



**Ministério da
Fazenda**



DESPACHO DE APROVAÇÃO

Aprovo o presente Parecer Normativo. Publique-se no Diário Oficial da União.

Assinado digitalmente
JORGE ANTONIO DEHER RACHID
Secretário da Receita Federal do Brasil



PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 02 , DE 23 DE AGOSTO DE 2016.

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

LIQUIDAÇÃO DE ACÓRDÃO DO CARF. DECISÃO ADMINISTRATIVA DEFINITIVA EM ÂMBITO ADMINISTRATIVO. PARTE INTEGRANTE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA DE RECURSO. REVISÃO DE OFÍCIO POR ERRO DE FATO.

Inexiste recurso contra a liquidação pela unidade preparadora de decisão definitiva no processo administrativo fiscal julgando parcialmente procedente lançamento, tendo em vista a coisa julgada material incidente sobre esta lide administrativa, sem prejuízo da possibilidade de pedido de revisão de ofício por inexatidão quanto aos cálculos efetuados.

PROCEDIMENTO DE RECONHECIMENTO DE CRÉDITO DO SUJEITO PASSIVO EM QUE HOUVE DECISÃO EM JULGAMENTO ADMINISTRATIVO QUE APENAS ANALISOU QUESTÃO PREJUDICIAL E NÃO ADENTROU NO MÉRITO DA LIDE.

Exclusivamente no processo administrativo fiscal referente a reconhecimento de direito creditório em que ocorreu decisão de órgão julgador administrativo quanto à questão prejudicial, inclusive prescrição para alegar o direito creditório, incumbe à autoridade fiscal da unidade local analisar demais questões de mérito ainda não apreciadas no contencioso (matéria de fundo, inclusive quanto à existência e disponibilidade do valor pleiteado), cuja decisão será passível de recurso 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.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 42, 43 e 45; Lei nº 9.784, de 29

de janeiro de 1999, art. 63; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 74.

e-processo 10166.729961/2013-93

Relatório

Trata-se de questão envolvendo a liquidação pela unidade preparadora de acórdão decidido definitivamente em processo administrativo fiscal que julgou parcialmente procedente o lançamento. Aparentemente em alguns casos tem ocorrido um alargamento do entendimento contido nos itens 61 a 80 do Parecer Normativo Cosit nº 8, de 3 de setembro de 2014, acerca da recorribilidade em face de decisão da autoridade local que conclua pela inexistência de direito creditório, total ou parcial, em sede de PER/Dcomp. Para se evitar isso, edita-se o presente Parecer Normativo para normatizar a questão na RFB, delimitando cada uma das duas situações. No mais, mormente em relação à revisão de ofício de lançamento, o Parecer Normativo RFB nº 8, de 2014, continua incólume.

Fundamentos

Acórdão ilíquido de última instância liquidado pela unidade preparadora

2. É necessário esclarecer como lidar com a situação em que há a liquidação de acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) (ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, se for o caso) pela unidade preparadora em decorrência de lançamento mantido parcialmente mediante acórdão ilíquido. Ressalte-se que se houver decisão final julgando totalmente procedente ou improcedente o lançamento não há que se falar em realizar cálculos para liquidar o acórdão.

3. O art. 42 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972¹, traz as circunstâncias em que as decisões dos julgamentos colegiados em processo administrativo fiscal (PAF) são definitivas. Destas, por uma questão lógica, não há possibilidade de recurso administrativo, uma vez que ocorreu a “coisa julgada administrativa”. Transcreve-se ensinamento de Bandeira de Mello sobre o tema:

A coisa julgada administrativa, consoante entendemos, diz respeito unicamente a situações nas quais a Administração haja decidido contenciosamente determinada questão – isto é, em que tenha *formalmente assumido a posição de aplicar o Direito a um tema litigioso*; portanto, também, com as implicações de um contraditório. Aliás, nisto se exhibe mais uma diferença em relação à simples irrevogabilidade, que, como visto, estende-se a inúmeras outras hipóteses.

Toda vez que a Administração decidir um dado assunto em última instância, de modo contencioso, ocorrerá a chamada “coisa julgada administrativa”.

A ocorrência deste fenômeno é particularmente óbvia em face de decisões de órgãos colegiais em que há participação dos administrados, e que a lei estruturou deste

¹ Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

modo para a solução de litígios entre a Administração e os particulares. (grifou-se)
(MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012)

4. A decisão julgando parcialmente procedente um lançamento tem caráter dúplice: contém comando tanto para cobrança da parte mantida como para exonerar o sujeito passivo da parte não mais devida decorrente do litígio.

4.1 Em relação à parte mantida no lançamento, compete à unidade preparadora proceder à liquidação, uma vez que a decisão definitiva deve ser objeto de cobrança amigável (art. 43 do Decreto nº 70.235, de 1972) e deve ser em valor certo.

4.2. Para a parte que exonerou o sujeito passivo, o art. 45 do Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe que cabe à autoridade preparadora a exoneração dos gravames decorrentes de litígio com decisão favorável ao sujeito passivo. Ora, é perceptível que compete a ela, nesse caso, apenas concretizar a parte da decisão tomada no processo administrativo fiscal favorável ao sujeito passivo (verificar o *quantum* daquele lançamento que não mais é devido). Logo, foi a autoridade julgadora que exonerou o sujeito passivo.

4.3. Desta feita, verificando-se o disposto nos itens acima, o ato de liquidação do acórdão ilíquido faz parte das atividades da unidade preparadora, quer dizer, não tem característica autônoma nem tem efeito decisório, integrando o acórdão. Ocorrendo a coisa julgada administrativa no PAF, não há que se falar em novo recurso seguindo esse rito.

5. Além de não se aplicar o PAF, tampouco há que se falar em recurso pelo rito da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. O inciso IV do art. 63 da referida lei é expresso em dispor que o recurso não será conhecido “após exaurida a esfera administrativa”. Consoante visto, esse exaurimento se dá com a prolação do acórdão em última instância, com a intimação do sujeito passivo de seu teor e dos cálculos atualizados para cobrança administrativa. Dispõe Carvalho Filho:

Com o percurso integral das instâncias, a Administração não tem a obrigação de renovar a discussão objeto de recurso. A razão é simples: não havendo limite para a apreciação da controvérsia, o processo acabará por nunca ser concluído. Essa a *ratio* do dispositivo. Exauridas as instâncias, se, ainda assim, o interessado interpuser recurso, **deverá este ser objeto de não conhecimento.** (grifou-se) (CARVALHO FILHO, José dos Santos. Processo Administrativo Federal. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 320)

6. Desta feita, caso seja interposto recurso, seja com que fundamento for, contra liquidação do acórdão do CARF, ele não deve ser conhecido pela unidade preparadora, devendo o crédito tributário ser imediatamente cobrado. Caso tenha havido recurso nas circunstâncias contidas nos itens 4.3 ou 5 que indevidamente foram encaminhados a julgamento administrativo, a autoridade julgadora deve não o conhecer, e devolver o processo à unidade preparadora para cobrança do crédito tributário devido.

7. Não obstante, a liquidação mediante cálculos do acórdão pode conter inexatidão material, considerando esta como o erro de fato em converter em números a decisão colegiada - e não eventual discordância de uma lide já decidida (coisa julgada administrativa). Pelo princípio da autotutela administrativa, apesar de não poder mais haver litígio, a Administração Pública pode rever seu ato, consoante § 2º do art. 63 da Lei nº 9.784, de 1999: “O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa”.

(Fl. do Parecer Normativo Cosit/RFB nº , de de de .)

8. Como se trata de lançamento de ofício definitivamente constituído, o sujeito passivo pode apresentar, de forma fundamentada, petição contendo pedido de revisão de ofício de débitos, desde que se trate exclusivamente de erro de fato contido na liquidação do acórdão. Para tanto, devem ser verificadas as condições e restrições contidas no Parecer Normativo RFB nº 3, de 2014, notadamente nos itens 21, 22 e 56. Note-se que essa revisão de forma alguma pode implicar alteração da decisão dos órgãos julgadores, ou seja, não pode ensejar qualquer juízo de valor quanto a isso. O que ela pode rever é simplesmente se a conversão do julgado em números foi correta ou não.

9. Em suma, a intimação que dá ciência do acórdão e contém o valor a ser pago é definitiva, tanto que se inicia o prazo prescricional para cobrança daquele valor (AgRg no Resp 1406411/RS, Rel. Min. Humberto Martins, 12/5/15). Não há recurso contra a liquidação de decisão definitiva no processo administrativo fiscal que tenha analisado a matéria de fundo, tendo em vista a coisa julgada material incidente sobre esta lide administrativa, sem prejuízo da possibilidade de pedido de revisão de ofício, com fulcro no art. 149 do CTN, por erro de fato. Eventual pedido de revisão de ofício, contudo, não tem condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário cobrado. A decisão quanto ao pedido de revisão de ofício, por sua vez, não enseja recurso.

Procedimento de reconhecimento de crédito do sujeito passivo em que houve decisão em julgamento administrativo que apenas analisou questão preliminar e não adentrou no mérito da lide.

10. O Pedido de Restituição, Ressarcimento e Reembolso (PER) e a Declaração de Compensação (Dcomp) são processados pelo programa PER/Dcomp. A primeira fase (de formulação e apreciação do pleito) tem início com a provocação do contribuinte e a análise da Delegacia da Receita Federal (DRF), da qual pode resultar o reconhecimento do direito creditório ou sua negação e, quanto à Dcomp, pode ser (conforme a situação) “homologada” ou “não homologada” (total ou parcial), ou ser considerada “não declarada”. Da decisão da DRF que indeferiu o PER ou que não homologou a Dcomp, é cabível manifestação de inconformidade para seguir o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, nos termos dos §§ 9º e 11 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

10. Foi nesse contexto de PER/Dcomp, exclusivamente, o espectro de aplicação do entendimento contido nos itens 61 a 80 do Parecer Normativo RFB nº 8, de 2014. Contudo, considerando-se ter havido dúvidas quanto ao alcance de aplicação do seu entendimento, entendeu-se por bem delimitar melhor esse ponto. Não se trata de novo entendimento, uma vez que os processos administrativos de reconhecimento de direito creditório têm um escopo distinto daqueles que visam constituir o crédito tributário, a despeito de ambos estarem englobados pelo rito do Decreto nº 70.235, de 1972, e serem denominados “processo administrativo fiscal”.

10.1. No caso de um PER, geralmente vinculado a uma Dcomp que extingue o débito do contribuinte a depender de homologação (situação mais comum), o que se discute não é se o contribuinte deve aquele valor que o Fisco tinha dito que devia ou se realizou aquela conduta objeto de sanção, mas sim se ele possui aquele crédito com a Fazenda Pública. Em outras palavras: a Fazenda Pública possui aquela dívida com o cidadão e naquele valor por ele informado?

10.2. Quando a Dcomp é apresentada, o contribuinte informa qual é o crédito que possui com a Fazenda e qual é o seu valor, compensando-o com o seu débito, com o reconhecimento do crédito exatamente naquele valor.

10.3. Se a Fazenda Pública fizer despacho decisório não homologando a compensação por uma questão prejudicial (inclusive prescrição), não há que se analisar se o valor estaria correto. Ela não homologou o valor total apresentado. Seria um contrassenso exigir que a Fazenda Pública, quando não homologasse a compensação, tivesse que fazer um despacho dizendo que se a questão prejudicial não ocorresse qual seria o valor a ser homologado parcialmente. Note-se que a vinculação da Dcomp é com aquele valor e a Fazenda já se pronunciou não homologando todo ele.

11. Considerando a não homologação de uma Dcomp como um procedimento administrativo que envolve diversos atos, não há que se falar em preclusão do direito de a Fazenda Pública analisar se ela deve aquele valor apresentado. Além de se chegar a tal interpretação do instituto do reconhecimento de crédito em processo administrativo fiscal, merece destaque a indisponibilidade do interesse público.

11.1. Isso porque o regime jurídico administrativo se assenta em dois princípios fundamentais: a indisponibilidade do interesse público e supremacia do interesse público sobre o privado. É em decorrência do primeiro que a Administração Pública possui a supremacia do segundo. Não significa que haja relação de hierarquia entre o particular e a Administração, mas sim que como esta última trata de assuntos difusos, ela não pode dispô-los a seu bel-prazer. É por isso que em diversas situações o ideal é se falar em dever-poder da Administração, e não o contrário. Ela tem o **dever** de defender o interesse público e apenas por isso tem o **poder** denominado exorbitante.

11.2. Mais especificamente sobre a indisponibilidade do interesse público, Celso Antônio Bandeira de Mello assim a explica:

A indisponibilidade dos interesses públicos significa que, sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público -, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que é também um dever na estrita conformidade do que predispuer a *intentio legis*. (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 76).

11.3. Como viga-mestra da atuação administrativa, a indisponibilidade do interesse público deve sempre permeá-la. Evidente que ela não pode prevalecer contra disposição legal expressa (afinal, o princípio da legalidade faz parte dessa indisponibilidade), mas ela se sobrepõe a institutos formais, como a preclusão processual, quando não estão expressos na legislação para determinado caso. Nessa linha, tem-se a seguinte manifestação jurisprudencial: “Na hipótese dos autos, em virtude da indisponibilidade do interesse público, não se opera a preclusão da Fazenda Pública em demonstrar eventual excesso executivo”. (AI nº 2004.04.01.023729-4/PR, Rel. Des. Federal Maria Lúcia Luz Leiria, DJU 29/06/2005). (grifou-se)

11.4. No presente caso, se o despacho decisório inicialmente não homologou a compensação por uma questão prejudicial (incluindo-se a prescrição) e, após trâmite do PAF decide-se essa controvérsia, não há obrigatoriedade de posteriormente homologar a Dcomp se o crédito alegado pelo sujeito passivo, por outro motivo de mérito, não existe (ou mesmo que ele exista, mas não no valor alegado).

11.5. Esse raciocínio não significa vulnerar as decisões provenientes do PAF. É evidente que aquela controvérsia jurídica decidida pelos órgãos julgadores não pode ser modificada. A indisponibilidade do interesse público, contudo, não pode permitir o reconhecimento de uma dívida pública em um valor incorreto e cujo mérito (a questão de fundo) nem foi analisado pela Administração Pública.

12. Sobre a ocorrência de eventual decadência para a Administração Pública não homologar a Dcomp, ressalte-se que o primeiro despacho decisório já não homologou a compensação feita. Após esse

momento, independentemente do resultado do julgamento administrativo, somente poderia se falar em algum prazo caso se aceite a prescrição dita intercorrente, o que não é o caso no âmbito da RFB e da PGFN e também do Judiciário.

12.1. O art. 74, § 5º da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe 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”. Quando a Delegacia da Receita Federal analisa a Dcomp e não homologa a compensação feita, seja a que título for, não há mais o que se falar em prazo decadencial. O “pedido inicial” do procedimento da PER/Dcomp é o pedido de reconhecimento de um crédito num valor **certo** com a concomitante compensação com um débito do contribuinte com a Fazenda. Nesse momento o débito (ou o crédito tributário) está extinto sob condição resolutória. Se a DRF não homologa a compensação pelo pedido da restituição já ter prescrito, por exemplo, o despacho é líquido: ele não homologa o valor total apresentado. O crédito não está mais extinto: ele passa, nesse momento, a ser exigível.

12.2. O sujeito passivo pode apresentar manifestação de inconformidade com o intuito de dirimir a controvérsia decorrente da não homologação. No exemplo citado, a controvérsia é se prescreveu ou não o prazo para requerer a restituição.

12.3. Quando o órgão julgador, seja a DRJ, seja o CARF, decide favoravelmente ao contribuinte, ele não homologa a Dcomp, mas simplesmente decide de maneira definitiva aquela controvérsia específica que foi ao seu julgamento, qual seja, a questão prejudicial.

12.4. Voltando à diferença entre um lançamento de crédito tributário e o reconhecimento creditório em face da Fazenda Pública, no primeiro os órgãos julgadores decidem acerca da **impugnação** ao lançamento. Há sim controvérsia, mas ao decidir sobre ela o lançamento em si é tornado definitivo ou é retirado do mundo jurídico. O efeito do acórdão é **constitutivo negativo** (ou melhor, desconstitutivo). No segundo, decidem acerca da **manifestação de inconformidade** sobre aquela matéria que deu azo à não homologação. O efeito do acórdão é **declaratório** (por mais que vinculante), mas não desconstitutivo. A diferença é sutil, mas de extrema importância para a presente análise.

13. A competência para deferir restituição, ressarcimento e reembolso, e para homologar compensação, é apenas das DRF e congêneres. Por mais que os órgãos julgadores decidam a controvérsia objeto do PAF envolvendo a não homologação de maneira contrária ao entendimento da DRF, eles não homologam a Dcomp, mas simplesmente declaram que aquele motivo que ensejou a sua não homologação não procede.

13.1. É por isso que não há o que se falar em prazo decadencial para não homologar, pois a não homologação já ocorrera com o primeiro despacho decisório da DRF. Mesmo que o órgão julgador tenha considerado improcedente o seu motivo, o despacho decisório que não homologou o valor total continua vigente até nova análise da DRF.

13.2. Quando a DRF assim procede, e faz um despacho considerando que os cálculos apresentados pelo contribuinte estão equivocados, **ela mantém a não homologação de parte do pedido**. Não existe uma nova homologação, uma vez que a vinculação se dá pelo valor (o pedido inicial era certo e determinado).

14. O prazo decadencial para não homologar a compensação serve para dar segurança jurídica mediante a sua imutabilidade contra a desídia da Fazenda Pública. No exemplo aqui tratado, o procedimento para análise já se iniciou quando não homologou no primeiro momento. Mesmo que o motivo para tal não se mantenha perante os órgãos julgadores, ela passou nesse segundo momento a verificar outras questões de mérito (inclusive existência efetiva daquele crédito pleiteado e no valor informado pelo sujeito passivo) pela impossibilidade lógica de ter feito no primeiro momento. Como já

foi visto, a vinculação do PER/Dcomp se dá pelo valor do crédito requerido pelo contribuinte; no primeiro despacho, no exemplo da decadência para requerer a restituição, a não homologação se deu pelo total do crédito pleiteado.

15. Em suma, apenas no processo administrativo fiscal referente a reconhecimento do direito creditório do sujeito passivo, em que ocorreu decisão de órgão julgador administrativo quanto à questão prejudicial, inclusive prescrição, incumbe à unidade local analisar demais questões de mérito ainda não apreciadas no contencioso (que pode ser denominada como matéria de fundo), passível de recurso 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 se analisam valores se a razão de decidir já trata de questão precedente de direito material, suficiente, por si só, para fundar a decisão, em atenção ao princípio da eficiência em sede processual. Seria um contrassenso exigir que a Fazenda Pública, quando não homologasse a compensação, com fundamento em direito material suficiente para tanto, tivesse de proferir despacho adicional, com a aferição de um determinado valor, para uma situação hipotética em que restasse superada a questão de direito contrária ao contribuinte.

Conclusão

16. Com base no exposto, conclui-se

- a) inexistente recurso contra a liquidação pela unidade preparadora de decisão definitiva no processo administrativo fiscal julgando parcialmente procedente lançamento, tendo em vista a coisa julgada material incidente sobre esta lide administrativa, sem prejuízo da possibilidade de pedido de revisão de ofício por inexatidão quanto aos cálculos efetuados;
- b) exclusivamente no processo administrativo fiscal referente a reconhecimento de direito creditório em que ocorreu decisão de órgão julgador administrativo quanto à questão prejudicial, inclusive prescrição para alegar o direito creditório, incumbe à autoridade fiscal da unidade local analisar demais questões de mérito ainda não apreciadas no contencioso (matéria de fundo, inclusive quanto à existência e disponibilidade do valor pleiteado), cuja decisão será passível de recurso 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;
- c) ficam cancelados os itens 61 a 80 e a alínea 'i' do item 81 do Parecer Normativo Cosit nº 8, de 3 de setembro de 2014, e a SCI Cosit nº 18, de 3 de agosto de 2012.

Assinado digitalmente

EDUARDO GABRIEL DE GÓES VIEIRA FERREIRA FOGAÇA

Auditor-Fiscal da RFB

Chefe da Dinog

(Fl. do Parecer Normativo Cosit/RFB nº , de de de .)

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação.

Assinado digitalmente
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da Copen

De acordo. À consideração do Subsecretário de Tributação e Contencioso.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral de Tributação

De acordo. Encaminhe-se ao Secretário da Receita Federal do Brasil, para aprovação.

Assinado digitalmente
LUIZ FERNANDO TEIXEIRA NUNES
Auditor-Fiscal da RFB
Subsecretário de Tributação e Contencioso

Aprovo. Publique-se no Diário Oficial da União.

Assinado digitalmente
JORGE ANTONIO DEHER RACHID
Auditor-Fiscal da RFB
Secretário da Receita Federal do Brasil