MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13027.000199/2005-32

Processo nº	13027.000199/2005-32
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-008.800 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	14 de junho de 2019
Recorrente	COMIL ÔNIBUS S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

RECURSO ESPECIAL. MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO. DIVERGÊNCIA. SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA. NÃO CONHECIDO.

Não se conhece do recurso especial do contribuinte, quanto à suscitada falta de motivação do ato administrativo que autorizou a revisão/reabertura do procedimento fiscal anteriormente realizado por falta de similitude fática entre a matéria decidida nos paradigmas apresentados e a impugnada naquele ao recurso.

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO INDEVIDO. EXIGÊNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO. POSSIBILIDADE.

É possível ao Fisco exigir a devolução de benefício fiscal indevidamente pago ao sujeito passivo, mediante a lavratura de auto de infração.

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, por voto de qualidade, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à (i) imprestabilidade do veículo "auto de infração" à exigência de créditos financeiros tidos por ressarcidos indevidamente e à (ii) impossibilidade de revisão do ato administrativo por mudança de critério jurídico em franca violação ao art. 146 do CTN, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa Marini Cecconello, que conheceram

integralmente do recurso. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo Contribuinte contra o acórdão nº 3101-00.852, de 10 de agosto de 2011 (fls. 360 a 372 do processo eletrônico), proferido pela Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que pelo voto de qualidade, negou provimento ao Recurso Voluntário.

A discussão dos presentes autos tem origem no pedido de ressarcimento protocolado pelo Contribuinte referente à Cofins, no período de apuração do primeiro trimestre do ano de 2005, com fundamento no §1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2003, no importe de R$ 1.506.536,43 que foi integralmente homologado nos termos do despacho decisório exarado e depositado em conta corrente do Contribuinte.

Contudo, ainda em 06/04/2006, a Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Passo Fundo/RS se manifestou nos autos aduzindo a necessidade de realização de revisão dos atos que autorizaram a restituição do crédito à Recorrente.

Ao término desse novo procedimento fiscal, em sede de revisão, a Fiscalização glosou parte do crédito anteriormente concedido à Recorrente, no montante de R$ 624.332,30, concluindo pela necessidade de devolução dessa quantia aos cofres públicos, haja vista terem sido depositados em favor da Recorrente.

O fundamento jurídico desse posicionamento está no sentido de que as reduções da base de cálculo previstas pela Lei nº 10.485/2002 não têm natureza de isenção e, por conta disso, não autorizam a manutenção do crédito segundo o disposto pelo art. 17 da Lei nº 10.033/2003 e pelo art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

Com base nisso, a Fiscalização lavrou auto de infração para constituir o crédito decorrente da referida glosa, acrescida de juros de mora pela SELIC e multa pelo art. 44, I da Lei nº 9.430/96, à luz do que determina seu respectivo §4º.

Inconformado com a autuação, o Contribuinte apresentou impugnação.

A DRJ em Santa Maria/RS julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte, no sentido de manter os despachos decisórios e o lançamento da Cofins, bem como cancelar a exigência da multa de ofício.

Irresignado com a decisão parcialmente contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o Colegiado pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso, conforme acórdão assim ementado *in verbis:*

> *Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*
>
> *Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005*
>
> *Ementa: PIS. 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. 1° da Lei n° 10.485/02, não pode ser considerada uma isenção, haja vista que estes dois institutos jurídicos têm assento constitucional distintos (§ 6° do art. 150 da Constituição da República de 1988). A redução da base de cálculo não está elencada no art. 17 da Lei n° 11.033/04, e portanto não pode ser alcançada pelo art. 16 da Lei n° 11.116/05.*

O Contribuinte, opôs embargos de declaração às fls. 376 a 388, sendo que o julgamento destes foi convertido em diligência, conforme despacho de fls. 421 a 423.

Após a diligência, foi exarado o acórdão nº 3101-001.754 (fls. 442 a 451), de 15 de outubro de 2014, que deu provimento aos embargos de declaração para suprir a omissão e rerratificar o acórdão recorrido, sem efeitos infringentes.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 472 a 504) em face do acórdão recorrido que negou provimento ao Recurso Voluntário, as divergências suscitadas pelo Contribuinte dizem respeito às seguintes matérias: 1) falta de motivação do ato administrativo que autorizou a revisão/reabertura do procedimento fiscal anteriormente realizado; 2) imprestabilidade do veículo "Auto de Infração" à exigência de créditos financeiros tidos por ressarcidos indevidamente; e 3) impossibilidade de revisão do ato administrativo por mudança de critério jurídico em franca violação ao art. 146 do CTN.

O Recurso Especial da Contribuinte foi admitido, conforme despacho de fls. 579 a 585, sob o argumento que pelo confronto dos acórdãos paradigmas com as decisões recorridas (acórdão do recurso voluntário e acórdão dos embargos), restaram comprovadas as divergências jurisprudenciais suscitadas pelo Contribuinte.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 587 a 604 manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte e que seja mantido v. acórdão.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, senão vejamos:

a) Falta de motivação do ato administrativo que autorizou a revisão/reabertura do procedimento fiscal anteriormente realizado;

Acórdão nº 3403-003.267- paradigma 1:

Ementa: *"AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO. NULIDADE DO LANÇAMENTO.*

O ato administrativo deve ser motivado, com indicação dos fatos e dos Fundamentos jurídicos quando impõe ou agrave dever, encargo ou sanção. A motivação deve ser explícita, clara e congruente, não dando margem a dúvidas. A inobservância desta norma dá causa para declaração da Nulidade do lançamento.

Recurso de Ofício Negado

Excertos do voto

Logo, ante as considerações acima, conclui-se que o fiscal deve, obrigatoriamente, fundamentar, de forma completa, explícita e congruente, todas as conclusões as quais ele chegou no decorrer do procedimento fiscal, requisito que, caso ausente, inevitavelmente, viciará o lançamento."

> *A formalização do lançamento deve ser feita com observância dos elementos essenciais para constituição dos atos administrativos em geral, dentre os quais reside à motivação, que é o elemento por meio do qual se demonstra que o ato administrativo está em conformidade com os motivos apresentados. Note se que os arts. 2º e 50 da Lei nº 9.784/99, que disciplina o processo administrativo no âmbito Federal, copiados a seguir, prevêem a observância desse princípio:*
>
> Art. 2o A **Administração Pública** obedecerá, dentre outros, aos

Verifica-se, pois, que a decisão em foco anulou o lançamento diante da falta de motivação das razões que permitiram, em tese, a constituição do crédito tributário, colidindo com o que dispõem os arts. 2º e 50 da Lei nº 9.784/99, 37 da CONSTITUIÇÃO FEDERAL de 88 e 142 do CTN; mesmíssimos fundamentos jurídicos que alicerçaram o Recurso Voluntário da ora Recorrente e, agora, seu apelo especial.

Acórdão nº 1102-003.959- paradigma 2 (grifei):

Ementa: "FALTA DE MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. NULIDADE.

É nulo o lançamento que não motiva a não admissão dos métodos de apuração de preços de transferência utilizados pelo contribuinte, nem esclarece os critérios de cálculo adotados.

O lançamento, como espécie de ato administrativo, deve ser motivado de forma explícita, clara e congruente, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos que o embasam, sob pena de nulidade.

Excertos do voto

Nesse contexto, também está incluída a fundamentação do lançamento, importante elemento de controle da conduta do agente no exercício de sua competência legal. **Tem-se que, portanto, justificar o ato, apontando os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre eles.** A motivação do lançamento deve ser objetiva e específica, devendo o Auditor Fiscal juntar as provas que o convenceram de praticar o ato.

Já no ACÓRDÃO PARADIGMA acima, definiu-se pela nulidade do ato administrativo face à falta de motivação, em que pese tratar-se de auto de infração que não determinou corretamente os critérios de apuração de preços de transferência. Do voto vencedor.

Verifica-se que todos acórdãos paradigmas questionam a falta de motivação do ato administrativo. E é o que se quer mostrar no acórdão recorrido

O que de decidiu é a nulidade do ato administrativo pela falta de motivação, pouco importando a espécie de tributos, técnica de lançamento ou mesmo seu veículo formal. Afinal, todos os atos administrativos devem ser fundamentados e claramente motivados. Em não o sendo, são nulos, e é esta a matéria recursal que deve ser enfrentada por esta CORTE SUPERIOR.

b) Imprestabilidade do veículo "Auto de Infração" à exigência de créditos financeiros tidos por ressarcidos indevidamente;

Quanto à matéria argui o Recorrente que "o ressarcimento indevido" na visão do fisco fez nascer para a União Federal um crédito de natureza financeira, e não de natureza tributária, ressaltando que se os créditos de PIS e COFINS são meramente escriturais, portanto de natureza patrimonial e não tributária, descabido portanto a lavratura de Auto de Infração para

materializar a cobrança, acrescida de juros de mora pela SELIC e multa pelo art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996.

Acórdão nº 203-11.644- paradigma 1 (grifei):

Ementa: *IPI. AUTO DE INFRAÇÃO. COBRANÇA DE VALOR INDEVIDAMENTE PAGO AO CONTRIBUINTE A TÍTULO DE RESSARCIMENTO DE IPI. AUSÊNCIA DE NATUREZA TRIBUTÁRIA. INIDONEIDADE DO EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO (AUTO DE INFRAÇÃO) UTILIZADO.*

FALHAS FUNDAMENTAÇÕES FÁTICA E NORMATIVA.

O crédito de IPI ressarcível ao contribuinte não tem natureza tributária, e sim financeira, submetendo-se aos termos do Decreto n° 20.910/32, não lhe sendo oponível exceção baseada no artigo 166 do CTN.

A cobrança de IPI que toma por fundamento fático o ressarcimento indevido feito ao contribuinte, e por fundamento normativo preceitos legais incondizentes à incidência do tributo, é totalmente despida de validade. O auto de infração, assim estruturado, indispõe de legitimidade. O auto de infração é expediente exclusivamente voltado à exigência de tributo. Inteligência do artigo 90 do Decreto n° 70.235/72.

Excertos do voto

O auto de infração *faz referência a um imposto, precisamente ao IPI, como se esta exação pudesse vir a substituir, ou propriamente encarnar, uma cobrança da União direcionada à contribuinte que em nada se identifica com um tributo, pois* ***diz respeito a valor indevidamente pago à Recorrente a titulo de ressarcimento*** *pautado no acúmulo de crédito de IPI (de natureza financeira).(grifei).*

Acórdão nº 201-78.341- paradigma 2 (grifei):

Ementa: IPI. *RESSARCIMENTO INDEVIDO. DEVOLUÇÃO POR AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

Não se tratando de crédito tributário, a lavratura de auto de infração, com imposição de multa de oficio e juros de mora (Selic), não é meio adequado para exigir a devolução da quantia supostamente ressarcida de forma indevida.

RESSARCIMENTO COMPENSADO COM DÉBITOS DO SUJEITO PASSIVO. POSTERIOR APURAÇÃO DE SUPOSTA VEDAÇÃO LEGAL À COMPENSAÇÃO.

A posterior apuração de suposta vedação legal à compensação realizada, pela autoridade fiscal, entre créditos legítimos de ressarcimento do sujeito passivo e débitos de IPI não caracteriza o ressarcimento como indevido.

Excertos do voto

Inicialmente, não é possível exigir a devolução de ressarcimento por meio de auto de infração, como se tratasse de imposto não lançado.

O ressarcimento indevidamente efetuado implicaria o surgimento de um crédito de natureza financeira para a União e não de natureza tributária.

Conforme definição do CTN, a obrigação tributária decorre do fato gerador de tributo ou de conversão de descumprimento de obrigação acessória.

Portanto, embora o crédito fosse decorrente da legislação tributária, a natureza do crédito não é de obrigação tributária, não cabendo, na hipótese, lavratura de auto de infração, nem aplicação de multa por falta de declaração ou de recolhimento de tributo, nem de juros de mora decorrentes de pagamento de tributo com atraso.

Decisão **recorrida** (Acórdãos nºs 3101-00.850**;** 3101-00.851**;** 3101-00.852; 3101-00.853; (grifei):

Excertos do voto

Sem embargo das razões ofertadas pela recorrente e das brilhantes considerações tecidas pelo eminente Conselheiro Relator, ***o Colegiado****, pelo voto de qualidade,* ***firmou entendimento de que não assiste razão a ambos no que diz com a interpretação da legislação referente à sistemática de ressarcimento de créditos de PIS e suas respectivas normas legais*** *(art. 1º da Lei nº 10.485/2002, art. 17 da Lei nº 10.033/2003 e art. 16 da Lei nº 11.116/2005)* ***e portanto o Auto de Infração é absolutamente legal, atendendo expressamente o art. 142, parágrafo único do CTN, que atribui ao lançamento a natureza de atividade vinculada.(grifei).***

c) Impossibilidade de revisão do ato administrativo por mudança de critério jurídico em franca violação ao art. 146 do CTN.

Acórdão nº 1402-001.572- paradigma 1 (grifei):

Ementa: *LANÇAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO REGULARMENTE*

NOTIFICADO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente o erro de fato, desconhecido quando da autuação, autoriza a revisão 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, o que revela-se inadmissível.

Excertos do voto

Ademais, não se deve confundir motivo com motivação. A motivação faz parte da forma do ato, isto é, ela integra a sua essência e não o elemento motivo. ***Se o ato deve ser motivado para ser válido, uma vez motivado, não pode a autoridade administrativa, em momento subseqüente, alterar a motivação, sob pena de nulidade****. Ou os motivos determinantes do ato administrativo existiam quando de sua prática e ele é válido, ou inexistiam e o ato, neste caso, é inapto a produzir efeitos no mundo jurídico2.(grifei).*

Acórdão nº 3101-001.752 (Acórdão de Embargos)

Ementa: *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.

Excertos do voto

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 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 não 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 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.(grifei).

Com as considerações acima, entendo ter sido comprovada a divergência jurisprudencial quanto à matéria nuclear suscitada como divergente no entendimento dos respectivos colegiados quanto às três matérias suscitadas.

Diante do exposto conheço do Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto

Do Mérito

Da Impossibilidade de revisão do ato administrativo por mudança de critério jurídico em franca violação ao art. 146 do CTN

O Contribuinte em 2005 teve seus pedidos de ressarcimento certificados, homologados e ressarcidos, senão vejamos:

"***Através de verificação na escrituração contábil e fiscal da empresa***, conforme 'Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal' de fls. 124/127, ***certificou-se da legitimidade do crédito pleiteado, por estar amparado pela Lei 10.833***, de 29/12/2003 e Instrução Normativa SRF nº 460, de 18/10/2004.
Isto posto,
RESOLVO, com base na competência atribuída pelo artigo 250, XXI, da Portaria (MF) nº 30 de 25/02/2005, [...]
RECONHECER *à pessoa jurídica COMIL CARROCEIRIAS E ÔNIBUS LTDA, CNPJ nº 00.940.956/0001-73,* ***o direito creditório contra a Fazenda Pública da União, no valor de R$ 4.891.168,43*** *(Quatro milhões, oitocentos e noventa e um mil, cento e sessenta e oito reais e quarenta e três centavos), decorrente de estímulos fiscais na área da COFINS não cumulativo apurado no período de março a dezembro de 2004.*
À SAORT para processar o ressarcimento nos termos das normas em vigor, observando-se, especialmente, o disposto na IN/SRF nº 460/2004 e cientificar a contribuinte deste Despacho Decisório e do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal de fls. 124/127...". (Destacou-se)

Foi feito o Termo de Inicio de Fiscalização fls 60, que para fins de verificação da legitimidade dos créditos decorrente de saldo credor do IPI e da Cofins e Pis não-cumulativo:

3. CONTEXTO

No exercício das funções do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal e, em atenção ao disposto no Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 1010400-2005-00257-3, de 02 de julho de 2005, para fins de verificação da legitimidade dos créditos decorrente de saldo credor do IPI e da COFINS e PIS não-cumulativo incidentes sobre insumos utilizados na fabricação de produtos imunes, isentos ou tributados com alíquota zero, com base no art. 11 da Lei 9.779/99 e Instrução Normativa SRF n.º 33/99, e Lei n. 10.833/2003, Lei n. 10.637/2002, iniciamos à fiscalização do contribuinte acima identificado, intimando-o a apresentar os livros e documentos especificados abaixo, no prazo ali estipulado, observado o disposto no inciso I do artigo 1º da Lei nº 4.729, de 04/07/1965 e no § 1º do artigo 7º do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972.

Ás fls 62, foi feito o Termo de Verificação e encerramento de Ação Fiscal, os ficais entenderam que os créditos mantidos em razão de vendas no mercado interno não seriam passíveis de ressarcimento. Isso porque, segundo a Fiscalização, da conjugação dos mesmos arts. 16 e 17 das Leis n°s 11.116/05 e 11.033/04, respectivamente, extrai-se entendimento diverso daquele fixado quando da lavratura do Termo originário, alterando, pois, a interpretação anterior para lhe emprestar novo sentido, senão vejamos:

04. CONTEXTO

No exercício das funções do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal e, em atenção ao Despacho de fls. 28, do processo acima citado, comparecemos no domicílio do Contribuinte acima identificado a fim de verificar a legitimidade do Pedido de Ressarcimento do crédito apurado da Cofins não-cumulativa de janeiro a março de 2005, solicitado neste processo à fls. 01. Posteriormente o contribuinte retificou o Pedido de Ressarcimento do 1º Trimestre de 2005, anexado às fls. 30 a 57.

Através da análise da escrituração contábil e fiscal, do exame dos documentos apresentados em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização e do cotejo dos valores apurado na escrita com a Declaração de Créditos e Débitos de Tributos Federais – DCTF, "Verificações Preliminares", determinada pelo art. 5º da Port. Cofis nº 28/2002, não foram constatadas irregularidades.

(...)

Informamos ainda, que os procedimentos descritos neste termo foram realizados pelo critério de amostragem.

Ante o exposto, opinamos pelo reconhecimento do crédito excedente da COFINS não-cumulativa pleiteada, neste processso, no valor de **R$ 1.506.536,43 (Hum milhão quinhentos e seis mil, quinhentos e trinta e seis reais e quarenta e três centavos).**

E, para que conste e surta seus efeitos legais, lavramos o presente Termo em duas vias de igual teor e forma, que vai por nós assinadas, encerrando o procedimento fiscal nesta data.

Em fls 66, foi proferido o Despacho decisório com os seguintes termos:

Trata-se de pedido de ressarcimento da COFINS não cumulativo, no valor de R$ 1.506.536,43 (Um milhão, quinhentos e seis mil, quinhentos e trinta e seis reais e quarenta e três centavos), apurado no 1º trimestre de 2005 (janeiro a março).

Através de verificação na escrituração contábil e fiscal da empresa, conforme "Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal" de fls. 62/64, certificou-se da legitimidade do crédito pleiteado, por estar amparado pela Lei 10.833, de 29/12/2003 e Instrução Normativa SRF nº 460, de 18/10/2004.

Isto posto,

RESOLVO, com base na competência atribuída pelo artigo 250, XXI, da Portaria (MF) nº 30 de 25/02/2005,

RECONHECER à pessoa jurídica COMIL CARROCERIAS E ÔNIBUS LTDA, CNPJ nº 00.940.956/0001-73, o direito creditório contra a Fazenda Pública da União, no valor de **R$ 1.506.536,43 (Um milhão, quinhentos e seis mil, quinhentos e trinta e seis reais e quarenta e três centavos)**, decorrente de estímulos fiscais na área da COFINS não cumulativo apurado no 1º trimestre de 2005 (janeiro a março).

À SAORT para processar o ressarcimento nos termos das normas em vigor, observando-se, especialmente, o disposto na IN/SRF nº 460/2004 e cientificar a contribuinte deste Despacho Decisório e do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal de fls. 62/64.

Assim, foi lavrado o Auto de Infração pela DRF-PFO, através do qual exigiu créditos de PIS e/ou COFINS não-cumulativos, apurados entre março e dezembro/2004, pago a maior. Ou seja, depois de meses, os mesmos Agentes Fiscais designados para atuarem na verificação dos créditos ressarcidos em 2005, foram novamente destacados, desta vez, para *revisionar* os respectivos Termos de Verificação e Despacho Decisório e lavrar auto de infração com o objetivo de cobrar créditos supostamente devolvidos "à maior", isto é, apurados nas vendas no "mercado interno" *(*cujo aproveitamento estaria restrito *à* dedução escriturai direta).

Verifica-se que dois procedimentos fiscalizatórios distintos (o "originário" e o "revisional"), recaídos sobre os mesmos fatos, concluíram pela aplicação da mesma norma (art. 16 da Lei n° 11.116/05) - em ambos lançada como "fundamento legal, chegando à decisões colidentes entre si:

> (i)no primeiro, definiram pela restituição integral, "independente da origem dos mesmos, se do mercado interno ou da exportação"; ao passo que
>
> (ii)no segundo, renovam o juízo e obstaculizam o ressarcimento dos créditos oriundos de operações para com o "mercado interno", segregando-os dos obtidos com o "externo" para autorizar, quanto aqueles, seja procedida somente a "dedução" com débitos próprios da mesma espécie tributária

Antes, a interpretação da lei permitia o "ressarcimento"; já agora, passados mais meses da efetiva restituição só é lícito, de acordo com a nova "leitura" do mesmo comando legal, fosse feita a "compensação reduzida" daqueles créditos (mercado interno).

Após estes fatos entendo que houve revisão do ressarcimento autorizado, em violação aos Art.146 do CTN, e uma modificação do critério jurídico do ato anterior. Sem imprestável o autos de infração.

O ato administrativo deve atender aos requisitos de validade, em especial, 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 e uma superficial conferência de validade.

Verifica-se no presente caso que houve o Termo de Revisão de Verificação de Créditos da COFINS, após, teve o despacho decisório do Delegado de Passo Fundo que autorizou a revisão. E após foi determinado a lavratura do auto de infração, senão vejamos:

Assim, verifica-se que pela simples leitura do ato que foi homologado. conferindo autorização para revisão do ressarcimento, não está presentes 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 suporta a conclusão.

Como diz o voto vencido do ilustre Relator Luiz Roberto Domingo:

> *"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 n° 9.784/99, art. 53, prevê:

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.

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 configurasse 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, ato 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 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."

(....)

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 efeito 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 supedâneo 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 relembrar 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.

Há de ressalta que a atividade administrativa, no presente caso não é discricionária, mas vinculada, bem por isso goza de presunção de legalidade. É, de resto, o que dispõe o art. 53 acima citado, faz a necessária ressalva de que "A administração deve anular seus próprios atos, respeitados os direitos adquiridos".

E o artigo 2º dispõe que "Administração Pública obedecerá", "nos processos administrativos...entre outros, os critérios..." (§ único.) de "Interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação" (inc. XIII).

Assim, não há se falar em suposta autorização ampla e irrestrita do art. 53 da Lei nº 9.784/99, seja porque a próprio dispositivo invocado e o art. 2º da mesma Lei fixam balizas para proteger o contribuinte, seja porque diploma hierarquicamente superior (CTN) estipula hipóteses taxativas para as quais seria possível a revisão, e em nenhuma delas está contemplada o erro de direito cometido pelas Autoridades Fiscais executoras das duas fiscalizações.

Desta maneira é lícito afirmar, no presente caso que não haver se falar em "erro de fato" – no mais, sequer aventado como justificativa da refiscalização pelos Agentes Fiscais -, única hipótese autorizativa da revisão do ato decisório originário, tanto pela decisão ulterior quanto pelo lançamento ora fustigados.

Isto se deve, substancialmente, porque inalterada a situação fático-jurídica de a Contribuinte que é uma empresa exportadora e revende suas mercadorias (ônibus), também, no mercado interno; circunstância esta, aliás, objeto de comentários contextuais em ambos os "Termos de Verificação Fiscal" (original e revisional).

Assim, violado está, portanto, o art. 146 do CTN, segundo o qual:

"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". (grifou-se)

Sobre o assunto, assim sentencia GILBERTO DE ULHÔA CANTO:

"[...] ao apreciar o erro como um dos motivos que justificam o desfazimento ou a revisão do lançamento, distingue a melhor doutrina, e já hoje, também a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, as duas espécies o mesmo pode se revestir – erro de fato e erro de direito -, para só autorizar a revisão nos casos em que a autoridade lançadora tenha incorrido no primeiro (erro material de cálculo, por exemplo), mas não quando se trate de erro de direito. Tal entendimento está absolutamente conforme o sistema jurídico que nos rege, que não admite defesa baseada em erro de direito, pois a ignorância à lei não escusa ninguém. Se é assim para os particulares, com maior soma de razões sê-lo-á para a própria administração, que não poderá alegar nulidade de ato seu por haver mal interpretado o Direito, fazendo errônea aplicação sua ao fato". (in Estudos e Pareceres de Direito Tributário. RT: São Paulo, 1975, p. 47) – (Grifou-se)

Assim, entendo na impossibilidade de revisão do ato administrativo por mudança de critério jurídico em franca violação ao art. 146 do CTN, conforme acima explicado.

Imprestabilidade do veículo "Auto de Infração" para a glosa de créditos de PIS/COFINS.

Como dou provimento ao Recurso do Contribuinte anulando o auto, fica prejudicada a meteria referente a **Imprestabilidade do veículo "Auto de Infração" para a glosa de créditos de PIS/COFINS,**

Conclusão:

Diante disto, dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado

Com todo respeito ao voto da ilustre Relatora, mas discordo de suas conclusões, quanto ao conhecimento integral do recurso especial do contribuinte e também em relação ao mérito.

Não conheço da primeira matéria **(i)** falta de motivação do ato administrativo que autorizou a revisão/reabertura do procedimento fiscal anteriormente realizado pelo fato de os acórdãos paradigmas apresentados não comprovarem a divergência suscitada.

O Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) assim dispõe, quanto ao recurso especial:

> "Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.
>
> § 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)
>
> (...).
>
> § 6º Na hipótese de que trata o **caput**, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.
>
> (...).
>
> § 8º A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.
>
> (...)."

A questão é que, da simples leitura do exame de admissibilidade o que se observa é que os paradigmas, analisando elementos de prova diferentes, entendeu que não houve motivação suficiente. Ou seja, tanto o acórdão recorrido quanto os paradigmas tiveram decisões convergentes, quanto à necessidade de motivação dos atos administrativos. Porém, em situações fáticas diferentes, decidiram em sentido contrário.

Assim, demonstrada e comprovada a falta de similitude entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, o recurso especial do contribuinte não deve ser conhecido, quanto matéria "***Falta de motivação do ato administrativo que autorizou a revisão/reabertura do procedimento fiscal anteriormente realizado***", conforme dispõe o art. 67 do RICARF.

Quanto ao mérito, as matérias admitidas nesta fase recursal foram "impossibilidade de revisão do ato administrativo por mudança de critério jurídico em franca violação ao art. 146 do CTN" e a "Imprestabilidade do veículo 'Auto de Infração' à exigência de créditos financeiros tidos por ressarcidos indevidamente". Como são matérias que se interligam no seu conteúdo, analisaremos as duas de forma conjunta.

Ao contrário do entendimento da ilustre relatora do voto vencido, entendo que a Autoridade Administrativa não só pode revisar seus atos, mas tem o dever de revisá-los/retificá-los, quando comprovados erros e não transcorridos o prazo revisional de 5 anos.

A utilização do auto de infração para a exigência de ressarcimento de tributo efetuada indevidamente e/ ou a maior para o contribuinte, mediante lançamento de ofício, está muito bem fundamentada, no voto vencedor do acórdão recorrido, pelo Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Como tenho o mesmo entendimento daquele Conselheiro, adoto os fundamentos expendidos por ele, em seu voto, reproduzidos a seguir:

> Inobstante os relevantes argumentos trazidos pelo Ilustre Conselheiro Relator, ouso descordar 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 apreciação judicial.
>
> 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.

Ante o exposto, NÃO CONHEÇO do recurso especial do contribuinte, quanto `à matéria "***Falta de motivação do ato administrativo que autorizou a revisão/reabertura do procedimento fiscal anteriormente realizado***" e, na parte conhecida, NEGO-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal.