



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.941527/2012-23
ACÓRDÃO	3402-012.179 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARFRIG GLOBAL FOODS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

REVISÃO DE DESPACHO DECISÓRIO. LIMITE TEMPORAL PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA REVER SEUS PRÓPRIOS ATOS. LEI FEDERAL 9.784/199, ARTIGO 53. PARECER NORMATIVO COSIT 8/2014

A revisão de ofício de um despacho decisório que não homologou uma compensação pode ser realizada pela autoridade administrativa para créditos tributários não extintos e indevidos, desde que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para que seja cancelado o Despacho de Revisão de Ofício, bem como os atos que lhe sucederam. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-012.178, de 17 de setembro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10880.941533/2012-81, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Bernardo Costa Prates Santos (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Jorge Luis Cabral (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 110-003.889 proferido pela 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 10 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Conforme relatório da decisão recorrida, o presente processo trata de litígio instaurado com relação à revisão de ofício de despacho decisório, lavrado após trâmite do processo administrativo fiscal, no âmbito dos procedimentos de recálculo e liquidação da decisão proferida por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que julgou o Recurso Voluntário parcialmente procedente, para reconhecer o creditamento sobre serviços laboratoriais, de análises microbiológicas e de inspeção federal.

Após ciência da PGFN, o processo retornou à Unidade Preparadora para liquidação da decisão.

Na Delegacia Especial de Administração Tributária em São Paulo (Derat/SPO), sobreveio o Despacho de Revisão de Ofício, apontando erros de cálculo na Informação Fiscal que lastreou o Despacho Decisório anterior, objeto da decisão proferida por este CARF e, com isso, reconstituindo o valor passível de ressarcimento.

A Manifestação de Inconformidade interposta foi julgada improcedente pela 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 10, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

DESPACHO DECISÓRIO. REVISÃO DE OFÍCIO.

Pode ser efetuada a revisão de ofício de despacho decisório já apreciado pelos órgãos de julgamento administrativo, quando a matéria revisada não tenha sido objeto do litígio administrativo, se constatado erro de fato no despacho original referente a não consideração de dedução efetuada para aproveitamento parcial de crédito da não cumulatividade.

REVISÃO DE OFÍCIO. RECORRIBILIDADE.

Em atenção ao devido processo legal, deve ser concedido o prazo de trinta dias para o sujeito passivo apresentar manifestação de inconformidade no caso de revisão de ofício de despacho decisório que tenha implicado prejuízo ao contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO. DESCONTO.

O crédito do regime não cumulativo vinculado às receitas do mercado interno não tributado poderá ser objeto de ressarcimento, desde que líquido das utilizações por desconto.

Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido**

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância e apresentou Recurso Voluntário, o que fez com pedido de cancelamento do “Despacho de Revisão de Ofício”, para que seja mantido o valor deferido em sede de Despacho Decisório, com o acréscimo do montante reconhecido no acórdão proferido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, tendo em vista a intimação ocorrida em 17/05/2021 e protocolo em 11/06/2021, bem como preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Mérito

A Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade contra Despacho de Revisão de Ofício, emitido pela Autoridade Fiscal da Delegacia Especial de Administração Tributária em São Paulo (Derat/SPO), apontando erros de cálculo na Informação Fiscal que lastreou o Despacho Decisório anterior.

Na origem, a Contribuinte solicitou em 17/01/2012 o ressarcimento de R\$ 25.961.662,20 em créditos de COFINS não-cumulativa, referentes a vendas não tributadas no mercado interno no 2º trimestre de 2011. Parte desses créditos foi utilizada em compensação via Dcomp. Após análise fiscal, o Despacho Decisório reconheceu parcialmente o direito, deferindo o ressarcimento de R\$ 10.087.749,57 e homologando as compensações realizadas.

A fiscalização detalhada na Informação Fiscal (fls. 235 a 247) indicou que não houve divergências nos créditos relacionados a rateio, bens adquiridos para revenda, energia elétrica e fretes sobre vendas. Contudo, em relação aos insumos, foram identificadas discrepâncias entre os valores dos arquivos magnéticos e notas fiscais, resultando na glosa dessas diferenças. Os serviços de "Laboratório", "SIF – Serviço de Inspeção Federal" e "Análise Microbiológica" também foram glosados, pois não foram considerados insumos pela legislação vigente. Créditos decorrentes de devoluções de vendas foram igualmente glosados por uso incorreto de rateio, visto que a devolução só gera crédito quando a venda original foi tributada.

O Despacho Decisório (fls. 599 a 604), deferido em 26/02/2016, levou a empresa a apresentar manifestação de inconformidade em 23/03/2016 (fls. 609 a 653), contestando o resultado.

Com o julgamento da Manifestação de Inconformidade, o processo foi encaminhado para este CARF, sendo proferido, em sessão de 22/05/2019, o v. **Acórdão 3302-007.029** pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO. PROVAS CONTÁBEIS E DOCUMENTAIS QUE SUSTENTEM A ALTERAÇÃO. MOMENTO PROCESSUAL.

No processo administrativo fiscal o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, a manutenção do despacho decisório que não homologou o pedido de restituição deve ser mantido, sendo que o momento legalmente previsto para a juntada dos documentos comprobatórios do direito da Recorrente, especialmente notas fiscais ou documentos contábeis, é o da apresentação da Impugnação ou Manifestação de Inconformidade, salvo as hipóteses legalmente previstas que autorizam a sua apresentação extemporânea, notadamente quando por qualquer razão era impossível que ela fosse produzida no momento adequado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR)

SERVIÇOS LABORATORIAIS, CUSTOS RELACIONADOS COM O SERVIÇO DE INSPEÇÃO FEDERAL E ANÁLISE MICROBIOLÓGICA RELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO. CRÉDITOS DE PIS E COFINS.

Os serviços laboratoriais por meio dos quais se aferem aspectos ligados ao processo produtivo revelam-se essenciais ao processo industrial razão pela qual deve ser revertida a glosa para que seja concedido o crédito a elas referentes.

Acórdão Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para reconhecer o creditamento sobre serviços laboratoriais, de análises microbiológicas e de inspeção federal, nos termos do voto do relator.

Após ciência da PGFN (e-fls. 1271), o processo retornou à Unidade Preparadora para providências e cumprimento da decisão.

Às fls. 1324-1332 foi proferido o Despacho de Revisão de Ofício, ajustando o saldo credor da COFINS não-cumulativa referente ao mercado interno, relativo ao 2º trimestre de 2011, objeto do Pedido de Ressarcimento Eletrônico (PER) nº 16789.26692.170112.1.1.11-3842, conforme conclusão abaixo:

RATIFICO as decisões não discutidas neste processo e **RETIFICO**, devido às Correções de Cálculos apontadas, no valor de **R\$ 8.940.864,57** (oito milhões, novecentos e quarenta mil, oitocentos e sessenta e quatro reais e cinquenta e sete centavos), referente ao saldo credor da COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTERNO, de Período de Apuração correspondente ao 2º trimestre de 2011, o Pedido de Ressarcimento Eletrônico (PER), nº 16789.26692.170112.1.1.11-3842, e homologo as Declarações de Compensação vinculadas a este Pedido de Ressarcimento (PER) enviadas até a data da ciência deste despacho até o limite do direito creditório reconhecido.

Assim justificou a Unidade Preparadora:

Conforme Acórdão proferido pelo CARF referente ao processo acima identificado:

“Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para reconhecer o creditamento sobre serviços laboratoriais, de análises microbiológicas e de inspeção federal, nos termos do voto do relator.”

Para executar esta decisão, foi elaborada uma planilha (anexada ao processo) com quatro abas de nomes:

Passo 1 - DACON Original;

Passo 2 - DACON Glosas;

Passo 3 - DACON CARF; e

DACON Descontos Ficha 23A.

- Na aba ‘Passo 1 - DACON Original’ foram transcritos os dados contidos nas DACONS mensais e verificados os valores trimestrais com o valor do PER acima referido. Foram remontadas todas as DACONS a fim de acompanhar e verificar os valores dos Pedidos de Ressarcimento (PER). Nestes processos foram analisados os créditos de ‘Alíquota Básica’ e ‘Importação’. Os créditos

presumidos foram analisados em outros processos (em papel, conforme art. 28 da IN RFB 900/2008, vigente à época).

- Na aba 'Passo 2 - DACON Glosas' foram transcritos os dados conforme valores descritos na Informação Fiscal, que são os valores de créditos após as glosas efetuadas. Foram efetuadas glosas apenas nos itens '02 - Bens Utilizados como Insumo' e '03 - Serviços Utilizados como Insumo' das DACONs mensais.
- Na aba 'Passo 3 - DACON CARF' foram anuladas as glosas de 'serviços laboratoriais, de análises microbiológicas e de inspeção federal', de acordo com a decisão do CARF.
- Na aba 'DACON Descontos Ficha 23A' foram relacionados os débitos das contribuições devidas em um dado mês com créditos de Período de Apuração anterior. A origem dos créditos é indicada na coluna 'Crédito Descontado no Mês'.

DETALHAMENTO DO CRÉDITO COFINS NÃO CUMULATIVO MERCADO INTERNO				
Discriminação	Abril	Maio	Junho	Total
Crédito da Cofins - Mercado Interno (art. 17 da Lei nº 11.033/2004)	8.179.526,56	9.262.654,65	8.519.480,99	25.961.662,20
Parcela do Crédito Utilizada para Deduzir da Cofins	0,00	0,00	0,00	0,00
Parcela do Crédito Utilizada Mediante Entrega de Declarações de Compensação	0,00	0,00	0,00	0,00
Saldo de Créditos Passível de Ressarcimento	0,00	0,00	0,00	25.961.662,20

Figura 1. Pedido de Ressarcimento nº 16789.26692.170112.1.1.11-3842 - COFINS Não Cumulativa - Mercado Interno. PER antes das glosas efetuadas na Informação Fiscal.

Em análise minuciosa, foi observado erro nos cálculos após as glosas realizadas na Informação Fiscal. O erro observado ocorreu devido à omissão de descontos de débitos das contribuições com os créditos vinculados à receita tributada no mercado interno.

Antes da glosa, em DACON Original, observa-se que o valor do desconto da contribuição é exatamente igual em valor absoluto (mas com sinal oposto) ao valor de crédito vinculado à receita tributada no mercado interno (estes valores podem ser diferentes após retificações em DACONs). Após a glosa, a Base de Cálculo diminuiu de valor, consequentemente o crédito também diminuiu de valor. No entanto, o valor de desconto permaneceu fixo, pois este valor é relativo a débito de Período de Apuração posterior (que não foi alterado ou glosado). Conforme observado em DACON, os débitos da contribuição relativos a trimestres posteriores foram integralmente descontados dos créditos com origem neste trimestre.

Com isso, após a decisão do CARF, o saldo final do trimestre, considerando a alíquota básica, a importação e os descontos não registrados, foi calculado pela diferença: R\$ 11.512.298,57 – R\$ 2.571.433,77, resultando em **R\$ 8.940.864,57**.

O Despacho de Revisão foi mantido pela DRJ de origem, concluindo o ilustre Julgador de primeira instância, em síntese, pela possibilidade de revisão de ofício

do Despacho Decisório na forma prevista pela Lei nº 9.784/1999, que trata da revisão dos atos da administração, bem como da Súmula 473 do STF¹.

Em razões recursais, argumentou a defesa que a fundamentação usada pela fiscalização está incorreta, uma vez que a revisão prevista nos artigos citados do CTN refere-se a débitos, enquanto o presente caso trata de um pedido de ressarcimento e compensações no valor de R\$ 6.687.057,00, com saldo a devolver para a empresa. Como não se trata de um lançamento, a revisão de ofício contraria o Parecer Normativo (PN) Cosit nº 08/2014, que estabelece que não pode ser revista uma matéria já apreciada, respeitando a definitividade da decisão administrativa mencionada no art. 42 do processo administrativo fiscal (PAF).

Argumentou ainda, que aguardava a ciência do acórdão para interpor Recurso Especial quando foi surpreendida pela revisão de ofício. A matéria já foi analisada pelo contencioso administrativo, que reconheceu parcialmente o direito da empresa. São citados acórdãos do CARF que abordam os limites da revisão de ofício.

Entendo que assiste razão à defesa.

O Despacho de Revisão foi emitido com fundamento legal nos artigos 145, III e 149, V e VIII e parágrafo único do Código Tributário Nacional, citado na motivação do ato administrativo e que assim estabelecem:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

...

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

...

V - quando se comprove omissão ou inexactidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

...

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Ocorre que o presente litígio se trata de Pedido de Ressarcimento, e não de lançamento de ofício.

¹ Súmula 473: A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Por sua vez, os dispositivos legais invocados pela Autoridade Fiscal não são aplicados em processos de iniciativa dos contribuintes e que tenham por objeto reconhecimento de direito creditório.

Vejamos o que prevê o Parecer Normativo Cosit nº 8 de 03 de setembro de 2014, igualmente invocado pela DRJ de origem, abaixo ementado:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO – DE LANÇAMENTO E DE DÉBITO CONFESSADO, RESPECTIVAMENTE – EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. ESPECIFICIDADES.

A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

A retificação de ofício de débito confessado em declaração, para reduzir o saldo a pagar a ser encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN para inscrição na Dívida Ativa, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração.

REVISÃO DE DESPACHO DECISÓRIO QUE NÃO HOMOLOGOU COMPENSAÇÃO, EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

A revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento de declaração (na própria Declaração de Compensação – Dcomp ou em declarações que deram origem ao débito, como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e mesmo a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL), desde que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

COMPETÊNCIA PARA EFETUAR A REVISÃO DE OFÍCIO.

Compete à autoridade administrativa da unidade da RFB na qual foi formalizada a exigência fiscal proceder à revisão de ofício do lançamento, inclusive para as hipóteses de tributação previdenciária.

REVISÃO DE OFÍCIO – ATO INSTRUMENTO DA REVISÃO.

O despacho decisório é o instrumento adequado para que a autoridade administrativa local efetue a revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, a retificação de ofício de débito confessado em declaração, e a revisão

de ofício de despacho decisório que decidiu sobre reconhecimento de direito creditório e compensação efetuada.

RECORRIBILIDADE DA DECISÃO PROFERIDA EM REVISÃO DE OFÍCIO.

A revisão de ofício nas hipóteses aqui tratadas não se insere nas reclamações e recursos de que trata o art. 151, III, do CTN, regulados pelo Decreto nº 70.235, de 1972, tampouco se aplica a ela a possibilidade de qualquer outro recurso. Todavia, este posicionamento não deve ser aplicado para os casos de reconhecimento de direito creditório e de homologação de compensação alterados em virtude de revisão de ofício do despacho decisório que tenha implicado prejuízo ao contribuinte. Nesses casos, em atenção ao devido processo legal, deve ser concedido o prazo de trinta dias para o sujeito passivo apresentar manifestação de inconformidade e, sendo o caso, recurso voluntário, no rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972, enquadrando-se o débito objeto da compensação no disposto no inciso III do art. 151 do CTN.

EXISTÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO DA REVISÃO DE OFÍCIO.

A revisão de ofício não é obstada pela existência de ação judicial com o mesmo objeto. Todavia, advindo decisão judicial transitada em julgado, somente esta persistirá, em face da prevalência da coisa julgada e da jurisdição única.

RECORRIBILIDADE EM SEDE DE EXECUÇÃO DE JULGADO ADMINISTRATIVO.

Na execução de decisão de órgão julgador administrativo, observam-se rigorosamente os limites materiais estabelecidos por este, inclusive quanto aos valores reivindicados pelo contribuinte, se sobre eles o órgão já houver se manifestado e declarado objetivamente no julgado; todavia, se no ato de execução do acórdão pela autoridade local houver discordância do contribuinte quanto aos valores apurados, e sobre os quais o órgão julgador não tenha se manifestado, devolvem-se os autos do processo às mesmas instâncias julgadoras, a fim de ser julgada a controvérsia quanto aos valores, sob o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, não tendo que se falar em decurso do prazo de que trata o §5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996;

Não ocorre preclusão administrativa para fins de aferir o valor correto do crédito pleiteado pelo contribuinte, em fase de execução de julgado favorável a este, o qual não contenha manifestação sobre o aspecto quantitativo, quer seja por ser esta fase o momento processual oportuno, quer seja pelo princípio da indisponibilidade do interesse público.

Dispositivos Legais. arts. 141, 145 e 149, incisos I, VIII e IX, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN); art. 37 da Constituição Federal; arts. 53, 63, §2º, 64-B, 65 e 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999; art. 77 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1966; arts. 4º e 39 a 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; art. 19, § 7º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; arts. 42 e 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; art. 11, § 5º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943; art. 302, inciso I, da Portaria MF nº 203, de 17 de maio de 2012; Portaria RFB nº 379, de 27 de março de 2013; IN RFB 1.396, de 16 de setembro de 2013; Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 1, de 12 de maio de 1999.

e-processo 10166.729961/2013-93

Destaco os seguintes esclarecimentos deste Parecer Normativo:

Revisão de ofício de lançamento regularmente notificado

8. O art. 145 do CTN estabelece de forma taxativa as hipóteses em que o lançamento pode ser alterado, quais sejam: i) impugnação; ii) recurso de ofício; e iii) iniciativa de ofício da autoridade administrativa nos casos previstos no art. 149 do mesmo código. Vê-se, assim, que há regulação específica para a matéria, razão pela qual já se afasta, de pronto, a aplicação do §2º do art. 63 e do art. 65 da Lei nº 9.784, de 1999, na linha do art. 69 da mesma Lei.

9. Percebe-se que a única previsão de alteração de lançamento por iniciativa do sujeito passivo contida no CTN é a decorrente de impugnação (insurgência regulada pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – Processo Administrativo Fiscal – PAF). Para os demais casos, seja no recurso de ofício (previsão no inciso II do art. 25 do PAF), seja na revisão de ofício com base no art. 149 do CTN, a alteração do lançamento anteriormente efetuado independe de qualquer iniciativa ou providência do sujeito passivo. Este o significado da atuação de ofício.

10. Mas, cabe suscitar – na hipótese de o sujeito passivo não ter exercido o seu direito de impugnação (revel) previsto no inciso I do art. 145 do CTN, ou, no caso de tê-lo exercido, com consequente decisão definitiva na esfera administrativa, nos termos do art. 42 do PAF, total ou parcialmente desfavorável – a possibilidade de o interessado vir a apresentar petição com apontamento para questões outras que, a seu ver, são justificadoras da improcedência do lançamento efetuado, se é possível de esta ser apreciada pela autoridade administrativa, por meio de revisão de ofício do lançamento.

11. Certo que a petição formalizada não poderá ser recebida como impugnação, seja por ser intempestiva (cfr. Ato Declaratório Normativo Cosit nº 15, de 12 de julho de 1996), seja porque o direito ao contencioso administrativo já foi exercido pelo sujeito passivo. Contudo, tendo a autoridade administrativa diante de si possível inconsistência no lançamento, não pode se furtar à revisão deste se ocorrer alguma das hipóteses previstas no CTN, justificadoras de revisão de ofício.

12. Tal possibilidade de revisão pela autoridade administrativa, mesmo em caso de já ter havido decisão definitiva na esfera administrativa em função de contencioso administrativo instaurado pelo contribuinte (preclusão administrativa ou preclusão de efeitos internos), com base no inciso I do art. 145 do CTN, é apresentada por Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez Lopes (Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado – 3ª Ed. 2010, pág. 360), que deixam evidente a restrição à revisão aos casos autorizados no CTN (art. 149):

Por ser a definitividade da decisão administrativa decorrente de mera preclusão processual, esse ato tem efeito inteiramente distinto do que se opera com o trânsito em julgado judicial. A sentença judicial cria norma individual e concreta com eficácia vinculativa plena para as partes envolvidas no litígio, sendo imutável mesmo fora do processo em que foi conferida. (...). A preclusão, por sua vez, é um instituto eminentemente processual e não atinge o direito material sob litígio, só produzindo efeitos extintivos no âmbito do processo em que é alegada, ou seja, o interessado continua titular do direito material, apenas perdeu a faculdade de

exercê-lo no processo. A possibilidade de revisão do ato quando se fala em preclusão é muito mais ampla do que na coisa julgada, tanto que o contribuinte pode ingressar em Juízo pedindo anulação do lançamento fiscal já considerado procedente por decisão final no processo administrativo, como também, por força do princípio da legalidade, procede-se a auto-revisão – mas, com limites – do lançamento pela Administração (CTN, art. 149)¹³. O atual Regimento Interno da Receita Federal do Brasil - RIRFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, em seu inciso I do art. 302, na linha dos regimentos anteriores, prevê a possibilidade de o contribuinte “pedir” a revisão de ofício e, ao distribuir competências, estabelece ser o Delegado ou Inspetor-Chefe da unidade local da RFB a autoridade administrativa competente para proceder à revisão de ofício do lançamento na ocorrência de alguma hipótese autorizadora dentre as estabelecidas no art. 149 do CTN:

(...)

17. Frise-se, todavia, que, a revisão de ofício do lançamento não poderá adentrar em matéria que esteja submetida ou já tenha sido apreciada no contencioso administrativo (por Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ ou pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), uma vez que a competência regimental da autoridade administrativa da unidade local para decidir sobre revisão de ofício (art. 302, I, do RIRFB), além de não estar calcada em competência legal específica do PAF para rever decisão daqueles órgãos, tem sua atuação limitada pela própria definitividade da decisão administrativa de que trata o art. 42 do PAF. Essa restrição não se confunde com a possibilidade de o próprio órgão julgador proceder conforme o art. 32 do PAF.

18. Isso decorre de uma interpretação sistemática que leva em conta inexistir hierarquia normativa entre lei complementar (CTN) e lei ordinária (PAF), e que, a despeito de também não haver hierarquia administrativa entre autoridade lançadora (na DRF) e julgadora (nas DRJs e CARF), mas, sim, distinção de competências, não se pode negar que no campo do julgamento administrativo também há uma hierarquia jurisdicional (prevalência da eficácia das decisões dos órgãos ad quem). A possibilidade contida no art. 149 do CTN não é tão ampla a ponto de contrapor por completo o disposto no art. 42 do PAF. Ressalve-se a hipótese de direito superveniente vinculante para a Administração (tratados adiante) – como as súmulas vinculantes (observada eventual modulação de efeitos) e pareceres ministeriais, por exemplo – que tenha findado controvérsia jurídica, uma vez que a decisão definitiva na esfera administrativa não tem a força de uma decisão judicial transitada em julgado, e a manutenção de uma decisão administrativa em sentido contrário ao novo entendimento fixado não mais atenderia a estabilidade da relação jurídica que em princípio se buscava preservar (princípio da segurança jurídica), pois, ao contrário, levaria a desnecessário litígio judicial. Faz-se valer, assim, “o prestígio aos princípios da legalidade, da eficiência, da moralidade (art. 37, caput, da CR/88), da autotutela e da economicidade”, conforme se depreende do Parecer PGFN/CRJ/CDA/Nº 1.437/2008, que tratou de diversos aspectos jurídicos atinentes à repercussão da Súmula Vinculante nº 8 e da inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569, de

1977, e dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 1991, sobre a atividade de cobrança administrativa e judicial dos créditos tributários por parte da União.

(...)

REVISÃO DE OFÍCIO DO DESPACHO DECISÓRIO

Revisão de ofício do despacho decisório que não homologou a declaração de compensação – Dcomp.

46. Trata-se, neste ponto, de analisar a possibilidade de rever de ofício despacho decisório anteriormente proferido que não homologou compensação efetuada via Dcomp quando, ultrapassada a possibilidade de discussão administrativa via manifestação de inconformidade, o sujeito passivo apresenta petição para apontar ocorrência de erro de fato.

47. Para que o débito em cobrança amigável, ou enviado para inscrição, possa ser revisto, torna-se necessário que o despacho decisório anteriormente proferido seja revisto. Aplicável, aqui, por analogia (uma vez que inexistente, no caso, ato de lançamento da autoridade fiscal) o inciso VIII do art. 149 do CTN, limitada à hipótese de comprovação pelo contribuinte de erro de fato no preenchimento da declaração, haja vista o disposto na Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 1, de 12 de maio de 1999.

48. Consoante a citada portaria, qualquer débito encaminhado para inscrição em dívida ativa pode ser revisto de ofício pela autoridade administrativa da RFB quando o sujeito passivo apresentar provas inequívocas de cometimento de erro de fato.

49. No caso da Dcomp, o encaminhamento de débito para inscrição em dívida ativa dá-se quando a compensação efetuada não é homologada por despacho decisório da autoridade administrativa (em função de análise manual ou eletrônica), e, cumulativamente, tal decisão não é reformada em função de contencioso administrativo, seja pelo fato de não se ter instaurado o litígio, seja em virtude de decisão administrativa definitiva, total ou parcialmente, desfavorável a ele.

50. A declaração de compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação, e tem caráter de confissão de dívida (§§2º e 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996). Ocorre, porém, que o débito ali declarado, em regra, teve sua constituição operada por outro meio (lançamento de ofício ou declaração do contribuinte, como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, p. ex.). Dessa forma, na hipótese de regular alteração no meio originário que constituiu o crédito tributário – como, p.ex., uma retificação da DCTF –, a redução do valor do débito implicará a necessidade de correção deste valor na Dcomp (já extinto pela própria declaração), que pode se dar tanto por meio de retificação da Dcomp por parte do contribuinte, quando cabível, como por revisão de ofício, caso a matéria já não esteja sob a alçada da DRJ, em virtude de manifestação de inconformidade interposta.

51. Extrai-se do exposto que, se o contribuinte apresentar petição com alegação de erro de fato no preenchimento da Dcomp após o prazo de trinta dias estabelecido

no §7º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, ou após a conclusão de contencioso administrativo porventura instaurado, ainda que o débito já se encontre inscrito na dívida ativa e em execução fiscal, a autoridade administrativa deve analisar o pleito e, se pertinente, proferir nova decisão, de ofício, para revisar o despacho decisório anterior que não homologou a compensação e retificar a Dcomp. Contudo, deverão ser observados os trâmites da referida portaria conjunta se o débito já tiver sido encaminhado para inscrição na dívida ativa.

52. Esta revisão de ofício do despacho decisório também pode ser realizada no caso de o erro de fato ter ocorrido no preenchimento da DIPJ, especificamente na apuração do saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, utilizado como crédito na Dcomp apreciada, bem como para os casos de erro em preenchimento de Documento de Arrecadação de Recursos Federais – Darf. Embora o erro de fato não tenha ocorrido na Dcomp, a não homologação da compensação decorreu de erro no preenchimento de declaração, o que conduz à conclusão de que o débito é cobrado em função de erro de fato, cuja revisão é autorizada pela Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 1, de 1999. Nesta hipótese, será proferida decisão de ofício para revisar o despacho decisório anterior e retificar a DIPJ ou o Darf.

53. Ressalte-se que somente poderá haver revisão de ofício do despacho decisório que não homologou a compensação se o erro de fato no preenchimento de declaração (na própria Dcomp ou em declarações que deram origem ao débito, como a DCTF e mesmo a DIPJ, quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de IRPJ ou de CSLL) não tiver sido objeto de apreciação dos órgãos de julgamento administrativo instaurado em função de apresentação anterior de manifestação de inconformidade, conforme já abordado.

Portanto, a revisão de ofício de um despacho decisório que não homologou uma compensação pode ser realizada pela autoridade administrativa para créditos tributários não extintos e indevidos, e desde que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

Ademais, assim dispõe o art. 507 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015):

Art. 507. É vedado à parte discutir no curso do processo as questões já decididas a cujo respeito se operou a preclusão.

Destaco, por fim, a disposição prevista pela Lei nº 9.784/199:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé. (sem destaque no texto original)

Com relação à revisão de ofício de Despacho Saneador, destaco as seguintes decisões deste CARF:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

REVISÃO DE DESPACHO DECISÓRIO. LIMITE TEMPORAL PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA REVER SEUS PRÓPRIOS ATOS. LEI FEDERAL 9.784/199, ARTIGO 53. PARECER NORMATIVO COSIT 8/2014

A revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento de declaração, desde que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes. No caso do despacho decisório, o momento se encerra quando é apresentada a Manifestação de Inconformidade pelo contribuinte. **(Acórdão nº 3401005.935)**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

DESPACHO DECISÓRIO REVISOR. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. NULIDADE. OCORRÊNCIA.

Não presentes as hipóteses elencadas no art. 149 do Código tributário Nacional, não há que se falar em revisão de ofício de despacho decisório original emitido devidamente por autoridade competente. No presente caso, a revisão do despacho original, com novo despacho revisor, que ocorreu especificamente por conta de Solução de Consulta, publicada posteriormente ao despacho decisório primitivo, mediante conversão em diligência motivada pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal, implicaria mudar de ofício o próprio entendimento original do auditor fiscal que, por sua vez, seria imutável e definitivo. Ademais, independentemente de o primeiro despacho ser imutável e definitivo, não há que se falar em refazimento do despacho original com a emissão de um despacho revisor aplicando Solução de Consulta publicada posteriormente ao referido despacho original, pois a aplicação de novo ato de forma retroativa estaria vedada, nos termos do art. 48, § 12, da Lei 9.430/96, art. 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei 9.784/99 e art. 100 do Decreto 7.574/11. **(Acórdão nº 9303-013.523)**

Portanto, não deve ser mantida a decisão da DRJ de origem.

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário, para que seja cancelado o Despacho de Revisão de Ofício, bem como os atos que lhe sucederam.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui

adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para que seja cancelado o Despacho de Revisão de Ofício, bem como os atos que lhe sucederam.

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral – Presidente Redator