



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10530.900681/2013-04  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-011.828 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de junho de 2023  
**Recorrente** MINERACAO FAZENDA BRASILEIRO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

ERRO DE DIREITO. MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS.  
REVISÃO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O despacho decisório é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para anular o despacho decisório de revisão. O conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto acompanhou pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, substituído pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

**Relatório**

Trata-se o presente do Per nº 00713.28257.230511.1.1.09-3499 e Dcomp vinculadas, por meio dos quais a pessoa jurídica acima identificada requer créditos de Cofins exportação, no valor de R\$ 599.141,07 referente ao 1º trimestre/2011 (e-fls. 2/22).

Em 03/05/2013 foi emitido o Despacho Decisório nº 050875695, por meio do qual fora reconhecido integralmente o direito creditório pleiteado no valor R\$ 599.141,07, mas, em

decorrência de sua insuficiência para proceder à integralidade das compensações vinculadas, homologou apenas parcialmente a Dcomp nº 02771.63903.220113.1.3.09-5056 (e-fl. 206).

Em 20/11/2013 o contribuinte foi cientificado do início do procedimento fiscal (MPF – Fiscalização nº 05.1.02.00-2013-00961-6) deflagrado a fim de examinar a procedência do direito creditório em questão, cuja conclusão foi no sentido de que *“grande parte dos supostos créditos de PIS/COFINS são indevidos”*, conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 23/43).

Em consequência, a autoridade fiscal exarou o Despacho de Revisão de Ofício de Decisão Administrativa (e-fls. 44/46), por meio do qual esclarece que *“antes do início da fiscalização, o Sistema de Controle de Créditos (SCC) deferiu totalmente o pedido de ressarcimento e homologou as declarações de compensação a ele relativas. (...) No entanto, tendo em vista o princípio administrativo da verdade material, e que a administração pública pode rever, a qualquer tempo, de ofício seus atos. A correta apuração do saldo credor foi apurada no Termo de Verificação Fiscal no valor de R\$ 399.929,84, conforme quadro abaixo: (...) Ante o exposto, a decisão automática pelo Sistema de Controle de Créditos – SCC deverá ser revista de ofício.”*

Na oportunidade, também foi lavrado o Despacho Decisório DRF/FSA nº 281/2014 (e-fls. 47/50), por meio do qual foi reconhecido crédito parcial de R\$ 399.929,84 dos R\$ 599.141,07 pleiteados, em razão das glosas procedidas pela Fiscalização, com o consequente deferimento e homologação parciais do Per e das compensações vinculadas. Dessa decisão a empresa teve ciência em 16/04/2014 (e-fl. 56).

Em 16/05/2014 apresentou a manifestação de inconformidade e anexos de e-fls. 60 e ss., por meio dos quais sustenta:

- (i) preliminarmente, a impossibilidade de revisão de ofício do despacho decisório que reconheceu o direito creditório da Recorrente, em razão de a situação retratada não se enquadrar em nenhuma das hipóteses previstas no artigo 149 do CTN e de não ter sido indicado qualquer fundamento legal para tanto. A situação em questão não se trata de erro de fato e sim de erro de direito, na medida em que o ato de homologação parcial analisou os aspectos jurídicos envolvidos para que fosse a decisão emitida, sem que tenha identificado qualquer elemento desconhecido à época do ato objeto de revisão.
- (ii) No mérito, contesta o conceito restritivo de insumos para as contribuições e ataca individualmente as glosas dessa natureza; contesta também as glosas sobre despesas com energia elétrica, sobre o ativo imobilizado e protesta pela posterior juntada de documentos.

Os membros da 4ª Turma da DRJ Ribeirão Preto (SP), em sessão realizada em 29/04/2019, julgaram, por maioria de votos, procedente em parte a manifestação de inconformidade, tendo sido vencido o relator, que concedia o crédito em maior extensão (Acórdão nº 14-91.673, de 29/04/2019, e-fls. 339/373).

Ciente desta decisão em 16/03/2021, a empresa recorre a esse Conselho pelo recurso de e-fls. 397/427, por meio da qual reitera os argumentos deduzidos em 1ª instância, acrescentando que a decisão recorrida teria inovado nos fundamentos para manutenção da glosa sobre as despesas com energia elétrica, em prejuízo de sua defesa. Ao fim, requer a nulidade do despacho de revisão e, subsidiariamente, a nulidade da decisão de 1ª instância. No mérito, pugna pelo reconhecimento do crédito e, subsidiariamente, pela conversão em diligência.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade fixados em lei, razão pela qual é conhecido.

Em questão preliminar, a Recorrente suscita a nulidade do despacho decisório de revisão justificando que, no presente caso não se trata de “erro de fato” a justificar a revisão de ofício, e sim de “erro de direito”, na medida em que o ato de homologação (ainda que parcial) presumidamente analisou os aspectos jurídicos envolvidos para reconhecer a regularidade dos créditos fiscais oferecidos à compensação, assim como a possibilidade de sua utilização para determinar a extinção dos débitos correspondentes, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Lembra que o STJ já decidiu que, para a ocorrência do “erro de fato”, faz-se necessária a identificação de elementos desconhecidos à época do ato administrativo objeto de revisão, os quais, no caso vertente, já eram de pleno conhecimento da Receita Federal quando esta emitira o despacho decisório anterior, de modo que, se não chegaram a ser examinados ou não foram examinados da forma correta, a revisão estaria se amparando em mudança de critério jurídico, mostrando-se, assim, ilegal.

Alega também que a revisão de ofício violou os mais básicos princípios constitucionais, dentre eles, o da legalidade e segurança jurídica, já que a compensação, nos termos do art. 156, inciso II e VI, do Código Tributário Nacional c/c art. 74 da Lei nº 9.430/96, é causa extintiva do crédito tributário, ainda que “sob condição resolutória de sua ulterior homologação”.

A controvérsia posta a lume do colegiado consiste, portanto, em definir se a revisão da decisão de e-fls. 44/46 decorre de efetivo erro de fato, ou seja, de apreciação de fato não conhecido por ocasião do exame anterior, hipótese em que a sua reformulação é permitida, *ex vi* do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN; ou de mero erro de direito, isto é, de equívoco na valoração jurídica dos fatos, situação em que o ato administrativo tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146 do CTN.

Sobre a questão, é bom lembrar que a revisão de atos administrativos pela própria Administração constitui a forma ordinária de invalidação de atividade ilegítima do Poder Público, que se ampara no poder-dever de autotutela do Estado. É desde há muito encampada

pela jurisprudência pátria, a teor do que dispõem as Súmulas nº 473 e 346 do Supremo Tribunal Federal, *verbis*:

Súmula STF 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.

Súmula STF 346

A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

A Lei nº 9.784/1999, cuidou, portanto, apenas de reproduzir em seu artigo 53 a inteligência já consolidada no enunciado nº 473 do Supremo Tribunal Federal e de estabelecer um marco temporal de cinco anos para que administração possa anular os atos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé (art. 54).

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.

Em matéria tributária, a questão detém, entretanto, contornos particulares. Isso porque o lançamento somente pode (deve) revisto de ofício nas hipóteses previstas no artigo 149 do CTN, igualmente aplicáveis aos despachos decisórios por analogia (Parecer COSIT nº 8/2014, item 47), obedecendo, em qualquer caso, ao prazo decadencial previsto na lei tributária. Interessa-nos, em particular, a hipótese de erro de fato prevista no inciso VIII deste 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.**

Sacha Calmon Navarro Coelho (*in* "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708) ensina que o erro de fato se dá "*no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção*", ao passo que o erro de direito "*seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada*".

De acordo com o Despacho de Revisão de Ofício de Decisão Administrativa (e-fls. 44/46), toda a fundamentação fático-jurídica para sustentar a revisão de ofício do despacho decisório fora desenvolvida da seguinte forma:

(...)

07. Porém, antes do início da fiscalização, o Sistema de Controle de Créditos (SCC) deferiu totalmente o pedido de ressarcimento e homologou as declarações de compensação a ele relativas.

08. No entanto, tendo em vista o princípio administrativo da verdade material, e que a administração pública pode rever, a qualquer tempo, de ofício seus atos. A correta apuração do saldo credor foi apurada no Termo de Verificação Fiscal no valor de R\$ 399.929,84, conforme quadro abaixo: (...)

09. Ante o exposto, a decisão automática pelo Sistema de Controle de Créditos – SCC deverá ser revista de ofício. (...)

Há, a meu ver, dois vícios no ato em questão. O primeiro é que não há qualquer indicação do dispositivo legal que ampara a revisão do despacho decisório anterior, isto é, a autoridade fiscal não imputa ao contexto analisado quaisquer das variadas hipóteses previstas ao longo dos incisos do artigo 149 do CTN, o que certamente causa prejuízo à defesa da Recorrente, ante a pluralidade de cenários manifestamente distintos que justificam a revisão do lançamento.

Como saber, a partir do trecho acima transcrito (que, ressalte-se, compreende a integralidade da fundamentação fático-legal da revisão procedida), se a retificação do despacho ocorreu porque fora apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do despacho anterior (inciso VIII) ou porque se comprovou, por parte do sujeito passivo, falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (inciso IV)? Não é possível.

Agora, ainda que fosse possível superar o vício acima apontado, e, assim, assumir que a revisão do despacho decisório se deu por erro de fato, conforme autoriza o inciso VIII do artigo 149 do CTN, não há nos autos, como bem aponta a Recorrente, qualquer elemento novo não valorado ou que não pudesse ter sido valorado por ocasião do exame inaugural. Na verdade, a autoridade fiscal sequer cuidou de afirmar - ainda que posteriormente fosse verificado que não se tratava verdadeiramente de um elemento novo - a existência de qualquer fato novo. Há, tão-somente, reexame procedido pela autoridade fiscal, justificado, em suas palavras, pelo “*princípio administrativo da verdade material*”.

Não considero escusável o fato de a decisão original ter sido produzida a partir de processamento eletrônico e, por essa razão, o exame do direito creditório respectivo ter possivelmente ocorrido de forma sumária. Primeiro porque isso não é necessariamente verdade, já que mesmo o despacho decisório produzido eletronicamente pode advir de intervenção humana prévia. Além disso, e como questão principal, porque o despacho decisório eletrônico é, para todos os efeitos, um despacho decisório como outro qualquer.

Então, se, por um lado, detém o Fisco a discricionariedade para definir quais diligências e elementos de prova serão suficientes para formar sua convicção acerca da matéria apreciada, por outro, também é seu ônus suportar as consequências dessa decisão. O que quero dizer é que o fato de a Administração optar, em nome da celeridade e da eficiência, por produzir um despacho eletronicamente não implica tratar a situação de forma particular a ponto de dar mais elasticidade às hipóteses previstas no artigo 149 do CTN e considerar que a Fazenda cometeu erro de fato porque não apreciou suficientemente os (mesmos!) fatos que já tinha à sua disposição à época da prolação da decisão original.

Portanto, a revisão da decisão original, produzida eletronicamente, decorre, a meu ver, de erro de direito ou de modificação de critério jurídico, hipótese não compreendida nos incisos no artigo 149 do CTN, razão pela qual deve ser anulada.

Isto posto, dou provimento ao recurso para anular o despacho decisório de revisão.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos