



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13027.000046/2005-95
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 3101-001.752 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2014
Matéria Auto de Infração por Ressarcimento Indevido
Embargante COMIL CARROCERIAS E ÔNIBUS LTDA.
Interessado DRJ-SANTA MARIA/RS

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. NECESSIDADE DE COMPLEMENTAR O ACÓRDÃO.

Constatada omissão no julgado, cabe acolher os embargos de declaração para complementá-lo.

PRINCÍPIO DA AUTOTUTELA. VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

O princípio da autotutela determina a anulação ou revogação dos próprios atos pela Administração Pública em casos de ilegalidade, inoportunidade e inconveniência, conforme previsto nos artigos 53 e 54 da Lei n 9.784/99.

Não há violação a direitos adquiridos em tal hipótese, pois os direitos são adquiridos em face da lei, não contrariamente a ela.

Inaplicável o artigo 146 do CTN por não configurar mudança de critério jurídico no exercício do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em, pelo voto de qualidade, dar provimento aos embargos de declaração para suprir a omissão e rerratificar o acórdão recorrido, sem efeitos infringentes. Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo (Relator), Valdete Aparecida Marinheiro e Demes Brito. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes. O Conselheiro José Luiz Feistauer de Oliveira substituiu o Conselheiro José Henrique Mauri, ausente momentaneamente.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Luiz Roberto Domingo - Relator

Rodrigo Mineiro Fernandes – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Valdete Aparecida Marinheiro, José Luiz Feistauer (Suplente), Demes Brito(Suplente), Luiz Roberto Domingo e Henrique Pinheiro Torres.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Contribuinte contra Acórdão n° 3101-000.850, de 10/08/2011, que, por voto de qualidade, negou provimento ao Recurso Voluntário, conforme a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO À ISENÇÃO.

A redução da base de cálculo do PIS e da COFINS, conferida pelo art. 1º da Lei nº 10.485/02, não pode ser considerada uma isenção, haja vista que estes dois institutos jurídicos têm assento constitucional distintos (§ 6º do art. 150 da Constituição da República de 1988). A redução da base de cálculo não está elencada no art. 17 da Lei nº 11.033/04, e portanto não pode ser alcançada pelo ar. 16 da Lei nº 11.116/05.

Alega a Embargante que o Acórdão foi omissis ao deixar de apreciar as seguintes questões:

1) Considerando que o lançamento de ofício decorre da mudança de critério jurídico em relação ao despacho decisório que deferiu o ressarcimento pleiteado, aduz, em preliminar, que o ato que autorizou a revisão do ressarcimento carece de fundamentação legal;

2) Há contradição entre a classificação feita pelo Fisco de que o benefício é de natureza financeira e o procedimento de constituição de crédito tributário por meio de lançamento de ofício;

3) Impossibilidade de revisão do ato administrativo por mudança de critério jurídico uma vez que não houve ocorrência de nenhuma das hipóteses dos artigos e 149 do CTN. Vedação expressa do art. 146

4) não foi apreciada a tese alternativa de classificação da redução da base de cálculo equiparável à não incidência parcial.

5) omissão em relação aos efeitos de interpretação definitiva dada pelo STF em julgamento do pleno no RE 174.478 e descumprimento do Decreto nº 2.346/97 que determina aplicação obrigatória das decisões definitivas do STF.

6) Omissão quanto à quantificação do crédito tributário uma vez que não foram considerados na totalidade as operações de exportação;

7) Omissão quanto ao critério no cômputo das Variações Cambiais relativas a contratos submetidos ao regime caixa, bem como apropriação das variações cambiais ativas sem considerar as variações cambiais passivas.

Submetidos à apreciação da Turma, o julgamento dos embargos foi convertido e diligência, nos termos da Resolução nº 3101-000.285, de 20 de agosto de 2013, que dispôs:

Inobstante haver questões passíveis de apreciação imediata, no que se refere ao tema “variações cambiais” e sua influência na base de cálculo do PIS e da COFINS, entendo que é necessária a conversão do julgamento em diligência à Repartição de origem a fim de que confirme junto à Contribuinte o regime jurídico adotado na apuração dessas contribuições e do IRPJ/CSLL, para os direitos e obrigações em moeda estrangeira, submetidos à variação cambial, se no regime caixa ou se no regime competência, na forma da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Diante das informações prestadas e da fiscalização efetivada, elabore a autoridade responsável da repartição de origem relatório acerca da influência do regime de apropriação das variações cambiais na apuração dos tributos e no cálculo do benefício objeto deste processo, intimando a Contribuinte do resultado, para que se manifeste no prazo de 30 dias, como garantia do contraditório e da ampla defesa.

Intimada a manifestar-se a Recorrente declarou que: “optou por reconhecer ditas variações cambiais no regime de competência”.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro LUIZ ROBERTO DOMINGO, Relator

Conheço do embargos por atenderem aos requisitos de admissibilidade.

Primeiramente, cabe ressaltar que as discussões empreendidas quando do julgamento do mérito, acabaram por deixar em segundo plano as análises das alegações não menos importantes trazidas pela Recorrente, mas que os Embargos de Declaração dão conta de suprir.

Quanto à preliminar de ausência de fundamento jurídico do ato que autorizou a fiscalização e revisão do ressarcimento autorizado, entendo que o ato administrativo carece de validade, seja porque não contempla motivação e motivo para ser exarado, formal e materialmente. Explico.

Do ponto de vista formal, todo ato administrativo deve atender aos requisitos de validade, em especial, exarado por pessoa competente e contemplando, motivo e motivação, ou seja, deve conter os fundamentos jurídicos de sua expedição e os motivos circunstanciais que levaram a autoridade a expedi-lo.

Inexistentes esses requisitos, o ato não detém suporte bastante e suficiente em uma superficial conferência de validade.

O ato administrativo sob análise trata-se de autorização para reexame do ressarcimento, pelo qual o Delegado da Receita Federal em Passo Fundo exarou:

De acordo.

2. Autorizo o reexame da matéria e determino a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização – MFP-F, na forma solicitada.

Da solicitação consta:

Senhor Delegado,

Em face às disposições contidas na Lei nº 11.116/2005, torna-se necessário o reexame da Verificação Fiscal realizada para que seja novamente examinado se a interessada faz jus ao crédito tributário pleiteado, nas condições estabelecidas pela Lei 10.833/2003.

2. Por essa razão, solicitamos a autorização para reexaminar a legitimidade do crédito pedido neste processo, mediante a execução de procedimento fiscal definido pro Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização que deverá ser realizado pelos Auditores-Fiscais da receita Federal (AFRF) Valmir Scheid e Vilson José Klock.

Pela simples leitura do ato que foi homologado conferindo autorização para revisão do ressarcimento, não se verifica os requisitos formais mínimos para ato de revisão do ato administrativo que deferiu o ressarcimento.

O ato não descreve de forma clara e objetiva os motivos e em que medida a motivação suporta a conclusão para o exercício funcional, que, diga-se de passagem não pode ser realizado senão conforme a lei e nos limites dela.

O ato administrativo, e com mais razão o que propõe revisão dos atos da administração, não pode calar-se diante de um “porque”. Deve de antemão estar lastreado em fatos, em motivos, em fundamentos legais que lhe propiciem segurança jurídica e aferição em face do sistema jurídico vigente no Estado Democrático de Direito, uma vez que a vontade da administração não é a vontade do administrador, mas sim a vontade da lei.

No caso em apreço, o ato que determina a revisão do ressarcimento efetivado não responde aos requisitos mínimos de validade.

Evidentemente, no curso da revisão perpetrada contra o contribuinte verificou-se que a motivação da administração era apenas uma: mudança de critério jurídico na expedição do ato que deferiu o ressarcimento. Para a autoridade da repartição de origem, isso configurou erro bastante e suficiente para reverter o ressarcimento por meio de lançamento tributário agravado pelo aplicação de penalidade, correção monetária e juros embutidos na aplicação da Taxa Selic. Mas a lógica do lançamento não funciona, como veremos adiante pois a autoridade administrativa entendeu que “errou”, mas foi o contribuinte chamado a pagar a multa.

Note-se que a Lei nº 9.784/99, art. 53, prevê:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando evitados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de

conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Ora, a hipótese de incidência prevê que “quando eivados de vício de legalidade” a administração deve anular seus próprios atos.

Ocorre que o ato que defere a revisão e o ato revisor não identifica no ato revisado os elementos do vício de legalidade. Não foi apontada nenhum vício de legalidade, de modo que não é possível uma ilegalidade inominada ou genérica, pois configura-se uma acusação em branco, sob pena de cerceamento do direito à ampla defesa.

Não houve a exata subsunção do fato à norma, por isso indevida a revisão.

A revisão dos atos da administração, não há dúvida, pode ser feita a qualquer momento, tendo como limites o lapso decadencial e as garantias constitucionais que alicerçam a segurança jurídica, e por isso mesmo consagradas pelas cláusulas pétreas contidas na Constituição Federal.

O Art. 5º da Constituição Federal

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada

A Constituição Federal ao trazer o termo “lei”, o fez de forma genérica, ou seja, nenhuma norma jurídica prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. A “lei”, portanto, congrega outras formas de normas tais como decretos, atos normativos e atos individuais e concretos, inclusive que conferem direitos às pessoas.

Desta forma, a revisão, assim entendida como ato normativo individual e concreto (“lei nova”), não prejudicaria direito adquirido do contribuinte porque o mero ressarcimento não exclui a revisão e portanto não lhe confere direito adquirido. Da mesma forma não prejudica a coisa julgada por que não decorre de ato praticado no âmbito da jurisdição.

O ato jurídico perfeito, assim entendido aquele praticado, publicado e acabado segundo as normas vigentes ao tempo em que foi exarado, satisfazendo todos os requisitos formais para gerar os efeitos que objetivou.

Desta forma, o ato administrativo válido, que confere ressarcimento ao contribuinte, somente será passível de revisão se e quando não puder ser considerado ato jurídico perfeito. Para tanto é necessário que o ato que pretenda a revisão seja explícito em declarar os elementos jurídicos que destituem o ato administrativo de sua perfeição.

Nem o ato que autoriza procedimento de revisão nem o Despacho Decisório DRF/RFO, de 10 de julho de 2006, contempla os motivos cumprem os requisitos mínimos de justificativa e fundamentação para revisão do ato jurídico perfeito.

Quanto a alegada contradição entre a classificação do ressarcimento como benefício financeiro e o lançamento tributário, não procede o reclamo do contribuinte, seja porque o crédito decorre da natureza tributária da obrigação e da não cumulatividade do PIS e da COFINS, seja porque essa é a forma prevista em lei (Lei 9.430/96).

Cabe ressaltar que o art. 149 do CTN prevê em números clausus as circunstâncias em que a administração pode rever de ofício o lançamento, se é que se pode atribuir ao despacho decisório as características do ato administrativo de lançamento. Mas mesmo que considerássemos possível, os casos enumerados no referido artigo devem ser tomados segundo os pressupostos gerais da administração em prestígio aos princípios constitucionais da moralidade, da impessoalidade e da segurança jurídica. De modo que não se vislumbra qualquer motivo para a administração rever a homologação / deferimento da restituição senão uma mudança de interpretação da norma jurídica que concedeu o benefício - que no momento do deferimento e ressarcimento era uma e depois passou a ser outra interpretação.

No caso em pauta, o despacho decisório em ressarcimento tem a mesma natureza jurídica que a resposta à Consulta da autoridade administrativa. Na consulta, a resposta favorável tem o efeito de conferir ao contribuinte um direito acerca da interpretação da legislação tributária, de modo que o contribuinte fica protegido em relação à interpretação prolatada até que a “administração altere o entendimento nela expresso”, sendo certo que a lei garante que “a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial”, não sendo possível que a administração exija do contribuinte o pagamento de tributos que deixaram de ser recolhidos por conta dos critérios jurídicos contidos na Consulta ou dos efeitos jurídico-tributários que dela decorram.

Nesse diapasão é que a interpretação da lei tributária explicitada no Despacho Decisório que culminou no ressarcimento, ato jurídico perfeito, não pode ser objeto de revisão operando efeitos retroativos, para rever o entendimento explicitado no ato administrativo.

Em prestígio ao princípio da segurança jurídica a administração não pode frustrar o direito adquirido pelo administrado por haver no caso ato jurídico perfeito, emanado por autoridade competente que detinha a atribuição e capacidade de conferir à norma aquela interpretação.

Ademais, trata-se de questão análoga à coisa julgada. Digo isso porque o processo administrativo fiscal em que se dá o ressarcimento e a restituição, quando deferido são definitivas as respectivas decisões, não cabendo, aliás, recurso de ofício por parte da autoridade.

Esse é o suadâneo do art. 146 do CTN e do art. 48 da Lei nº 9.430/96, cujo fundamento de direito e o valor jurídico protegido são a segurança jurídica dos atos administrativos. Cabe lembrar o art. 146 do CTN:

Art. 146. 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.

Por conta desse entendimento, desde já, acolho os embargos em caráter infringente para DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Quanto à alegada omissão em relação à tese alternativa de que a redução da base de cálculo equivale à não incidência parcial e, portanto, passível de equiparação às hipóteses do art. 17 da Lei nº 11.033/04, entendo que não houve omissão, uma vez que o Ilustre Relator Designado foi expresso ao considerar, inclusive na ementa do Acórdão Embargado que: **“A redução da base de cálculo não está elencada no art. 17 da Lei nº 11.033/04, e portanto não pode ser alcançada pelo art. 16 da Lei nº 11.116/05”**, motivo pelo qual rejeito os Embargos neste ponto específico.

Quanto à omissão da natureza jurídica do crédito se financeiro ou tributário, a natureza jurídica da “redução da base de cálculo” e em relação aos efeitos de interpretação definitiva dada pelo STF em julgamento do pleno no RE 174.478 e descumprimento do Decreto nº 2.346/97 que determina aplicação obrigatória das decisões definitivas do STF, entendo não caber razão à recorrente.

O Decreto nº 2.346/97 dispõe em seu art. 1º o seguinte:

Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

O Supremo Tribunal Federal, em decisão unânime do Tribunal Pleno, em caráter definitivo – decisão de 2005 sem qualquer alteração – confirmou a interpretação a ser dada às reduções de base de cálculo:

EMENTA: TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra “b”, da CF. Voto vencido. São constitucionais o art. 41, inc. IV, da Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, e o art. 32, incs. I e II, do Convênio ICMS nº 66/88

(RE 174478, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2005, DJ 30-09-2005 PP-00005 EMENT VOL-02207-02 PP-00243 RIP v. 7, n. 33, 2005, p. 264)

Entendo ser irrelevante a natureza tributária ou financeira do crédito uma vez que qualquer que fosse sua natureza, a lei elegeu a via tributária para seu aperfeiçoamento, sendo esse o regime a ser aplicado

No que trata da natureza jurídica da “redução da base de cálculo” o voto vencedor, embargado, expôs seu entendimento ao dizer que tal previsão não está açambarcada pelo art. 17 da Lei 11.033/2004 o que de plano afastaria o art. 1º do Decreto 2346/97, haja vista que a decisão definitiva a ser seguida pela administração precisa ser, necessariamente, acerca da norma jurídica de competência desse ente tributante, de modo que uma decisão sobre o conteúdo semântico da locução “redução da base de cálculo” dada em relação às normas de

incidência do ICMS, a princípio, não congrega força vinculante para interpretação das normas de incidência do PIS e da COFINS por serem regimes jurídicos distintos.

De modo que, nesse ponto, não assiste razão à Embargante.

Quanto à omissão relativa ao erro quantificação do crédito tributário uma vez que não foram considerados na totalidade as operações de exportação, entendo que a Recorrente não logrou êxito em demonstrar os equívocos da apuração levada a efeito pelo Fisco, o que dependeria de apresentação de cálculos exatos e não apenas a relação ente dois elementos que compõe os cálculos do ressarcimento. Inobstante, improcedente a alegação de que não foi considerada informação retificadora apresentada após a atividade fiscal (10/08/2006).

Neste caso específico, entendo que o valor atribuído pela fiscalização está correto, pois o valor deferido em relação às exportações foi de R\$ 4186.351,16 (fls. 228 – fls. 263 digital) e não R\$ 4.891.168,43, como alega a Embargante.

Por fim, quanto às variações cambiais, obtida a informação direta de que o contribuinte optou pela apuração dos contratos em moeda estrangeira no regime competência, a variação cambial deve ser considerada mensalmente e não apenas na liquidação da operação, como autoriza o art. 35 da MP 2158-35/2001 (regime caixa). As variações cambiais mensais em registros contábeis devem ser apropriados para cálculo das contribuições PIS e COFINS.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO aos Embargos de Declaração, com efeitos infringentes para anular o processo ab initio em face da impossibilidade de retroatividade da mudança de critério jurídico.

Luiz Roberto Domingo

Voto Vencedor

Rodrigo Mineiro Fernandes, redator designado.

Inobstante os relevantes argumentos trazidos pelo Ilustre Conselheiro Relator, ousou discordar de suas conclusões quanto à alegada falta de motivação para a revisão e a alegada mudança de critério jurídico da autoridade fiscal.

O princípio da autotutela determina a anulação ou revogação dos próprios atos pela Administração Pública em casos de ilegalidade, inoportunidade e inconveniência, desde que obedecido o prazo decadencial de cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé, de acordo com o previsto nos artigos 53 e 54 da Lei n 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Esse princípio está consagrado em duas súmulas do Supremo Tribunal Federal, abaixo transcritas:

Súmula 346 - A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

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

Importante destacar que a súmula 473 do STF menciona que a anulação de atos ilegais praticados pela administração pública, não gera direitos por parte do particular.

O dever revisional de ato administrativo ilegal decorre, logicamente, do princípio da legalidade e da igualdade. O procedimento de revisão é a forma utilizada pela autoridade fiscal para aferição da conformação do ato às prescrições legais, na forma de controle interno, para atestar a sua adequação ao ordenamento jurídico.

A doutrina não diverge desse entendimento. Para Hugo de Brito Machado, a “administração pode e deve corrigir seus atos ilegais” (MACHADO, 2009, p.85). Também o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho defende a observância obrigatória do princípio da legalidade na revisão administrativa para a adequação dos atos viciados aos seus parâmetros normativos obrigatórios (NUNES FILHO, 1999, p.55). Para Mary Elbe Queiroz, o controle administrativo deve buscar “a perfectibilidade dos atos e das ações dos agentes públicos no tocante às exações tributárias” (QUEIROZ, 2002, p.119).

Apurada a irregularidade no deferimento do direito creditório, a autoridade fiscal não apenas pode, mas deve rever seu ato, com foi o caso apurado nos presentes autos.

Defender a impossibilidade da autoridade fiscal proceder à formalização de novo ato quando constatada inexatidão ou incorreção na apuração do fato jurídico tributável, sob o argumento de proteção da segurança jurídica, ao invés de proteger o ordenamento e os direitos individuais, leva a uma desordem sistêmica, reproduzida na afronta à isonomia para aqueles contribuintes que estavam na mesma situação de fato e de direito e não tiveram o mesmo tratamento do lançamento ilegal.

Também divirjo do Ilustre Conselheiro Relator quanto à impossibilidade de revisão do ato administrativo por alegada ofensa ao ato jurídico perfeito e direito adquirido pelo administrado, em prestígio ao princípio da segurança jurídica.

A aplicação do princípio da proteção da confiança legítima condiciona-se à sua conjugação com a legalidade e com a igualdade. Nos casos de ilicitudes, a concretização da proteção da confiança no sistema tributário brasileiro deve estar prevista no Código Tributário Nacional (CTN), como exceção à regra da legalidade, e como exceção às distorções porventura existentes em relação à igualdade. Trata-se de exceção que o legislador instituiu no sistema tributário nacional, e que o aplicador deverá obedecer. O CTN prestigia o princípio da proteção da confiança legítima em seus artigos 100, parágrafo único, e 146.

O artigo 100 do CTN trata dos atos infralegais, complementares, regulamentares, ou interpretativos, bem como das práticas reiteradamente praticadas pela autoridade fiscal no exercício de suas funções. Seu parágrafo único impossibilita o lançamento de multas e acréscimos moratórios no caso de observância das referidas normas complementares, mesmo em caso de ilicitude. Trata-se do maior exemplo de aplicação do princípio da proteção da confiança em nosso sistema tributário: se o contribuinte atendeu às normas complementares editadas pela Administração Tributária, não poderá ser penalizado pela falta de base legal das referidas normas, logicamente se agiu de boa-fé e sem conluio com o agente público responsável pelo ato. Note-se que apenas a penalidade não será lançada, sendo perfeitamente devido o tributo porventura não recolhido, em atendimento ao princípio da legalidade. A norma aplica-se a todos os contribuintes que observaram os atos complementares genéricos.

Não se trata de modificações de interpretações da lei, mas de extrapolação das previsões legais na edição do ato, caracterizando ilegalidade do ato normativo complementar. O princípio da proteção da confiança será aplicado de forma conjugada com o princípio da legalidade, de forma a restaurar a situação prevista em lei, sem penalizar o contribuinte que agiu de boa-fé, com a exclusão das multas e juros previstas nas normas sancionatórias. A Administração Tributária agiu de forma irregular na edição do ato viciado, com excesso de poder, que não pode prevalecer por falta de competência constitucional para tanto. Sua margem de atuação encontra-se delimitada pela Constituição e seus atos normativos não podem exceder a previsão legal. No caso de práticas reiteradas pelas autoridades fiscais, o direito do contribuinte não afasta o seu dever de pagar o tributo devido, visto que apenas a aplicação de penalidades e juros é excluída por esse dispositivo do CTN.

A aplicação do artigo 100 do CTN não se aplica ao caso em questão pela inexistência de ato infralegal, complementar, regulamentar, ou interpretativo questionado, bem como a inexistência de práticas reiteradamente praticadas pela autoridade fiscal no exercício de suas funções.

Enquanto o artigo 100 do CTN versa sobre uma situação de ilegalidade, o artigo 146 trata de mudanças entre interpretações, mas dentro da legalidade.

O ponto fundamental para a aplicação dos dispositivos é a legalidade: enquanto a norma do artigo 100 prevê a proteção da confiança para atos ilegais, a norma do artigo 146 do CTN prevê a impossibilidade de modificação dos critérios interpretativos dentro das hipóteses legais, considerando que ambas as soluções adotadas pela autoridade fiscal são contempladas pela interpretação razoável da lei.

O artigo 146 do CTN refere-se à irretroatividade dos efeitos de uma mudança nos critérios jurídicos adotados pela autoridade fiscal, no exercício do lançamento, em relação a um mesmo sujeito passivo, para fatos geradores posteriormente à sua introdução. Numa interpretação literal, extrai-se que se trata de uma regra individual, determinando a irretroatividade para um mesmo sujeito passivo objeto de ato anterior. Também que se trata de uma regra de irretroatividade aplicável apenas ao ato administrativo do lançamento tributário, para fatos geradores posteriores à mudança introduzida, inaplicável a qualquer outro ato administrativo, como as soluções de consulta.

Também não é aplicável o artigo 146 do CTN ao caso em discussão nos presentes autos, visto que não ficou configurada a mudança de critério jurídico no exercício do lançamento.

Diante do exposto, voto por dar provimento aos embargos de declaração para suprir a omissão e rerratificar o acórdão recorrido, sem efeitos infringentes.

Rodrigo Mineiro Fernandes [assinado digitalmente]