceptivo:

“§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.”

Em princípio, o raciocínio do recorrente estaria correto, porque essa é a mensagem do texto legal, entretanto, não é a única hipótese de emprego do rateio proporcional, como bem destacou a decisão reclamada, haja vista que o art. 6º do mesmo diploma determina sua utilização para apuração do montante a ser disponibilizado para compensação com outros tributos, no caso de receitas decorrentes de operações de exportação, como segue:

“Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I exportação de mercadorias para o exterior;

...

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II – compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

...

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.” (destacado)

Ou seja, não é a integralidade dos créditos verificados na apuração das contribuições não cumulativas que se permite compensar com outros tributos, como sugere o contribuinte, mas apenas uma parcela deste valor e, ainda assim, nas situações legalmente catalogadas.

No caso da exportação, os créditos passíveis de compensação são aqueles referentes ao custo, despesa ou encargo vinculado a essas operações.

Então, mais uma vez, sem razão o recorrente.

Respeitante ao equívoco na apuração do rateio proporcional, pela inclusão de venda de bens do ativo permanente e receitas isentas ou sujeitas à alíquota zero na receita bruta da pessoa jurídica, mostra-se procedente em parte a irresignação.

A inteligência dos arts. 3º, § 8º e 6º, § 3º, da Lei nº 10.833/03, para o contribuinte submetido apenas à incidência não cumulativa e que realize operações de exportação, aponta que o rateio proporcional deve se dar pela proporção entre as receitas de exportação e a receita bruta total auferida no mês.

No entanto, o conceito de receita bruta não coincide, *a priori*, com a base de cálculo da contribuição, como disposto no art. 1º, §§ 2º e 3º da Lei nº 10.833/03, mas sim à acepção veiculada no seu art. 1º, § 1º, correspondendo à totalidade das vendas de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia, hodiernamente correspondendo àquela definida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, de modo que as receitas advindas de operações isentas ou com alíquota zero, em que pese não integrarem a base de apuração da contribuição, compõem a receita bruta, para fins de apuração do rateio proporcional.

Por outro lado, as vendas de bens do ativo fixo não devem ser computadas na receita bruta, como entendeu a fiscalização, argumento teórico, inclusive, acatado pela DRJ, mas não admitido com fulcro na ausência de elemento probatório dos valores relativos a estas operações.

Esse fundamento para inadmissão da referida exclusão, porém, não se sustenta, uma vez que o DICON apresentado pelo contribuinte foi aceito pelas autoridades fiscais para realização da apuração, mesmo do rateio proporcional, de maneira que a informação relativa às vendas de bens do ativo permanente deve ser assegurada, de modo que se reduza o valor da receita bruta em R\$ 92.462,39, referente às operações dessa natureza realizadas no mês de dezembro/2004 (efl. 57).

Com essa alteração a receita bruta do contribuinte, anteriormente orçada em R\$ 37.065.446,55 (efl. 1.311), passa a ser de R\$ 36.972.984,16, de tal sorte que a proporção em relação às exportações, R\$ 7.133.901,52, aumenta para **19,29%**.

Por derradeiro, quanto ao suposto erro no cálculo com a utilização do percentual de rateio de 19,25%, promovido pela fiscalização, tenho que esse argumento resta prejudicado ante o acatamento de sua modificação para 19,29%, como exposto no parágrafo antecedente.

Com estas considerações, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário.

Robson José Bayerl

Declaração de Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

Peço vênias aos respeitáveis Conselheiros, principalmente o relator, o ilustre Dr. Robson José Bayerl, para apresentar minhas considerações a respeito da homologação tácita aplicada a pedido ou declaração de compensação a que adveio retificadora. Como já havia exposto nesta Turma em ocasiões anteriores, procurarei nesta declaração de voto, mais uma vez, defender o entendimento de que a interpretação das leis aplicáveis à situação impõem tratamento individual, caso a caso, verificando a ocorrência da homologação tácita no que

respeita ao teor e conteúdo constante do pedido ou declaração original, apartados do que trouxe a retificadora.

Por amor à brevidade e à exigüidade de tempo para aprofundar e detalhar argumentos e demonstrações, deixarei de expor os prolegômenos para ir diretamente ao ponto. Por isso, deixo de comentar a natureza, funções, requisitos e condições do pedido e da declaração de compensação, bem como as providências de verificação de admissibilidade, de saneamento, de instrução, de comprovação e de decisão.

Para os fins dessa declaração de voto, ser-nos-á suficiente considerar o pedido ou a declaração de compensação como pedido administrativo que encontra fundamento e previsão em lei, quais sejam: inciso II do artigo 156, artigo 165, artigo 170, todos do CTN, e no artigo 74 da Lei n. 9.430, de 1996, e no art. 66 da Lei n. 8.383, de 1991, (c/c Lei n. 9.069, de 1995, e Lei n. 9.250, de 1995).

Como bem explicitou a SCI COSIT n. 16, de 2012: "Em seu art. 156, inciso II, o CTN se refere à compensação como causa de extinção do crédito tributário e prevê, no art. 170, a possibilidade de a lei autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Nesse contexto, vem o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, disciplinar o instituto, submetendo a extinção a condição resolutória da ulterior homologação da compensação realizada pelo sujeito passivo. Tem o fisco prazo quinquenal para que proceda à respectiva homologação".

Reproduzo a seguir alguns desses artigos para que possamos aferir a extensão e o sentido amplo e preciso dessa autorização legal. Além disso, eles evidenciam a clara coerência dessa autorização com os prazos previstos para a autoridade fiscal e a da administração cumprirem suas atribuições neste âmbito. Vejamos:

Lei n. 5.172, de 1966 - CTN:

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação; [...]

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

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.

Lei n. 9.430, de 1996:

Seção VII

Restituição e Compensação de Tributos e Contribuições

Art. 73. A restituição e o ressarcimento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a restituição de pagamentos efetuados mediante DARF e GPS cuja receita não seja administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - (revogado). (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

Parágrafo único. Existindo débitos, não parcelados ou parcelados sem garantia, inclusive inscritos em Dívida Ativa da União, os créditos serão utilizados para quitação desses débitos, observado o seguinte: (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo a que se referir; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

~~*Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.*~~

~~*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito 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 Medida Provisória nº 66, de 2002)*~~

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) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

~~*§ 3º*~~

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

Nas próximas linhas pretendo argumentar por que esses dispositivos legais permitem que pedido ou declaração de compensação seja retificado, sem que com isso ele tenha alterado o termo inicial do prazo para homologação.

Partamos do pressuposto que a retificação foi promovida pelo contribuinte sob o domínio da boa fé, da confiança, da probidade e do seu comportamento de zelo para com suas obrigações.

Caso haja evidências de que a retificação não se pauta por este pressuposto, ou que esteja havendo fraude, dolo ou simulação, naturalmente que o procedimento deve ser outro, diverso do que está sendo descrito e analisado nas linhas seguintes.

Constato que há quem creia que a data da retificação de declaração de compensação deve se constituir, sempre, no termo inicial para a autoridade de administração tributária decidir a homologação.

Mas esse entendimento, data vênia, além de não ter base expressa em lei, conflita com o sentido e a teleologia do texto que autoriza a compensação e estabelece prazo para sua homologação, e redundaria em prejuízo dos direitos das partes. Espero conseguir demonstrar isso, apesar da estreiteza dessas linhas.

Passamos a analisar duas possibilidades de situações de retificação, com o fito de demonstrar que não há como dar tratamento genérico e uniforme aos casos de retificação deliberada pela contribuinte, nas situações em que se possa verificar a ocorrência de homologação tácita de compensação.

Primeira hipótese, a retificação pode se referir a informações que não impliquem em alteração do objeto do pedido ou declaração de compensação. Seriam exemplos nesse sentido as emendas e as correções de lapsos nas informações, tais como: códigos de tributos, ou datas de vencimentos, ou períodos de apuração, ou erros de cálculo. Esse tipo de retificação manteria intacto o núcleo substancial do objeto: um pedido que alega um determinado direito creditório relacionado a um pedido de homologação do uso desse direito creditório para extinguir determinado(s) débito(s).

Nessa hipótese, a retificadora pretende expurgar os defeitos e os equívocos das informações descritivas e identificadoras.

Recordemos que, na administração do bem público, nas relações tributárias e nas aduaneiras, valoriza-se o Princípio da Veracidade. E nesse aspecto justifica-se que retificar seja um dever. E a retificação das informações e das declarações prestadas ao Poder Público concorre não só ao interesse da contribuinte, mas ao interesse da administração pública.

Deveria a administração pública impor um ônus ou uma penalidade para o contribuinte que procura, em boa fé, corrigir as informações que prestou? Naturalmente que não. Mas temo que isso possa estar ocorrendo com as situações de retificação de PER DCOMP tratadas de forma uniforme, impondo unilateralmente para todas as retificações a mudança automática do termo inicial do prazo para homologação, sem identificar o que foi identificado, e em que extensão, e sua natureza.

Tornar inválida a data do protocolo original, e assumir a data do protocolo da retificação, como *dies a quo* para aferir prazo para homologação tácita, é prejudicar os direitos da requerente, e é também prejudicar a legitimidade institucional da Fazenda Pública, que estaria impondo ao contribuinte o dilema de escolher entre preservar o *dies a quo*, apesar de ter percebido erro em sua declaração (ou em seu pedido), ou perder esse termo inicial para cumprir o dever de prestar informações corretas à administração pública.

Embora eu entenda e aponte que não há prejuízo à confiança e lealdade e moralidade na relação entre administração fazendária e contribuintes, receio que possa vir a

existir quem suscite que tal dilema estaria obscurecendo ou ocultando a moralidade administrativa.

A **segunda hipótese**, a retificação alcançará o substancial do pedido ou declaração de compensação: ou a causa de pedir, ou o pedido. A retificação poderá alterar, reduzir ou adicionar elemento substancial. E isso poderá se dar na parte do direito creditório, e/ou na parte do que foi compensado.

Como primeiro desdobramento dessa segunda hipótese, temos as mudanças que se **constituem em redução objetiva da demanda**. Notemos que elas não implicam em alargamento do campo de análise da Fazenda Nacional para decidir a homologação pleiteada. Pedir direito creditório de 100, ou pedir direito creditório de 50, significa a mesma extensão de apreciação. Extinguir débito de 100, ou de 50, significa a mesma extensão de apreciação.

Neste desdobramento, da mesma forma que concluímos com relação à primeira hipótese, a retificadora não acrescenta novos elementos ao pedido ou à declaração original da contribuinte, e pelas mesmas razões, o *dies a quo* para se apurar a ocorrência de homologação tácita não deveria ser a da apresentação da retificadora. Não há justificativa razoável para desqualificar a data do protocolo original, uma vez que o pleito tem a mesma causa, mas agora com menor valor objetivo.

Como segundo desdobramento da segunda hipótese, temos as mudanças que adicionam causas e as que constituem em aumento objetivo da demanda. Entendo que devemos excluir as situações que, apesar de aparentemente mudanças desses tipos, se possa demonstrar serem erros materiais ou de cálculo, enquadráveis na primeira hipótese - ou seja, os elementos que compõem a declaração original são os mesmos, mas as informações estão sendo corrigidas.

Ora, os **acréscimos reais** de causas ou de demandas devem ter seu termo inicial para homologação tácita na data dessa retificação.

Entretanto, para a parcela e para as causas constantes da petição ou declaração original, devemos resguardar o *dies a quo* na data de seu protocolo ou transmissão. Ou seja, o aditivo recebe novo termo inicial, mas se preserva o termo inicial para aquilo que já constava originariamente.

O prazo de cinco anos para a administração decidir a respeito do pedido de homologação é medida salutar, pois concorre para se reconhecer responsabilidades, prioridades e critérios de efetividade e eficiência na prestação de serviço público. Por isso, todos trabalham para prestigiá-lo. É visível a possibilidade de conciliação desse prazo com a retificação do pedido/declaração de compensação, sem prejuízo do direito do contribuinte.

Retornando ao dispositivo que estabelece essa regra, podemos ver que não há, a meu ver, base legal para tratar as retificadoras de pedidos e declarações de compensação de modo uniforme, e invalidar automaticamente a data de protocolo original como *dies a quo* para definir esse prazo de cinco anos do § 5º do artigo 74 da Lei n. 9.430, de 1996. Notemos que o texto da lei não indica que a retificadora teria termo inicial diferente da declaração original, nem ele propõe que a retificadora tenha natureza distinta ou existência independente da declaração original.

Lei n. 9.430, de 1996:

Artigo 74 -

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

Também não há em outra lei qualquer dispositivo expresso que dite o contrário do entendimento posto nesta declaração de voto. Aliás, a legislação tributária e a aduaneira, em linhas gerais, tratam a retificadora como ato jurídico que integra aquele que foi retificado (apenas como analogia, recordemos que: (i) a DCTF retificadora integra a DCTF original, e ela não é considerada como nova DCTF a ser tratada como se a anterior tivesse deixado de existir - entendimento inclusive assentado nas Altas Cortes; (ii) A DI (declaração de importação) retificadora integra a DI original, e ela não é considerada como nova DI registrada fora do prazo; e assim por diante).

Notemos que a solução encontrada pela Receita Federal para a retificação da DCTF é bem semelhante à preconizada por esta declaração de voto:

IN RFB n. 1.599, de 2015

DA RETIFICAÇÃO DA DCTF

Art. 9º A alteração das informações prestadas em DCTF, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§ 1º A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados.

§ 5º O direito do sujeito passivo de pleitear a retificação da DCTF extingue-se em 5 (cinco) anos contados a partir do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele ao qual se refere a declaração.

Art. 10. As DCTF retificadoras poderão ser retidas para análise com base na aplicação de parâmetros internos estabelecidos pela RFB.

§ 1º O sujeito passivo ou o responsável pelo envio da DCTF retida para análise será intimado a prestar esclarecimentos ou apresentar documentação comprobatória sobre as possíveis inconsistências ou indícios de irregularidade detectados na análise de que trata o caput.

§ 2º A intimação poderá ser efetuada de forma eletrônica, observada a legislação específica, prescindindo, neste caso, de assinatura.

§ 3º O não atendimento à intimação no prazo determinado ensejará a não homologação da retificação.

§ 4º Não produzirão efeitos as informações retificadas:

I - enquanto pendentes de análise; e

II - não homologadas.

§ 5º É facultado ao sujeito passivo, no prazo de 30 (trinta) dias contado da data da ciência da decisão que não homologou a DCTF retificadora, apresentar impugnação dirigida à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de sua jurisdição, nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Na verdade, ao consultarmos decisões judiciais - por exemplo com relação à DCTF, à DIPJ - veremos que elas afirmam que a retificadora tem a mesma natureza declaração retificada (a original). Mais uma vez, por amor à brevidade, deixo de reproduzir aqui o sem número de decisões que já pacificaram esse entendimento. E ao consultarmos o CPC veremos que ele afirma a possibilidade da emenda e alteração da inicial e ou petição.

Norma ou ato infralegal que pretenda definir que o termo inicial do prazo de homologação é o da retificação da declaração de compensação estará trazendo limite que diverge do sentido primevo desse texto legal, e ao invés de disciplinar estará criando prejuízo às partes e à ordem jurídica por (1) não reconhecer as diferenças de retificação e (2) tratá-las uniformemente.

No caso aqui em análise é gritante o descabimento de se invalidar a data de protocolo da original para se considerar como *dies a quo* do prazo de cinco anos para homologação. **Notem, senhores Conselheiros, que o contribuinte registrou retificadora para apenas corrigir o valor informado como crédito, e para reduzir esse valor (!)** [por exemplo, corrigir de R\$ 447.675,20 para R\$ 447.644,66, em alguns dos processos; ou de R\$ 575.935,21 para R\$ 488.469,81, em outro processo. Ele reduziu o crédito.]. A retificação não está acrescentando valores superlativos, ou novos períodos de apuração, ou novas causas de pedir; **está apenas corrigindo para menor o montante de crédito. Sua iniciativa concorre inteiramente para o interesse público, pois expurga os erros e lapsos das informações a serem apreciadas pela autoridade fiscal.**

As retificações feitas nesses pedidos/declarações de compensação se enquadrariam na primeira hipótese de tipo de retificação argüida acima, e não importam em nova demanda de homologação, mas continua exatamente a formulada originariamente. Portanto, não deveriam implicar em mudança do termo inicial desse prazo de homologação.

Com essas considerações é que propomos que seja dado parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a homologação tácita quanto à parte e às causas constante do pedido e da declaração original e que não foram suprimidas pela retificadora.

Eloy Eros da Silva Nogueira