



Solução de Consulta Interna nº 32 - Cosit

Data 30 de novembro de 2010

Origem DIVISÃO DE TRIBUTAÇÃO DAS SUPERINTENDÊNCIAS REGIONAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DA 3ª E 10ª REGIÕES FISCAIS

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Os itens 33 a 35 desta SCI foram cancelados pela Nota Cosit nº 134, de 26 de maio de 2014.

REVISÃO DE OFÍCIO DE LANÇAMENTO REGULARMENTE NOTIFICADO PARA REDUZIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LIMITES TEMPORAL E MATERIAL.

A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado para reduzir o crédito tributário pode ser efetuada pela autoridade administrativa local (i) enquanto o crédito tributário não estiver extinto nos termos do art. 156 do CTN, e (ii) no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos VIII e IX do art. 149 do CTN, quais sejam: erro de fato no lançamento, fraude ou falta funcional e vício formal, desde que estas hipóteses não tenham sido objeto de apreciação pelos órgãos de julgamento administrativo.

RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO DE DECLARAÇÃO PARA REDUZIR O SALDO A PAGAR CONFESSADO. LIMITES TEMPORAL E MATERIAL.

A retificação de ofício de declaração para reduzir o saldo a pagar confessado a ser encaminhado à PGFN para inscrição na Dívida Ativa pode ser efetuada pela autoridade administrativa local (i) enquanto o crédito tributário não estiver extinto nos termos do art. 156 do CTN, e (ii) na hipótese da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração.

REVISÃO DE OFÍCIO DE DESPACHO DECISÓRIO QUE NÃO HOMOLOGOU COMPENSAÇÃO. LIMITE TEMPORAL E MATERIAL.

A revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local (i) enquanto o débito que não foi compensado não estiver extinto, e (ii) na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento da Dcomp ou da DIPJ (quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de IRPJ ou de CSLL), desde que este não tenha sido objeto de apreciação pelos órgãos de julgamento administrativo.

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. ERRO DE FATO NO PREENCHIMENTO DA DCOMP OU DIPJ. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DO CRÉDITO NÃO VALIDADO.

Na hipótese de a compensação não ter sido homologada em virtude de erro de fato no preenchimento da Dcomp ou da DIPJ (quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de IRPJ ou de CSLL), se o sujeito passivo não apresentar manifestação de inconformidade, ou tiver decisão definitiva desfavorável no contencioso administrativo, poderá formular Pedido de Restituição do crédito não validado na compensação, vedada a vinculação de novas Dcomp a este pedido de restituição. Se o pedido de restituição for apresentado após contencioso administrativo, este somente pode ser deferido se o erro de fato no preenchimento não tiver sido apreciado pelos órgãos de julgamento administrativo.

REVISÃO DE OFÍCIO DE LANÇAMENTO. REVISÃO DE OFÍCIO DE DESPACHO DECISÓRIO. RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO DE DECLARAÇÃO. INSTRUMENTO.

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 declaração entregue para confessar a existência de crédito tributário, e a revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação efetuada.

Dispositivos Legais: art. 145, 149, 156 e 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional); art. 25 e 42 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 ; §1º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984; art. 53 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999; Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 1, de 12 de maio de 1999; Parecer Cosit nº 48, de 07 de julho de 1999; incisos III e IV, e § 1º do art. 10 da Portaria SRF nº 1, de 02 de janeiro de 2001; inciso I do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 4 de março de 2009; art. 5º da IN RFB nº 958, de 15 de julho de 2009; art. 463 da IN RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009; §§ 2º e 3º do art. 9º da IN RFB nº 974, de 27 de novembro de 2009; inciso XIV do § 3º do art. 34, e art. 76 a 81 da IN RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008

Relatório

Trata-se de apreciação de consultas formuladas pela Divisão de Tributação das Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 3ª Região Fiscal (Disit/SRRF03) e pela Disit/SRRF10, que serão apreciadas conjuntamente em função da correlação entre as matérias nelas abordadas.

2. A Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 3ª Região Fiscal (Disit/SRRF03) encaminha a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) a Consulta Interna nº 3, de 08 de agosto de 2008, em função de dúvidas que têm surgido no âmbito das unidades locais da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca

de situações em que seriam cabíveis a revisão de ofício do lançamento ou a retificação de ofício de débitos confessados em declarações. Dentre as situações existentes, lista as indicadas abaixo:

a) pedido de retificação de valores de débitos em cobrança, ainda sob a administração da RFB, constituídos mediante apresentação de declarações (DCTF, DIRPF, DITR);

b) pedido de retificação de valores parcelados, constituídos mediante apresentação de declarações ou lançamentos de ofício;

c) pedido de retificação de valores de débitos em cobrança, constituídos mediante lançamento de ofício na revisão de declarações, sob alegação de erro no lançamento, na ausência de discussão administrativa da exigência. Contribuinte não apresentou Solicitação de Revisão do Lançamento (SRL) ou impugnação no prazo previsto;

d) pedido de revisão de ofício do débito em cobrança, constituído mediante lançamento de ofício, depois de decorrido o trânsito em julgado da decisão administrativa da exigência;

e) pedido de retificação de ofício de valores de débitos inscritos na Dívida Ativa da União, constituídos mediante apresentação de declarações;

f) pedidos de revisão de ofício de valores de débitos inscritos na Dívida Ativa da União, constituídos mediante lançamento de ofício, esgotados os prazos para discussão administrativa ou depois de decorrido o trânsito em julgado da decisão administrativa da exigência, a exemplo da impugnação intempestiva não conhecida.

3. Diante das situações antes relacionadas, a Disit/SRRF03 indaga:

a) existe a possibilidade de se promover, de ofício, a retificação do lançamento regularmente notificado ao contribuinte, bem como a retificação da declaração apresentada pelo contribuinte, a qual constitui confissão do débito, nos termos do § 1º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984?

b) a aplicação do art. 149, inciso VIII, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, - Código Tributário Nacional (CTN), permite a revisão de ofício de lançamentos regularmente notificados, mesmo depois de esgotados todos os prazos previstos na legislação para o aperfeiçoamento do lançamento?

c) existe um critério geral a partir do qual se possa objetivamente decidir se o pedido de revisão de ofício do lançamento formulado pelo sujeito passivo é passível de ser conhecido e acatado pela autoridade administrativa da RFB?

d) que forma deve ser adotada para solução dos pedidos de retificação de ofício do lançamento, bem como dos pedidos de retificação de ofício de débitos confessados em declarações, considerando as competências das autoridades envolvidas na cobrança administrativa e judicial dos créditos tributários?

4. Ao final a consulente propõe as seguintes soluções para os questionamentos apresentados:

- a) é possível promover, de ofício, a retificação do lançamento regularmente notificado ao contribuinte, bem como a retificação da declaração regularmente apresentada pelo contribuinte, desde que atendidos os preceitos do art. 149 do CTN e da Portaria Conjunta SRF/PGFN n.º 1, de 12 de maio de 1999, quando constatado erro de fato no lançamento ou no preenchimento da declaração;
- b) a aplicação do inciso VIII do art. 149 do CTN não autoriza a revisão de ofício de lançamentos regularmente notificados, nos termos do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 – Processo Administrativo Fiscal (PAF), depois de esgotados todos os prazos previstos na legislação para o aperfeiçoamento do lançamento;
- c) existe um critério geral a partir do qual se possa objetivamente decidir se o pedido de revisão de ofício do lançamento formulado pelo sujeito passivo é passível de ser conhecido e acatado pela autoridade administrativa da RFB. Este critério geral é a caracterização do cometimento de erro de fato no lançamento ou no preenchimento da declaração. Glosas de deduções efetivadas no regular procedimento fiscal, não constitui erro de fato no lançamento, ainda que posteriormente comprovadas as deduções, descabendo a sua revisão de ofício nos termos do art. 149, inciso VIII do Código Tributário Nacional, em homenagem ao princípio da preclusão;
- d) a forma a ser dada para solução dos pedidos de retificação de ofício do lançamento, bem como dos pedidos de retificação de ofício de débitos confessados em declarações, considerando as competências das autoridades envolvidas na cobrança administrativa e judicial dos créditos tributário, é o despacho decisório.

5. Já a Disit/SRRF10 encaminha a Consulta Interna n.º 2, de 5 de novembro de 2010, onde são suscitados questionamentos quanto ao tratamento a ser dado no caso de apresentação de manifestação de inconformidade intempestiva ou de novo pedido de restituição, em função de decisão que não homologou compensação efetuada por haver divergência entre o valor do saldo negativo de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) informado na Declaração de Compensação (Dcomp), como crédito, e na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). As questões postas são as seguintes:

- a) no caso de o contribuinte apresentar manifestação de inconformidade intempestiva, tendo como fundamento a retificação da DIPJ e/ou indicação da correção da divergência da Dcomp, pode a DRF revisar de ofício o despacho decisório de não homologação, embora esta tenha decorrido de inércia do contribuinte que não atendeu a intimação para sanar as divergências apontadas?
- b) no caso de não ser apresentada manifestação de inconformidade, é possível ao contribuinte retificar a DIPJ e apresentar novo pedido de restituição tendo como crédito o mesmo saldo negativo de IRPJ indicado na Dcomp não homologada?

6. Ante estes questionamentos, propõe as seguintes soluções:

- a) no caso de o contribuinte apresentar manifestação de inconformidade intempestiva, tendo como fundamento a retificação da DIPJ e/ou indicação de correção de divergência da Dcomp, trazendo elementos sólidos que apontem o equívoco da decisão, pode a DRF revisar de ofício o despacho decisório de não homologação, embora esta tenha decorrido

da inércia do contribuinte que não atendeu a intimação para sanar as divergências entre a Dcomp e a DIPJ;

b) no caso de não ser apresentada manifestação de inconformidade, é possível o contribuinte retificar a DIPJ e apresentar novo pedido de restituição, desde que não expirado o prazo para pleitear a restituição previsto no art. 168 do CTN, tendo como crédito o mesmo saldo negativo de IRPJ indicado na compensação não homologada, vedada vinculação de novas Dcomp a este pedido de restituição.

Fundamentos

7. O objeto das consultas corresponde, em apertada síntese, a: (i) identificar os limites temporais e materiais para a revisão de ofício de lançamentos regularmente notificados e para a retificação de ofício de declarações apresentadas pelos contribuintes, com o intuito de reduzir os tributos lançados/confessados; (ii) identificar os limites temporais e materiais para a revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação efetuada pelo contribuinte; (iii) esclarecer qual a ferramenta a ser utilizada pela autoridade administrativa para adotar tais medidas; e (iv) dar posicionamento quanto à possibilidade de o contribuinte apresentar pedido de restituição de crédito que não tenha sido validado em compensação não homologada.

8. De início, é devido estabelecer uma diferenciação entre a revisão do lançamento efetuada pela autoridade administrativa prevista no art. 145 do CTN e a retificação de ofício de declaração apresentada pelo sujeito passivo. Conforme será visto mais adiante, a revisão de ofício de lançamento pressupõe que este tenha sido regularmente notificado, o que não é o caso das declarações em que o sujeito passivo confessa ser devedor de tributos, como ocorre nas Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais DCTF, Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (DIRPF), Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR) e Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), onde não há esta notificação por parte de autoridade competente.

9. Em vista disto, efetuar-se-á o estudo da revisão de ofício de lançamento regularmente notificado em separado do relativo à retificação de ofício de declarações apresentadas pelo sujeito passivo. A mesma medida será adotada em relação à questão da revisão de ofício do despacho decisório que não homologou compensação e da possibilidade de apresentação de pedido de restituição de crédito não validada em compensação não homologada. Ao fim, também em tópico específico, será estabelecida a ferramenta a ser utilizada para a prática desses atos.

Revisão de ofício de lançamento regularmente notificado

10. A Súmula n.º 473 do Supremo Tribunal Federal (STF) assentou que a Administração pode anular seu atos quando contenham vícios que o tornam ilegais:

A Administração pode anular seus próprio 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.

11. Tal orientação está contida na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, no seguinte artigo:

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.

12. Em que pese tal orientação estar amparada nos princípios da legalidade, moralidade e eficiência administrativa, há que se considerar que o legislador optou por estabelecer regras mais restritas para a alteração do lançamento tributário, conforme fixado no art. 145 do CTN, especificamente no inciso III. Ou seja, a revisão do lançamento efetuada pela autoridade administrativa não possui campo de atuação com a amplitude prevista nos dispositivos anteriormente mencionados.

13. O art. 145 do CTN estabelece as hipóteses em que o lançamento pode ser alterado de forma taxativa, 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.

14. Percebe-se que a única possibilidade de alteração de lançamento por iniciativa do sujeito passivo é a decorrente de impugnação, aí subentendidos o recurso voluntário e o recurso especial nos casos previstos no art. 25 de PAF e no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. 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.

15. Mas, cabe suscitar se 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 tê-lo exercido, já havendo decisão definitiva na esfera administrativa, nos termos do art. 42 do PAF, total ou parcialmente desfavorável, apresentar petição apontando questões outras (fatos e/ou provas), que, a seu ver, são justificadoras da improcedência do lançamento efetuado, tal petição pode ser apreciada pela autoridade administrativa? Pode haver revisão de ofício do lançamento neste caso?

16. Por óbvio, a petição formalizada não poderá ser recebida como impugnação, seja por ser intempestiva (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 furtar-se a revisar o lançamento se ocorrer alguma das hipóteses previstas no CTN, justificadoras de revisão de ofício. Embora a petição não seja diretamente a responsável pela alteração do lançamento, esta ocorre por vias transversas, indiretamente.

17. 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, com base no inciso I do art. 145 do CTN, é claramente apresentada por Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez Lopes¹, que deixam evidente a restrição à revisão aos casos autorizados no CTN (art. 149):

¹ op. cit., p. 360.

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)

18. Frise-se, todavia, que, mesmo no caso de a questão colocada pelo sujeito passivo em sua petição se enquadrar em uma das hipóteses de revisão de ofício do lançamento, se tal matéria já tiver sido apreciada no contencioso administrativo (por Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ ou pelo CARF), não poderá haver nova análise e, por conseguinte, revisão do lançamento com este fundamento. Ou seja, a revisão de ofício não pode estar fundamentada em questão já apreciada desfavoravelmente ao sujeito passivo pelos órgãos colegiados referidos.

19. Em que pese apresentar uma redação inadequada, pois previu a possibilidade de o contribuinte pedir a revisão de ofício, o inciso I do art. 280 do Regimento Interno (RI) da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 4 de março de 2009, corrobora o entendimento acima esposado, uma vez que 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, ainda que a verificação desta hipótese por parte da autoridade decorra de petição apresentada pelo contribuinte:

Art. 280. Aos Delegados da Receita Federal do Brasil e Inspetores-Chefes da Receita Federal do Brasil incumbem, no âmbito da respectiva jurisdição, as atividades relacionadas com a gerência e a modernização da administração tributária e aduaneira e, especificamente:

I - decidir sobre a revisão de ofício, seja a pedido do contribuinte ou no interesse da administração, inclusive quanto aos créditos tributários lançados, inscritos ou não em Dívida Ativa da União. (grifou-se)

20. Verificada, pois, a possibilidade de revisão de ofício de lançamento pela autoridade administrativa local, nas hipóteses estabelecidas no art. 149 do CTN, ainda que em decorrência de “provocação” por parte do sujeito passivo, cabe agora definir quais seriam estas hipóteses. Para tanto, transcreve-se o inteiro teor do referido dispositivo:

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

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

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

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

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

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

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

21. Como bem salientado por Alberto Xavier², tal dispositivo se refere simultaneamente a “duas situações jurídicas distintas: a definição dos casos em que o ato primário de lançamento pode ser praticado de ofício e a definição dos casos em que o ato primário de lançamento, uma vez praticado, pode ser revisto por um ato secundário da Administração, praticado no reexercício do poder administrativo de lançar”.

22. Abre-se um parêntese aqui para ressaltar que o referido autor entende que tal dispositivo do CTN é aplicável tão somente nos casos de revisão de lançamento anterior cujo resultado seja um novo lançamento. Tal conclusão é facilmente alcançada a partir da leitura da última parte do trecho da obra acima transcrito. Para ele, em caso de revisão favorável ao contribuinte, ela não está limitada aos fundamentos do art. 149 do CTN, devendo ser apreciada plenamente a legalidade do ato, como a seguir transcrito³:

Esta proibição só deve prevalecer, no entanto, se o ato de revisão for desfavorável para o particular, pois só neste caso se justifica a função garantística da limitação; se o ato de revisão for favorável, nenhuma razão existe para limitar a plena apreciação da legalidade do ato, pelo que entendemos que a revisão não está submetida aos fundamentos rígidos do artigo 149 do Código Tributário Nacional, podendo, portanto, operar-se com base em erro de direito.

23. Com entendimento idêntico, quanto à impossibilidade de ser efetuada revisão de ofício estabelecida no art. 149 do CTN para favorecer o contribuinte, está o Juiz Federal Zuudi Sakakihara⁴. Assevera que esta revisão somente pode ser realizada no interesse da Fazenda Pública. Contudo, em sentido contrário a Alberto Xavier, entende não ser possível a revisão de ofício do lançamento em sentido amplo para a apreciação da legalidade do ato, considerando que a revisão do lançamento deve ser efetuada no âmbito do contencioso administrativo (via impugnação). Eis as suas palavras:

Decadência e preclusão. Mesmo nos casos em que a revisão do lançamento é admitida pela lei, existe o fator tempo a ser considerado. Assim, estabelece o parágrafo único deste art. 149 que a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não estiver extinto o direito da Fazenda Pública.

² Xavier, Alberto. Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 241.

³ op. cit., p. 257.

⁴ Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 85/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003). Coordenação: Vladimir Passos de Freitas. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005. p. 646.

Que direito? A resposta é dada pelo art. 173, que cuida da extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário. Como o crédito tributário é constituído pelo lançamento, pode-se dizer que a revisão deste somente será possível enquanto não estiver extinto o direito de efetuar-lo, isto é, enquanto não se operar a decadência, em razão do decurso do prazo previsto no art. 173.

Este dispositivo cuida da revisão que é feita de ofício pela autoridade administrativa, no interesse da Fazenda Pública.

O prazo para a revisão do lançamento por iniciativa do sujeito passivo está submetido a outra regra. Como tal revisão só é possível no caso previsto no art. 145, I, ou seja, quando decorra de tempestiva impugnação, pode-se concluir que a revisão só será possível se pedida nessa impugnação. Se a impugnação não for apresentada no prazo previsto pela lei ordinária, ocorrerá a preclusão, e a revisão não será mais possível.

24. É devido discordar de tal entendimento, uma vez que o **caput** do art. 145 do CTN estipulou as hipóteses de alteração de lançamento regularmente notificado, sem restringir o resultado decorrente da revisão de iniciativa da autoridade administrativa.

25. Além disto, o fato do legislador claramente ter fixado no parágrafo único do art. 149 do CTN apenas prazo para revisão de ofício com o intuito de efetuar novo lançamento, vez que estabeleceu o prazo decadencial, não autoriza concluir que o disposto no art. 149 do CTN não é aplicável também à revisão favorável ao sujeito passivo. Preocupou-se o legislador unicamente em assentar limite temporal para a Administração exercer sua atividade vinculada de lançar.

26. Este posicionamento aqui esposado está em consonância com o entendimento do jurista Leandro Paulsen⁵, cujos comentários transcreve-se abaixo:

A regra do parágrafo único visa a proteger o contribuinte contra revisões do lançamento que venham a lhe onerar mediante elevação do montante do crédito tributário. Estabelece, assim, que o Fisco tem o prazo decadencial para constituir o seu crédito, seja originariamente, seja mediante revisão de lançamento anterior. O prazo corre contra o Fisco.

Não há que se entender, assim, que tal parágrafo impeça o fisco de revisar lançamento feito a maior, de modo a beneficiar o contribuinte mediante diminuição do crédito tributário para sua adequação à legislação válida aplicável.

27. Feitas as observações pertinentes sobre as opiniões dos doutrinadores quanto ao alcance do disposto no art. 149 do CTN (revisão favorável e desfavorável ao contribuinte), passa-se à apreciação das situações nele listadas com o objetivo de identificar quais, dentre elas, autorizam a revisão de ofício de lançamento anteriormente efetuado. Conforme dito, tal dispositivo trata tanto de hipóteses que ensejam lançamento de ofício, quanto de hipóteses que autorizam a revisão de ofício.

28. As hipóteses de revisão previstas no art. 149 do CTN são as presentes nos incisos VIII e IX, únicos dispositivos em que é feita referência expressa a lançamento anteriormente notificado. Assim se posiciona Alberto Xavier⁶, que considera serem três as hipóteses de revisão do lançamento: i) fraude ou falta funcional; ii) omissão de ato ou

⁵ Paulsen, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, Esmafe, 2009. p. 1034.

⁶ op. cit, p. 249 e 255

formalidade essencial (vício de forma); e iii) existência de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior (erro de fato). Segundo ele, estas hipóteses correspondem a vícios do lançamento autorizadores da sua anulação ou reforma mediante revisão de ofício por parte da autoridade administrativa, conforme se anota a seguir:

São três os fundamentos da revisão do lançamento: (i) a fraude ou falta funcional da autoridade que o praticou; (ii) a omissão de ato ou formalidade essencial; (iii) a existência de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior. Pode, assim, dizer-se que os vícios que suscitam a anulação ou reforma do ato administrativo de lançamento são a fraude, o vício de forma e o erro.

(...)

Tem feito, entre nós, correr rios de tinta a questão de saber se apenas o “erro de fato” é fundamento da revisão do lançamento ou se também é invocável o “erro de direito”.

(...)

O verdadeiro fundamento da limitação da revisão do lançamento à hipótese de erro de fato resulta do caráter taxativo dos motivos da revisão do lançamento enumerados no artigo 149 do Código Tributário Nacional e que, como vimos, são, além da fraude e do vício de forma, dever apreciar-se “fato não conhecido ou não provado por ocasião de lançamento anterior” (inciso VIII).

Significa isto que, se só pode haver revisão pela invocação de novos fatos e novos meios de prova referentes à matéria que foi objeto de lançamento anterior, essa revisão é proibida no que concerne a fatos completamente conhecidos e provados.

O erro de fato é fundamento legítimo da revisão com base no inciso VIII do artigo 149, pois a descoberta de “novos fatos” e “novos meios de prova” revelou a falsa representação ou ignorância da realidade no que concerne ao objeto do lançamento anterior.

29. Do exposto, conclui-se que as hipóteses de revisão de ofício do lançamento são aquelas fixadas nos incisos VIII e IX do art. 149 do CTN, quais sejam, erro de fato no lançamento, fraude ou falta funcional e vício formal. São estes, portanto, os limites materiais em que é possível a revisão de ofício do lançamento, desde que tais questões não tenham sido objeto de apreciação pelos órgãos de julgamento administrativo.

30. Passa-se, então, à delimitação temporal, isto é, a fixação do termo final para alteração do lançamento em favor do contribuinte por iniciativa da autoridade administrativa. Do que foi até o momento discutido, pode-se extrair dois entendimentos úteis para o estudo do limite temporal: (i) o prazo fixado no parágrafo único do art. 149 do CTN se aplica apenas à revisão da qual decorre novo lançamento mais gravoso ao sujeito passivo; e (ii) é possível ser efetuada revisão do lançamento após decisão definitiva na esfera administrativa, quando instaurado contencioso, ou após o prazo da impugnação, na hipótese do sujeito passivo ser revel, havendo apenas impedimento material no caso de ter havido o contencioso, uma vez que o vício apontado ou verificado não pode ter sido objeto de apreciação pelos órgãos julgadores.

31. É devido registrar, ainda, disposição contida na Portaria Conjunta SRF/PGFN n.º 1, de 1999, que prevê a possibilidade de revisão de débitos inscritos na Dívida Ativa da União pela autoridade administrativa da RFB, mesmo após iniciada a execução fiscal, seguidos os procedimentos estabelecidos na referida norma.

Art. 1º A remessa dos créditos tributários vencidos e não pagos, para a inscrição em Dívida Ativa da União, será precedida da confirmação, pela Secretaria da Receita Federal, do endereço atualizado e dos demais dados identificadores do devedor principal e dos responsáveis, inclusive, quando se tratar de pessoa jurídica, da composição societária, na forma da legislação em vigor, se disponível.

Art. 2º Efetuada a inscrição do débito, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional expedirá comunicação dando conhecimento do fato ao devedor, intimando-o para efetuar o pagamento.

Art. 3º Da comunicação de que trata o artigo anterior constará:

I - informações sobre as condições para pagamento parcelado.

II - orientação para o devedor comparecer à unidade da SRF de seu domicílio fiscal, em caso de extinção do crédito tributário ou de suspensão de sua exigibilidade anteriormente à data da inscrição do mesmo em Dívida Ativa da União.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso II, deste artigo, a unidade da SRF acolherá, para análise, os comprovantes apresentados pelo devedor e, em sendo o caso, solicitará à unidade da PGFN, no prazo de quinze dias, a baixa da inscrição e a devolução do processo.

§ 2º O procedimento previsto no parágrafo anterior será aplicado, igualmente, nas hipóteses de retificação de valores, por erro de fato.

Art. 4º As solicitações de baixa da inscrição em Dívida Ativa e de devolução do processo respectivo serão atendidas pelas unidades da PGFN, no prazo de quinze dias.

Parágrafo único. Tratando-se de débito com execução fiscal em curso, o Procurador da Fazenda Nacional que oficiar nos autos solicitará a suspensão do andamento da ação, não sendo efetuada, nesse caso, a baixa, quer da inscrição, quer do registro no CADIN.

Art. 5º Terão tratamento preferencial, nas unidades da SRF, as reclamações relacionadas aos processos devolvidos, para exame, pelas unidades da PGFN, sendo prioritários os relativos a débitos com execução fiscal suspensa, sobrestando-se a apreciação dos correspondentes a inscrições não ajuizadas.

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, os processos relativos a débitos com execução já ajuizadas, ao serem devolvidos à SRF, serão identificados com a indicação dessa situação, de forma facilmente visível.

§ 2º O resultado do exame de que trata o caput deverá ser comunicado à unidade da PGFN, devendo ser arquivados na SRF os processos cujos débitos tenham sido considerados improcedentes integralmente.

§ 3º Verificada a procedência total ou parcial do débito, o processo a ele relativo será reencaminhado à unidade da PGFN, por intermédio dos sistemas informatizados da SRF, com novo demonstrativo do débito, se for o caso, e os documentos comprobatórios da alteração, para nova inscrição e ajuizamento da execução fiscal, ou para o prosseguimento desta.

§ 4º Constatada a não autenticidade dos documentos apresentados pelo devedor, a unidade da SRF, a par das providências normais para a apuração de responsabilidade, dará conhecimento do fato à unidade da PGFN, para fins de prova na execução fiscal.

32. Diante destas considerações, poder-se-ia considerar que não há limite temporal para que o lançamento regularmente notificado seja revisado de ofício para eximir o sujeito passivo total ou parcialmente do crédito tributário. Entretanto, a extinção do crédito tributário nos termos do art. 156 do CTN é este limite, não se mostrando mais razoável, a partir deste

momento, falar-se em revisão de ofício do lançamento para afastar o crédito tributário constituído.

33. Com base na orientação adotada, é interessante tratar aqui do exemplo hipotético trazido pela Disit/SRRF03 para análise. Trata-se de situação em que o contribuinte apresenta pedido de revisão de lançamento de ofício – efetuado em virtude da verificação de dedução indevida de despesa não comprovada – após decisão definitiva na esfera administrativa. Somente quando da petição é carreada prova documental da despesa.

34. Conforme visto, a revisão de ofício de lançamento regularmente constituído pode ser feita mesmo após ultrapassada a fase do contencioso administrativo. Logo não há impedimento para a revisão quanto ao critério temporal.

35. Contudo o mesmo não ocorre em relação ao critério material. Não estão presentes as hipóteses previstas no inciso IX do art. 149 do CTN, quais sejam, fraude ou falta funcional e vício de forma. Também não houve o cometimento de erro de fato no lançamento, hipótese de revisão inserida no inciso VIII do referido artigo, vez que, quando de sua ocorrência, a despesa efetivamente não foi comprovada, havendo autorização legal para a glosa. No presente caso, se o contribuinte tivesse carreado a prova em fase de contencioso, a revisão do lançamento decorreria do disposto no inciso I do art. 145 do CTN (impugnação), justificando a sua improcedência, mas não pela existência de erro de fato no lançamento, que não restou caracterizado.

Retificação de ofício de débito confessado em declaração

36. As declarações entregues para comunicar a existência de crédito tributário, representando confissão de dívida nos termos do Decreto-Lei n.º 2.214, de 1984, tais como DCTF, DIRPF, DITR e GFIP, podem ser retificadas espontaneamente pelo sujeito passivo atendidos limites temporais estabelecidos em normas específicas (§ 2º do art. 9º da IN RFB n.º 974, de 27 de novembro de 2009 – DCTF, art. 5º da IN RFB n.º 958, de 15 de julho de 2009 – DIRPF e DITR, art. 463 da IN RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009 – GFIP), respeitado o prazo decadencial de cinco anos para retificação (conforme Parecer Cosit n.º 48, de 07 de julho de 1999).

37. Não mais sendo possível retificação por iniciativa do sujeito passivo, esta poderá ser realizada de ofício pela autoridade administrativa da unidade local de jurisdição para reduzir os débitos a serem encaminhados ao órgão da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa, haja vista orientação contida na Portaria Conjunta SRF/PGFN n.º 1, de 1999, antes referida. Nos termos desta portaria, mesmo após a inscrição do débito em dívida ativa, e ainda que iniciada a execução fiscal, a retificação de ofício poderá ser efetuada se comprovado o erro de fato no preenchimento da declaração.

38. No caso específico da DCTF, há previsão específica para revisão de ofício por erro de fato no preenchimento desta declaração, a fim de alterar débito que tenha sido enviado para a PGFN ou que tenha sido objeto de procedimento fiscal. Tal disposição consta da norma disciplinadora da DCTF, qual seja, a IN RFB n.º 974, de 2009, especificamente no § 3º do art. 9º:

Art. 9º. (omissis)

(...)

§ 3º A retificação de valores informados na DCTF, que resulte em redução do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU ou do débito que tenha sido objeto de exame em procedimento de fiscalização, somente poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração.

38.1 Frise-se que o saldo a pagar a ser inscrito na dívida ativa originado de procedimento de auditoria interna da DCTF também pode ser objeto de retificação de ofício, consoante se depreende da referida portaria e do § 3º do art. 9º da IN RFB nº 974, de 2009. Novamente, esta retificação dependerá da comprovação do cometimento pelo contribuinte de inequívoco erro de fato no preenchimento da declaração.

39. Extinto o saldo a pagar do crédito tributário nos termos do art. 156 do CTN, não há que se falar mais em retificação de ofício da declaração, podendo o contribuinte, no caso de entender que cometeu erro de fato no preenchimento da declaração, e respeitado o prazo previsto no art. 168 do CTN, formalizar pedido de restituição, atendidos os requisitos normativos.

39.1 Tal orientação também se aplica na hipótese da declaração não apresentar saldo a pagar em função de haver créditos vinculados em montante igual ou superior ao débito informado. Na prática, nesta hipótese os débitos confessados já estão extintos, incorrendo na mesma situação de haver saldo a pagar e o pagamento ocorrer em cobrança amigável ou via executiva, conforme tratado acima.

Revisão de ofício do despacho decisório que não homologou a Dcomp. Possibilidade de apresentação de pedido de restituição

40. A questão colocada pela Disit/SRRF10 se refere à possibilidade de se 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 apontando ocorrência de erro de fato no preenchimento da DIPJ, cujo saldo negativo de IRPJ apurado é utilizado como crédito na compensação. Além disso, indaga-se quanto à possibilidade de o sujeito passivo retificar a DIPJ espontaneamente e apresentar Pedido de Restituição do crédito não validado na Dcomp.

41. A análise aqui realizada inclui também a apreciação das seguintes questões: a) revisão do despacho decisório na hipótese do erro de preenchimento ter ocorrido na própria Dcomp; b) revisão do despacho decisório quando a petição for apresentada pelo sujeito passivo após contencioso administrativo; c) limite temporal para a revisão. Além disso, juntamente com a questão de erro de fato na apuração do saldo negativo de IRPJ na DIPJ, será apreciado o erro de fato na apuração do saldo negativo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

42. Consoante Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 1, de 1999, qualquer débito encaminhado para inscrição em dívida ativa, mesmo que já inscrito e em execução fiscal, pode ser revisto de ofício pela autoridade administrativa da RFB quando o sujeito passivo apresentar provas inequívocas de cometimento de erro de fato.

43. No caso da Dcomp, somente há encaminhamento de débito para inscrição em dívida ativa 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 porque o sujeito passivo não apresentou manifestação de inconformidade ou o fez intempestivamente, seja em virtude de decisão administrativa definitiva, total ou parcialmente desfavorável a ele.

44. 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. Tal possibilidade está garantida pelo art. 53 da Lei nº 9.784, de 1999, limitada à hipótese de comprovação pelo contribuinte de erro de fato no preenchimento da declaração, haja vista o disposto na portaria conjunta antes mencionada.

45. Extraí-se do exposto que, se o contribuinte apresentar petição alegando erro de fato no preenchimento da Dcomp após o prazo de trinta dias estabelecido no art. 15 do PAF, 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 tem o poder/dever de 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 a inscrição na dívida ativa.

46. 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. 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 está sendo 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.

47. Ressalte-se que somente poderá haver revisão de ofício do despacho decisório que não homologou a compensação, se o erro de fato no preenchimento da Dcomp ou da DIPJ apontado pelo contribuinte não tiver sido objeto de apreciação dos órgãos de julgamento administrativo instaurado em função de apresentação anterior de manifestação de inconformidade. Isto porque a autoridade administrativa da unidade local não possui competência para rever decisão daqueles órgãos.

48. Na hipótese de a não homologação da Dcomp ter decorrido de erro de fato no seu preenchimento ou no preenchimento da DIPJ (saldo negativo), nada impede que o sujeito passivo, ao invés de apresentar petição conforme tratado acima, apresente Pedido de Restituição do crédito que não foi validado, desde que respeitado o prazo decadencial do art. 168 do CTN, atendidos os requisitos expedidos em atos normativos. Todavia, o contribuinte não poderá optar por apresentar outra Dcomp com o mesmo crédito não validado, em lugar de apresentar o Pedido de Restituição, ou por apresentar Dcomp vinculada ao Pedido de Restituição formulado, haja vista vedação contida no inciso XIV do § 3º do art. 34 da IN RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008:

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.

(...)

§ 3º Não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

(...)

XIV – o valor informado pelo sujeito passivo em Declaração de Compensação apresentada à RFB, a título de crédito para com a Fazenda Nacional, que não tenha sido reconhecido pela autoridade competente da RFB, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

48.1 Se o pedido de restituição for apresentado após contencioso administrativo, este somente pode ser deferido se o erro de fato no preenchimento não tiver sido apreciado pelos órgãos de julgamento administrativo.

49. Extinto o saldo a pagar resultante da não homologação da compensação, não há que se falar mais em revisão de ofício do despacho decisório anteriormente proferido. No entanto, caso de entenda que cometeu erro de fato no preenchimento da declaração (Dcomp ou DIPJ), o sujeito passivo pode formalizar Pedido de Restituição no prazo previsto no art. 168 do CTN, atendidos os requisitos dos atos normativos e observado o disposto nos itens 47 e 48 desta SCI.

Do instrumento para formalizar a revisão de ofício do lançamento e a retificação de ofício de declaração

50. O despacho decisório é o instrumento adequado para efetuar revisar de ofício de lançamento e retificar de ofício de declaração, de acordo com a previsão do § 1º do art. 10 da Portaria SRF nº 1, de 02 de janeiro de 2001. Trata-se de ferramenta prevista para proferir decisão terminativa em processo relativo a retificação, que, segundo bem salientado pela consulente, é gênero das espécies “revisão de ofício de lançamento” e “retificação de ofício de declaração”. Transcreve-se a seguir o dispositivo:

Art. 10. Não serão objeto dos atos de que trata o art. 2º os processos relativos a:

(...)

IV – retificação;

(...)

§ 1º As decisões terminativas nos processos a que se refere este artigo se denominam Despachos Decisórios.

51. Da mesma forma, o despacho decisório é o instrumento adequado para rever despacho decisório anteriormente que não homologou a compensação. O novo ato da Administração será responsável pela homologação total ou parcial da compensação, medida para a qual se exige expedição de despacho decisório conforme previsão do III do art. 10 da portaria acima mencionada, que se transcreve:

Art. 10. (omissis):

(...)

III – compensação;

Conclusão

52. Diante de todo o exposto, conclui-se que:

a) a revisão de ofício de lançamento regularmente notificado para reduzir o crédito tributário pode ser efetuada pela autoridade administrativa local (i) enquanto o crédito tributário não estiver extinto nos termos do art. 156 do CTN, e (ii) no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos VIII e IX do art. 149 do CTN, quais sejam: erro de fato, fraude ou falta funcional e vício formal, desde que estas hipóteses não tenham sido objeto de apreciação pelos órgãos de julgamento administrativo;

b) a retificação de ofício de declaração para reduzir o saldo a pagar confessado a ser encaminhado à PGFN para inscrição na Dívida Ativa pode ser efetuada pela autoridade administrativa local (i) enquanto o crédito tributário não estiver extinto nos termos do art. 156 do CTN, e (ii) na hipótese da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração;

c) a revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local (i) enquanto o débito que não foi compensado não estiver extinto, e (ii) na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento da Dcomp ou da DIPJ (quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de IRPJ ou de CSLL), desde que este não tenha sido objeto de apreciação pelos órgãos de julgamento administrativo;

d) na hipótese de a compensação não ter sido homologada em virtude de erro de fato no preenchimento da Dcomp ou da DIPJ, se o sujeito passivo não apresentar manifestação de inconformidade, ou tiver decisão definitiva desfavorável no contencioso administrativo, poderá formular Pedido de Restituição do crédito não validado na compensação, vedada a vinculação de novas Dcomp a este pedido de restituição. Se o pedido de restituição for apresentado após contencioso administrativo, este somente pode ser deferido se o erro de fato no preenchimento não tiver sido apreciado pelos órgãos de julgamento administrativo.

e) 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 declaração entregue para confessar a existência de crédito tributário, e a revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação efetuada.

À consideração superior.

LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB)

De acordo. À consideração da Coordenadora da Copen.

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Dinog

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

ADRIANA GOMES RÊGO
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Copen

Aprovo a Solução de Consulta Interna. Remeta-se às Disit das Superintendências Regionais da Receita Federal da 3ª e 10ª Regiões Fiscais, e cópia para as demais Disit/SRRF.

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador-Geral da Cosit