



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13882.720010/2017-85
ACÓRDÃO	3302-016.136 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL SERRAMAR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO – REVISÃO DE OFÍCIO DE DESPACHO
DECISÓRIO – AUTOTUTELA – MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

Carece de fundamentação jurídica a revisão de ofício de despacho decisório que havia homologado, total ou parcialmente, ressarcimento e compensações de tributo, quando constatado erro de direito, configurando, com isso, mudança de critério jurídico. Isso, conforme se extrai da *ratio decidendi* do Tema 387 do STJ.

MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecida matéria estranha à lide.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da matéria referente ao princípio da igualdade e do pedido de não aplicação da limitação imposta pelo art. 9º, caput, da Lei nº 11.051/2004 no cálculo do crédito presumido sobre o leite utilizado na produção de bens vendidos com alíquota zero e, na parte conhecida, acolher a preliminar de nulidade do segundo Despacho Decisório em razão do não enquadramento do caso nas hipóteses previstas na legislação para a revisão de ofício de tal ato administrativo, restando prejudicadas as demais alegações expostas no Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Louise Lerina Fialho – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Moraes Pereira, Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Pedidos de Ressarcimento de crédito presumido da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/PASEP, relativo ao período do 1º ao 4º trimestre de 2012.

Em 01/11/2018, foi expedido o Despacho Decisório, deferindo o pedido de ressarcimento postulado pela contribuinte (fls. 1492-1495).

Após a autorização para a emissão de ordem bancária (fls. 1541-1542), em 29/10/2020, sobreveio termo de diligência fiscal/solicitação de documentos, oportunidade na qual o agente administrativo solicitou documentos fiscais e esclarecimentos para a contribuinte, relativos ao período de 10/2010 a 12/2012, abrangendo, portanto, o período objeto do pedido de ressarcimento ora em análise (fls. 1579-1580). Depois de a contribuinte ter sido novamente intimada, bem como ter apresentado resposta às intimações, sobreveio, em 23/02/2021, Despacho Decisório analisando uma série de pedidos de ressarcimento de crédito presumido da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, postulados pela Recorrente, incluindo o pedido objeto deste processo administrativo (fls. 1633-1636). Com relação ao teor do aludido Despacho, cabe destacar os seguintes trechos:

5. Por ocasião da verificação fiscal realizada para apuração da legitimidade do crédito presumido do PIS e da COFINS referentes ao 1º trimestre/2014 até o 3º trimestre/2015, constatou-se que o benefício fiscal havia sido calculado pela Interessada sem a observância do limite imposto pelo art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004.

6. Tendo sido verificado que as restrições acima não haviam sido observadas na apuração do benefício referente ao 4º trimestre/2010 até o 4º Trimestre/2012, objeto de análises anteriores, formalizou-se a Representação Fiscal de que trata o processo 13032.499162/2020-10, e abriu-se procedimento fiscal com vistas à reanálise dos pedidos de ressarcimento em questão. (...)

DECISÃO

Com fundamento nos artigos 53 e 54 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, REVOGO OS DESPACHOS DECISÓRIOS de folhas 208/209 do processo 13882.720536/2015-01, de folhas 208/209 do processo 13882.720537/2015-48, de folhas 338/339 do processo 13882.720050/2016-46, de folhas 338/339 do

processo 13882.720059/2016-57, de folhas 337/338 do processo 13882.720056/2016-13, de folhas 338/339 do processo 13882.720061/2016-26; de folhas 340/341 do processo 13882.720054/2016-24, de folhas 337/338 do processo 13882.720058/2016-11, de folhas 338/339 do processo 13882.720057/2016-68, de folhas 338/339 do processo 13882.720063/2016-15 e de folhas 1492/1495 do processo 13882.720010/2017-85, no uso da competência conferida pelo artigo 290 do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria ME nº284, de 27 de julho de 2020, e pelo artigo 2º da Portaria RFB nº 1453, de 29 de setembro de 2016, INDEFIRO / DEFIRO PARCIALMENTE o montante pleiteado em ressarcimento nos processos mencionados, tendo sido RECONHECIDOS em favor da interessada os créditos já ressarcidos mostrados na tabela abaixo, e APURADOS em favor da União os créditos financeiros apresentados nessa mesma tabela.

Em sede de Manifestação de Inconformidade (fls. 1650-1667), a contribuinte apresentou **três** fundamentos para que a glosa fosse desconstituída e, consequentemente, o pedido de ressarcimento fosse deferido em sua integralidade. **Em primeiro lugar**, sustentou, em caráter preliminar, que a revisão de ofício realizada só poderia ser feita se a autoridade administrativa demonstrasse a ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 149 do CTN, o que não se vislumbrou no caso concreto. Referiu que os arts. 53 e 54 da Lei nº 9.784, de 1999, não são aplicáveis ao caso, uma vez que não houve qualquer ilegalidade no agir da Manifestante e que se firmou o instituto do direito adquirido. Sustentou que o agente administrativo pretende, na realidade, mudar de entendimento e que ele acredita ser tal fato, por si só, suficiente para alterar ato jurídico perfeito, constituído quando da análise, fiscalização e deferimento do crédito pleiteado, por autoridade competente em processo administrativo regular. Alegou que também não há inovação ou alteração da fundamentação legal, sendo, portanto, inaplicável a disposição do § 3º, do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, como fundamento da revisão. Referiu, nesse sentido, que se a Administração identifica como correta uma determinada interpretação da norma e depois a altera, tem o poder de mudar seu posicionamento, porém, em nome da proteção da confiança legítima e em observância aos arts. 146 do CTN e 24 da LINDB, deve resguardar o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já realizados. Além disso, fez menção ao princípio da segurança jurídica e ao art. 2º da Lei 9.784, de 1999. **Em segundo lugar**, quanto ao mérito, alegou que o parágrafo segundo do art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004 (introduzido pelo art. 5º da Lei nº 13.137, de 2015), que extinguiu o limite da apuração de crédito presumido, deve ser aplicado de forma retroativa. Isso porque o pedido de ressarcimento foi pleiteado no ano de 2019, de modo que, ao apurar os créditos de 2014 até o terceiro trimestre de 2015, a apuração foi feita com base na lei vigente. Nesse mesmo sentido, esclareceu que não se trata de discussão acerca de legalidade ou não do referido artigo, mas tão somente de sua interpretação jurídica, ou seja, na aplicação da lei em conformidade com a sistemática do ordenamento jurídico. Referiu que o parágrafo segundo do art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004, se volta ao passado, alcançando os 05 anos anteriores à vigência da lei, posto que não haveria sentido em prever exclusivamente para as cooperativas o direito ao crédito só para o futuro. Fundamentou o seu entendimento a partir da

disposição estabelecida pelo art. 106, incisos I e II, alínea “b”, do CTN. Além disso, teceu considerações a respeito do princípio da isonomia, invocando o art. 5º da Constituição Federal. **Em terceiro lugar**, de forma subsidiária, postulou que fosse determinada a restituição dos créditos já ressarcidos pela contribuinte sem a aplicação de multa, juros e correção monetária, com fundamento no art. 100, parágrafo único, do CTN. **Em quarto lugar**, requereu a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Posteriormente, a 34ª Turma da DRJ08 julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme ementa que segue (fls. 1690-1712):

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

ATO ADMINISTRATIVO. DESPACHO DECISÓRIO. VÍCIO DE LEGALIDADE. ANULAÇÃO. PODER-DEVER DE AUTOTUTELA

Os atos administrativos, quando eivados de ilegalidade, devem ser anulados em razão do poder-dever administrativo da autotutela, pela qual a Administração, atuando de ofício ou por provocação do particular, reaprecia os atos por ela produzidos.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A mudança de critério jurídico ocorre, basicamente, com a substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta. A retificação de despacho decisório anteriormente proferido, tendo-se em vista a constatação de situação de fato, que influencia a apuração de qualquer direito creditório, não implica modificação no critério jurídico mencionado no artigo 146 do Código Tributário Nacional.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. COOPERATIVA. LIMITAÇÃO.

O direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, sobre o leite in natura recebido de cooperado está limitado para as operações de mercado interno, em cada período de apuração, ao valor do PIS e da Cofins devidos em relação à receita bruta decorrente da venda de bens e de produtos deles derivados, depois de efetuadas as exclusões previstas legislação. Somente a partir de outubro de 2015 é que teve efeito a retirada dessa limitação pela Lei nº 13.137, de 2015.

A contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 19/04/2024 (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 1749), apresentou Recurso Voluntário em 21/05/2024, às fls. 1754-1771, reiterando todos os argumentos de mérito já expostos na Manifestação de Inconformidade, com exceção do terceiro acima mencionado, que tratava da restituição dos créditos já ressarcidos pela contribuinte sem a aplicação de multa, juros e correção monetária, com fundamento no art. 100, parágrafo único, do CTN. Ademais, acrescentou o seguinte pedido subsidiário, que, em se aplicando alguma limitação ao crédito presumido com base no art. 9º-A da Lei nº 11.051, de 2004, seja reconhecido o direito de não ter limitação ao

débito no cálculo do crédito presumido sobre o leite utilizado na produção de bens vendidos com alíquota zero.

Após, o processo administrativo foi remetido para este órgão julgador para prosseguimento do feito (fls. 1804-1805).

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Louise Lerina Fialho**, Relatora

I - ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo.

No entanto, não deve ser conhecido em sua integralidade. Isso pelas seguintes razões.

Em primeiro lugar, porque o CARF não é competente para analisar o pedido de aplicação do princípio da isonomia para fins de atribuição de efeitos retroativos à disposição estabelecida pelo § 2º, do art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004.

O princípio da isonomia tem fundamento normativo constitucional. Para analisar o pedido da Recorrente, seria preciso adentrar na questão da constitucionalidade dos dispositivos legais utilizados pela fiscalização para negar o direito ao crédito presumido ora pleiteado, o que é vedado pelo art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Nesse mesmo sentido, a Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Logo, não conheço do Recurso Voluntário nesta parte.

Em segundo lugar, porque o pedido da Recorrente no sentido de que fosse reconhecido “o direito de não ter limitação ao débito no cálculo do crédito presumido sobre o leite utilizado na produção de bens vendidos com alíquota zero” é matéria estranha ao processo.

Conforme se depreende do Despacho Decisória de fls. 402-405, não há qualquer informação no sentido de que a limitação imposta pelo art. 9º, caput, da Lei no 11.051, de 2004, tenha sido aplicada para os casos em que as vendas de produtos derivados de leite, pela Recorrente, são tributadas com alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

A contribuinte, por sua vez, também nada provou nesse sentido. A Recorrente se limitou a dizer o seguinte:

No período fiscalizado, a contribuinte elaborou produtos sujeitos à tributação de PIS e COFINS e produtos sujeitos à alíquota zero das contribuições. O leite recebido de cooperados e utilizado na produção de produtos sujeitos a alíquota zero não está sujeito à limitação ao crédito presumido.

No entanto, não demonstrou que tais operações foram objeto de glosa. Limitando-se a apresentar teses genéricas.

Assim, não conheço do recurso nessa parte, pois a matéria é estranha à lide.

II – DA PRELIMINAR

Da (im)possibilidade de revisão de ofício do Despacho Decisório que havia deferido o pedido de ressarcimento

Conforme relatado acima, em 01/11/2018, a fiscalização, no Despacho Decisório de fls. 1492-1495, deferiu o crédito pleiteado pela contribuinte, no valor total de R\$ 2.096.402,05.

Posteriormente, em 23/02/2021, após o transcurso de cerca de três anos do referido Despacho Decisório, a fiscalização reviu o seu posicionamento e glosou o crédito que tinha sido concedido e levantado pela contribuinte. Isso com base nos seguintes fundamentos:

5. Por ocasião da verificação fiscal realizada para apuração da legitimidade do crédito presumido do PIS e da COFINS referentes ao 1º trimestre/2014 até o 3º trimestre/2015, constatou-se que o benefício fiscal havia sido calculado pela Interessada sem a observância do limite imposto pelo art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004.

6. Tendo sido verificado que as restrições acima não haviam sido observadas na apuração do benefício referente ao 4º trimestre/2010 até o 4º Trimestre/2012, objeto de análises anteriores, formalizou-se a Representação Fiscal de que trata o processo 13032.499162/2020-10, e abriu-se procedimento fiscal com vistas à reanálise dos pedidos de ressarcimento em questão.

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

7. A revogação de ato praticado por autoridade competente é possível e necessária. Essa figura encontra-se baseada nos artigos 53 e 54 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, abaixo reproduzidos:

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.

§ 1º No caso de efeitos patrimoniais contínuos, o prazo de decadência contar-se-á da percepção do primeiro pagamento.

§ 2º Considera-se exercício do direito de anular qualquer medida de autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato.

8. Coadunam-se com a situação fática dos autos as disposições do § 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de seis de março de 1972, litteris:

“§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.” (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

9. Na mesma esteira, a Administração Tributária expediu o Parecer Cosit nº 8, de 3 de setembro de 2014, o qual, em seus itens 56 a 58, assim dispõe: (...)

Nota-se que a fiscalização se valeu essencialmente das disposições estabelecidas pelos arts. 53 e 54 da Lei nº 9.784, de 1999, para fundamentar a revisão de ofício realizada em desfavor da Recorrente.

Quanto à interpretação do enunciado normativo estabelecido pelo referido art. 54, cumpre citar as precisas lições de Almiro do Couto e Silva¹:

No plano da União Federal, a Lei do Processo Administrativo (Lei nº 9784/99), no seu art. 54, consigna regra, inspirada no princípio da segurança jurídica, que fixa em cinco anos o prazo decadencial para a Administração Pública exercer o direito de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má fé dos beneficiários. Tratando-se de regra, a ponderação entre os princípios da legalidade e da segurança jurídica já foi feita pelo legislador, competindo ao aplicador apenas verificar se os pressupostos que integram o preceito estão, ou não, concretamente verificados.

Nesse sentido, o mencionado autor faz uma importante consideração sobre a diferença entre atos nulos e atos anuláveis. Os atos nulos estão situados no limite com a inexistência e não produzem qualquer efeito desde a sua origem. Por outro lado, os atos administrativos anuláveis – objeto do art. 54 da Lei nº 9.784, de 1999 - enquanto não anulados, produzem efeitos. Isto é, os atos anuláveis produzem efeitos tão-somente prospectivos.

Não obstante o mencionado, destaca-se também que Silva refere que dentro do prazo decadencial de cinco anos há situações excepcionais que podem colocar em confronto os

¹ SILVA, Almiro do Couto e. *O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro*. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v237.2004.44376>.

princípios da legalidade e da segurança jurídica, situações em que caberá ao intérprete e julgador fazer a ponderação entre os princípios.

Essas considerações teóricas servem para demonstrar que, no caso, a glosa e a consequente restituição dos valores já deferidos pela contribuinte não encontra amparo legal.

Em primeiro lugar, porque o art. 54 da Lei nº 9.784, de 1999, estabelece a possibilidade de a Administração no exercício do poder de autotutela anular atos administrativos e não de declarar nulo tais atos. Isso faz com que, no caso concreto, tal exercício do direito de anular o próprio despacho decisório tenha efeitos apenas prospectivos, de modo que o Despacho Decisório proferido em 2021 não deve retroagir e, consequentemente, atingir os efeitos já produzidos pelo Despacho Decisório proferido em 2018.

Em segundo lugar, porque fere flagrantemente a segurança jurídica exigir da contribuinte que realize o ressarcimento de quantia deferida pela própria Administração após análise, fiscalização e deferimento do crédito pleiteado, por autoridade competente em processo administrativo regular. Destaca-se, nesse sentido, que se passaram aproximadamente três anos desde o ressarcimento do suposto crédito pela contribuinte. Exigir, agora, que a contribuinte realize o ressarcimento, ainda mais com multa, juros e correção monetária, acaba por gerar um estado de insegurança com relação à Administração Pública extremamente danoso ao Estado Democrático de Direito e por violar o art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999.

Ademais, como bem referido no Acórdão de nº 3002-003.862, recentemente julgado por este órgão julgador, o art. 149, VIII e IX, do CTN, bem como o art. 53 da Lei nº 9.784/1999, autorizam a revisão de ofício de atos administrativos sempre que verificado erro de fato, fraude ou surgimento de elementos novos relevantes.

Nesse mesmo sentido, não se desconhece que a Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 1/1999 admite, inclusive, a revisão de débitos já inscritos em dívida ativa quando comprovado erro de fato. Sob essa mesma ótica, o Superior Tribunal de Justiça, no REsp 1.389.892/SP (Rel. Min. Herman Benjamin), assentou que “a revisão de ofício não se confunde com reabertura de contencioso administrativo e prescinde de previsão recursal específica”.

Ocorre, no entanto, que todos esses entendimentos são aplicáveis quando constatado erro de fato, fraude ou surgimento de elementos novos relevantes. Quando constatado erro de direito, não cabe revisão do lançamento. Foi justamente, por isso, que o Superior Tribunal de Justiça, em sede de repetitivo (Tema 387), mais precisamente no REsp 1.130.545/RJ, firmou a tese de que a retificação de dados cadastrais de imóvel autoriza a revisão do lançamento do IPTU por erro de fato, desde que baseada em elementos desconhecidos pela fiscalização no momento do lançamento original e dentro do prazo decadencial, cuja ementa segue:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO

IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

1. A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN.

2. O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN, verbis:

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

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

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

3. O artigo 149, do Codex Tributário, elenca os casos em que se revela possível a revisão de ofício do lançamento tributário, quais sejam:

"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."

4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento". 8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.

Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).

Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o

lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

"O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. 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. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)

"O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação.

Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento.

Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...).

Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexistente previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707)

9. In casu, restou assente na origem que:

"Com relação a declaração de inexigibilidade da cobrança de IPTU progressivo relativo ao exercício de 1998, em decorrência de recadastramento, o bom direito conspira a favor dos contribuintes por duas fortes razões.

Primeira, a dívida de IPTU do exercício de 1998 para com o fisco municipal se encontra quitada, subsumindo-se na moldura de ato jurídico perfeito e acabado, desde 13.10.1998, situação não desconstituída, até o momento, por nenhuma decisão judicial.

Segunda, afigura-se impossível a revisão do lançamento no ano de 2003, ao argumento de que o imóvel em 1998 teve os dados cadastrais alterados em função do Projeto de Recadastramento Predial, depois de quitada a obrigação tributária no vencimento e dentro do exercício de 1998, pelo contribuinte, por ofensa ao disposto nos artigos 145 e 149, do Código Tributário Nacional.

Considerando que a revisão do lançamento não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o recadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do cadastro de imóveis do Município, estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício."

10. Consectariamente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário.

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

No presente caso, o erro é de direito. A fiscalização errou o enquadramento normativo da contribuinte. Não há nenhum fato novo que tenha ensejado o segundo Despacho Decisório. A contribuinte continua com o mesmo objeto social (cooperativa de produção agropecuária, que se dedica à produção e comercialização de leite e seus derivados, produtos esses fabricados a partir do leite adquirido de seus cooperados e de não cooperados). Da mesma forma, a lei não sofreu alteração de 2018 a 2021 (época em que proferidos os despachos decisórios). Logo, não há qualquer fundamento jurídico que justifique a revisão de ofício.

Sendo assim, entendo que assiste razão à Recorrente.

III - DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto por não conhecer da matéria referente ao princípio da igualdade e do pedido de não aplicação da limitação imposta pelo art. 9º, caput, da Lei nº 11.051, de 2004, no cálculo do crédito presumido sobre o leite utilizado na produção de bens vendidos com alíquota zero e, na parte conhecida, acolho a preliminar de nulidade do segundo Despacho Decisório em razão do não enquadramento do caso nas hipóteses previstas na legislação para a revisão de ofício de tal ato administrativo, restando prejudicadas as demais alegações expostas no Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Louise Lerina Fialho