



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13502.720615/2016-12  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-013.515 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 16 de novembro de 2022  
**Recorrente** FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA E FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL E FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

DESPACHO DECISÓRIO REVISOR. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. NULIDADE. OCORRÊNCIA.

Não presentes as hipóteses elencadas no art. 149 do Código tributário Nacional, não há que se falar em revisão de ofício de despacho decisório original emitido devidamente por autoridade competente.

No presente caso, a revisão do despacho original, com novo despacho revisor, que ocorreu especificamente por conta de Solução de Consulta, publicada posteriormente ao despacho decisório primitivo, mediante conversão em diligência motivada pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal, implicaria mudar de ofício o próprio entendimento original do auditor fiscal que, por sua vez, seria imutável e definitivo.

Ademais, independentemente de o primeiro despacho ser imutável e definitivo, não há que se falar em refazimento do despacho original com a emissão de um despacho revisor aplicando Solução de Consulta publicada posteriormente ao referido despacho original, pois a aplicação de novo ato de forma retroativa estaria vedada, nos termos do art. 48, § 12, da Lei 9.430/96, art. 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei 9.784/99 e art. 100 do Decreto 7.574/11.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos, nos termos do despacho em agravo. Por voto de qualidade, deu-se provimento ao recurso do contribuinte, para declarar a nulidade do despacho decisório revisor, proferido após a diligência, devendo os autos retornarem à DRJ, para apreciação da manifestação de inconformidade apresentada em relação ao despacho decisório original, vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimarães e Liziane Angelotti Meira, que entenderam não haver nulidade do despacho decisório revisor. Em

função da decisão, restou prejudicada a análise do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

*(documento assinado digitalmente)*

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

*(documento assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimarães, Érika Costa Camargos Autran, Liziane Angelotti Meira, Vanessa Marini Cecconello, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

## **Relatório**

Tratam-se de Recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra acórdão nº 3201-004.925, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento que,

- por voto de qualidade, rejeitou a preliminar de nulidade;
- No mérito, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito de a Recorrente apurar crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS e à COFINS, na forma prevista no art. 11A da Lei nº 9.440/1997 e para considerar as vendas à Zona Franca de Manaus como equivalente a receitas de exportação.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012*

*DESPACHO DECISÓRIO REVISOR. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. PODER DE AUTOTUTELA*

*Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. É possível a revisão de ofício de despacho decisório anterior dentro do prazo de prescrição administrativa e com base no princípio da autotutela estatal. Aplicação ao caso da Súmula nº 473 do Supremo Tribunal Federal STF.*

*CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. INCENTIVO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PREVISÃO NOS ARTS. 1º, IX, 11, 11A E 11B DA LEI N. 9.440/1997. IDENTIDADE. INTERPRETAÇÃO DE INCENTIVOS FISCAIS. FINALIDADE DA LEI. PREVISÃO NA LEI DE RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 74 DA LEI N. 9.430/1996. LIMITAÇÃO DA APLICAÇÃO DA LEI GARANTIDORA DO RESSARCIMENTO. ATO INFRALEGAL. IMPOSSIBILIDADE.*

*As disposições dos arts. 1º, IX, 11, 11A e 11B, todos da Lei n. 9.440/1997, tratam do mesmo incentivo fiscal.*

*Não existe fundamento teleológico para entender que o incentivo fiscal permitiria apenas o abatimento com débitos do IPI e o acúmulo do saldo credor do imposto.*

*Interpretação de que os dispositivos da Lei nº 9.440/97 (art. 1º, IX, art. 11, art. 11A e art. 11B) guardam identidade, que atende ao desiderato da lei.*

*Havendo a identidade de benefícios os arts. 11A e 11B não são benefícios que devam ser considerados como em compartimento estanque em relação ao art. 1º, IX, da Lei n. 9.440/1997. Com a identidade de benefício, é possível o aproveitamento e lastro legal que possibilita o ressarcimento.*

*CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NOS ARTS. 1º, IX, 11, IV, E 11A, DA LEI Nº 9.440/1997. APURAÇÃO SOBRE O FATURAMENTO DA REVENDA DE BENS IMPORTADOS. DESCABIMENTO.*

*É descabida a apuração do crédito presumido de IPI de que tratam os arts. 1º,*

*inciso IX, 11, inciso IV, e 11A da Lei nº 9.440/1997, em relação à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS incidentes sobre ao faturamento auferido com a revenda de veículos importados.*

*ARTS. 1º, IX, 11, IV, E 11A, DA LEI Nº 9.440/1997. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. MÉTODO DE DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS. VINCULAÇÃO AO MÉTODO ADOTADO PELA MATRIZ.*

*O método utilizado pelo estabelecimento beneficiado com o crédito presumido de IPI previsto nos arts. 1º, inciso IX, 11, inciso IV, e 11A, da Lei nº 9.440/1997, para determinar, no cálculo do incentivo, os créditos da não cumulatividade de contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS referentes aos insumos aplicados na industrialização dos bens incentivados é vinculado àquele adotado pela matriz para calcular os créditos destes mesmos insumos na apuração centralizada das contribuições devidas na forma das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente.*

*RECEITAS AUFERIDAS NAS VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIPARAÇÃO ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO*

*A discussão quanto à equiparação das referidas receitas se encontra pacificada pelo Ato Declaratório PGFN 4/17. É de se equiparar as receitas auferidas nas vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus ZFM às receitas de exportação para afastar a tributação pelo PIS e pela Cofins.”*

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência quanto à possibilidade de ressarcimento do crédito presumido previsto nos arts. 11-A e 11-B da Lei 9.440/97, tendo em vista que a decisão recorrida admite que este tipo de crédito presumido seja ressarcível, isto é, possa ser compensado com outros tributos ou devolvido em espécie.

Em despacho às fls. 1763 a 1765, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quanto à matéria “Possibilidade de ressarcimento do crédito presumido previsto nos arts 11-A e 11-B da Lei 9.440/97.

Contrarrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo, que trouxe, entre outros, que:

- O Decreto 2.179/97, que regulamenta a Lei 9.440/97 e trata, entre outros, das definições e dos conceitos constantes da Lei, em especial o que define “beneficiários”, encontra-se em pleno vigor, não tendo sido revogado, quer expressa quer tacitamente, por nenhum dispositivo legal posterior;
- Na medida que o art. 6º, parágrafo 3º (redação do Decreto 6556/08) dispõe sobre a forma de aproveitamento do crédito concedido pela Lei 9.440/97 como forma de ressarcimento do PIS e da COFINS, este aplica-se tanto ao art. 1º, como ao 11-A;
- Em relação às hipóteses de aproveitamento e utilização do mesmo crédito presumido de que trata a Lei 9.440, são aqueles a que se refere o art. 135, do RIPI, baixado com o Decreto 7.212/2010;
- Esta conclusão é de cristalina evidência tanto assim que a introdução do art. 11-A à Lei 9.440 se deu por força do disposto na Lei 12.218, de 30 de março de 2010, sendo que o RIPI, em que se encontra a disposição do art. 135, foi baixado pelo Decreto 7.212/10;
- Houvesse a intenção do legislador ao baixar o RIPI em 15/06/2010 estabelecer hipótese diversa de aproveitamento do crédito relativo ao art. 11-A da Lei 9.440, introduzida pela Lei nº 12.218, editada em 30/03/2010 e, por certo, teria ou haveria de ter estabelecido clara e expressamente, o que por evidente não o fez.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência em relação às seguintes matérias:

- (i) Nulidade e ilegalidade do Resolução nº 11.002.001 e do Despacho Decisório Revisor nº 0260-2017, por violação ao disposto nos arts. 149, 156, II, do CTN e no art. 74, e §§2º, 9º a 11º, da Lei nº 9.430/96;
- (ii) Nulidade e ilegalidade do Resolução nº 11.002.001 e do Despacho Decisório Revisor nº 0260-2017, por violação ao disposto no art. 18, do Decreto nº 70.235/72;

- (iii) Nulidade e ilegalidade do Resolução n.º 11.002.001 e do Despacho Decisório Revisor n.º 0260-2017, por violação ao disposto no art. 146, do CTN;
- (iv) Por violação ao artigo 111 do CTN na interpretação da norma que concede benefício fiscal;
- (v) Violação ao artigo 146 e 149 do CTN, por alteração do critério jurídico que instrui o lançamento;
- (vi) Violação ao artigo 62, §2º, do RICARF e os arts. 2º, 3º, §2º, I, da Lei n.º 9.718/98, pela não aplicação da decisão do STF em repercussão geral que excluiu o ICMS da base de cálculo das contribuições.

Em despacho às fls. 2136 a 2151, foi negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Agravo contra o despacho que inadmitiu o seguimento do recurso foi interposto pelo sujeito passivo; mas, em despacho às fls. 2215 a 2227, o agravo foi acolhido parcialmente, sendo dado seguimento parcial ao recurso especial em relação à matéria “*nulidade e ilegalidade da resolução e do despacho decisório revisor, por violação ao disposto nos arts. 149, 156, II, do CTN e no art. 74, e §§ 2º, 9º a 11º, da Lei 9.430/96*”.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que trouxe, entre outros, que:

- O recurso não deve ser conhecido;
- A recorrente suscita nulidade da Resolução por ferir o princípio da imparcialidade do julgador, considerando-se que converteu o julgamento em diligência extrapolando os limites da competência da DRJ no tocante à parcela não litigiosa do direito creditório, e, destarte, teria agido como órgão preparador e autuante, determinando a realização de lançamento, atividade privativa da autoridade fiscal, aos moldes do art. 142, do CTN. Aduz ainda ser incabível que a Resolução determine que a autoridade fiscal reveja as homologações e ainda informe sobre a formalização da multa de ofício nos processos de compensação;

- O intuito da DRJ era evitar alguma lacuna ou omissão no trabalho fiscal ante a superveniência da SCI nº 25/2016 e, portanto, depreende-se a cautela e o zelo do órgão julgador em aplicar a legislação considerando todas as nuances do caso concreto e da legislação de regência.
- Ao revés, não se infere da resolução da DRJ nenhum pré-julgamento ou imposição para aplicação da supracitada SCI pela autoridade autuante, mas sim, diligenciou para a fiscalização concluir o trabalho fiscal sopesando as considerações formuladas na referida solução de consulta interna. Não se revela, portanto, nenhuma invasão ou usurpação de competência da unidade fiscal lançadora.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise dos recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, para melhor elucidar o direcionamento pelo conhecimento ou não das matérias admitidas em despachos, passo a discorrer sobre as matérias de ambos os recursos.

Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que suscitou divergência quanto à discussão acerca da possibilidade de ressarcimento do crédito presumido previsto nos arts 11-A e 11-B da Lei 9.440/97, entendo que o recurso deva ser conhecido. O que concordo com o exame de admissibilidade, eis:

*“[...]*

*A Fazenda suscita divergência quanto à possibilidade de ressarcimento do crédito presumido previsto nos artigos 11-A e 11-B da Lei 9.440/97.*

*Comparando-se os arestos, constata-se, efetivamente, a divergência jurisprudencial. O acórdão recorrido, conforme a ementa já transcrita, admite que este tipo de crédito presumido seja ressarcível, isto é, possa ser compensado com outros tributos ou devolvido em espécie.*

*O paradigma, por seu turno, entende que tal crédito presumido não é ressarcível, podendo ser compensado somente com o próprio IPI, na escrita fiscal. Veja-se (fl. 1.749):*

*Dessa feita, o crédito presumido em julgamento somente pode ser utilizado para abatimento do próprio IPI na sua apuração em conta gráfica, não sendo factível o seu ressarcimento em dinheiro ou ainda para ser utilizado para compensação de outros tributos federais.*

*Portanto, tenho como não ressarcíveis os créditos presumidos de IPI dos arts. 11-A e 11B, da Lei nº 9.440/1997, e portanto, não podem ser objetos de PER/DCOMP.*

*Portanto, resta configurada a divergência jurisprudencial, a reclamar solução pela Instância Especial. [...]”*

Relativamente ao recurso do sujeito passivo – 1º, que ressurge com a matéria “nulidade e ilegalidade da resolução e do despacho decisório revisor, por violação ao disposto nos arts. 149, 156, II, do CTN e no art. 74, e §§ 2º, 9º a 11º, da Lei 9.430/96”, importante recordar:

- Acórdão recorrido:

- Ementa:

*“[...]”*

*DESPACHO DECISÓRIO REVISOR. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. PODER DE AUTOTUTELA*

*Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. É possível a revisão de ofício de despacho decisório anterior dentro do prazo de prescrição administrativa e com base no princípio da autotutela estatal. Aplicação ao caso da Súmula nº 473 do Supremo Tribunal Federal STF. [...]”*

- Voto Vencedor:

*“[...]”*



Segundo consta dos autos, ao apreciar a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente, instou a unidade preparadora a promover a revisão do Despacho Decisório, **a fim de que se pudesse tomar "as medidas que a respeito entender oportunas", em face do que disposto em Solução de Consulta Interna que dispunha sobre a mesma matéria nele tratada.**

Entende ter havido reforma para pior de sua situação, violação do princípio da imparcialidade e decisão "extra petita".

Bom, cabe ressaltar, que, como sabido, o tema da reforma para pior no processo administrativo é um tanto quanto controverso. Em síntese, o princípio da non reformatio in pejus veda que o órgão ad quem, ao julgar o recurso apresentado pela parte, profira decisão que lhe seja mais desfavorável.

**Contudo, o fato aqui não é de reforma para pior, mas de controle da legalidade – o poder de autotutela da Administração Pública de rever seus próprios atos quando eivados de vícios de legalidade.** Não há, ademais, no processo administrativo, a figura do trânsito em julgado, como se verifica em sede judicial.

O fato de serem tais hipóteses diferentes resta bem pontuado nessa sintética passagem escrita por Lúcia Valle Figueiredo (FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Curso de direito administrativo. 8ªed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 455), nos seguintes termos:

**“E, nesta hipótese, fala-se impropriamente em reformatio in pejus. Houve, na verdade, ato de controle de legalidade, por importar nulidade do procedimento; caso assim não se procedesse, estaria a Administração agindo contra legem.”**

Esse poder dever conferido à Administração Pública, que decorre do princípio da indisponibilidade do interesse público sobre o privado, encontra-se plasmado no art. 53 da Lei nº 9.784, de 1999, segundo o qual **“A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revoga-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos (o dispositivo**

*positivou matéria já sumulada pelo Supremo Tribunal Federal: Súmula nº 473 – “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revoga-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”).*

*Enfim, nada obstava – aliás, tudo exigia – pudesse a DRJ agir como agiu, mas desde que à Recorrente fosse conferida a oportunidade de comparecer novamente aos autos, apresentando os argumentos que entendesse necessários, o que, como se viu, findou por ocorrer.*

*Nulidade, portanto, não há. [...]”*

- Em relação ao acórdão indicado como paradigma 1401-001.487, o despacho de agravo:

*“[...]”*

*O aresto paradigmático, por seu turno, concluiu que o despacho decisório que homologa a compensação, extingue o crédito tributário, ex vi do art. 156, VII do Código Tributário Nacional, de tal sorte que, mesmo não escoado o prazo legal para revisão, não seria possível “reconstituir” o crédito tributário correspondente, verbis:*

*“A revisão dos atos da Receita Federal não pode acontecer indiscriminadamente, em prejuízo de direitos do contribuinte. O art. 149 do CTN - que não se aplica diretamente ao caso, uma vez que trata da revisão do lançamento - pode ser utilizado como exemplo para afirmar que há limites à revisão dos atos da Administração Tributária.*

*No caso da homologação de compensação, não há qualquer previsão no CTN no sentido de que ela poderá ser revisada. Pelo contrário, a prescrição é de que ela extingue o crédito tributário. Se o extinguiu e não era nulo o ato administrativo que o fez, não há como voltar atrás e ‘reconstituir’ o crédito.*

*No presente caso, houve mera mudança de entendimento da Receita Federal, que publicou um ato administrativo perfeito, fundamentado, e depois decidiu voltar atrás na sua conclusão a respeito da compensação. Se o despacho tivesse sido emitido, mas não publicado, aí se poderia substituí-lo. Assim como a DRJ não pode publicar um Acórdão e depois*

*mudá-lo pura e simplesmente, assim como o CARF também não pode, é preciso respeitar a segurança jurídica de modo a não alterar decisões que dizem respeito a compensações tributárias do contribuinte, que extinguiram o crédito dele exigido, quando elas foram publicadas e emanaram seus efeitos.*

*Não importa para o caso se havia ou não prazo decadencial ainda, pois a questão paira sobre a impossibilidade de 'reconstituir' crédito tributário extinto após compensação e respectiva homologação dela.*

*Assim como um contribuinte que paga um crédito tributário exigido por meio de Auto de Infração e desiste da discussão administrativa não poderá rediscutir o crédito em processo administrativo, a Receita Federal não pode decidir fundamentadamente por homologar uma compensação e depois mudar de ideia, deixando de homologá-la por completo.*

*Nesse caso, há sim preclusão para a Receita Federal, tendo em vista que o cidadão não pode ficar à mercê de tomar decisões a respeito do seu crédito e depois simplesmente mudá-las.”*

*Realça a dissensão entre os decisórios a tese estampada no voto vencido (paradigma), que, tal qual o recorrido, propunha o afastamento da preliminar de nulidade com base no princípio da autotutela:*

*“É preceito basilar do direito administrativo que a administração pode (na verdade, deve) rever seus próprios atos no caso de ilegalidade. Para tais situações, diferentemente do que governa o processo judicial, não há preclusões lógicas, nem consumativas. Só se aplicam as preclusões temporais, que não se caracterizaram no presente feito.*

*Não há qualquer previsão específica da seara tributária que mitigue essa máxima.”*

Vê-se, com a clarificação do voto vencido, que as mesmas discussões foram promovidas nos arestos recorrido e paradigma, mas com resultados diferentes – o que entendo ser possível se conhecer do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Sendo assim, conheço os recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo.

Ventiladas tais considerações, considerando a matéria trazida pelo sujeito passivo, cabe ao colegiado apreciá-la primeiro, eis que se o recorrente lograr êxito em seu pedido, a matéria admitida em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional restaria prejudicada para análise por esse colegiado.

Isto posto, quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, que ressurge com a discussão acerca da “nulidade e ilegalidade da resolução e do despacho decisório revisor, por violação ao disposto nos arts. 149, 156, II, do CTN e no art. 74, e §§ 2º, 9º a 11º, da Lei 9.430/96”, sem delongas, entendo que lhe assiste razão – o que, para melhor elucidar, primeiramente, menciono as razões de decidir do voto do conselheiro Leonardo Andrade:

- No caso concreto, não houve apontamento de nenhum dos requisitos do art. 149 do CTN para justificar a revisão do despacho inaugural;
- A Delegacia de Julgamento ao determinar a revisão do despacho decisório através da Resolução nº 11002.001, extrapolou os limites da lide, converteu o julgamento em diligência a fim de que a Fiscalização pudesse tomar "as medidas que a respeito entender oportunas", **em decorrência da SCI nº 25, expedida em momento posterior, em 23/09/2016;**
- A conversão do julgamento em diligência induziu que outra decisão, através de despacho decisório revisor fosse tomada para que se passasse a aplicar o contido na Solução de Consulta Interna nº 25/2016, ou seja, a adoção de outro entendimento firmado no âmbito da Receita Federal;
- Tal prática acabou por culminar que a autoridade fiscal revisse (i) os créditos anteriormente reconhecidos pelo despacho decisório; (ii) os créditos em litígio e (iii) formalizasse a exigência de multa isolada, tudo ante o teor da então novel Solução de Consulta Interna nº 25/2016.

Ora, vê-se que a revisão ocorreu especificamente em função de Solução de Consulta (desfavorável ao sujeito passivo e contraditória ao despacho que aceitou em parte o crédito do sujeito passivo), **emitida posteriormente ao despacho decisório. A revisão, no presente caso, não foi motivada pelas hipóteses descritas no art. 149 do CTN.**

Caso aceitássemos esse procedimento motivado pela DRJ, implicaria mudar de ofício o próprio entendimento original do auditor fiscal reproduzido no primeiro despacho. E sabe-se que não caberia tal revisão, nesse caso, eis que tal ato (despacho) seria definitivo, não havendo previsão legal para tanto, eis que a motivação não decorreu de nenhuma das hipóteses elencadas no art. 149 do CTN.

Ademais, se a administração fiscal emite entendimento diferente ou esclarece seu novo entendimento de forma a trazer reflexos ao contribuinte, pois a legislação não é clara ou é omissa ou traz discussões no âmbito tributário, é de se considerar a inteligência do art. 39 da IN RFB 2058, de 2021 para as Soluções de Consultas emitidas pela administração fiscal:

*“Art. 39. O recurso especial e a representação de divergência serão decididos pela Cosit por meio de solução de divergência.*

*§ 1º Reconhecida a divergência, será editado ato específico, de caráter geral, uniformizando o entendimento, **com efeitos a partir da data da ciência ao destinatário da solução reformada [...]**”*

Ou seja, o entendimento trazido pela Solução de Consulta deveria ser aplicável a partir da data de sua publicação – que, nesse caso, ocorreu supervenientemente ao despacho.

Vê-se, com efeito, que a IN até traz que o novo entendimento proferido em Solução de Consulta somente produz efeitos após a data de sua publicação. Ou seja, os atos administrativos anteriores não estariam abarcados, a rigor, por um novo entendimento dado pela autoridade fiscal. Sendo, por conseguinte, imutável o despacho. Não poderia ser diferente, eis que o suporte legal, para tanto, traz:

*Lei 9.430/96*

*Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.*

*[...]*

*§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial. [...]*”

Além disso, impossível ignorar os dizeres do art. 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei 9.784/99 e art. 100 do Decreto 7.574/11:

*“Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*

*Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:*

*[...]*

*XIII – interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada a aplicação retroativa de nova interpretação.”*

*“Art. 100. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento expresso na respectiva solução, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após ser dada ciência ao consulente ou após a sua publicação na imprensa oficial ( Lei nº 9.430, de 1996, art. 48, § 12 ).*

*Parágrafo único. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em solução de consulta, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na Imprensa Oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.”*

Nesses termos, independentemente de o primeiro despacho ser imutável e definitivo, não haveria como a origem refazer o despacho original (com um despacho revisor) aplicando a Solução de Consulta que foi publicada posteriormente ao referido despacho original.

Em vista do exposto, voto por dar provimento ao recurso do contribuinte, para declarar a nulidade do despacho decisório revisor, proferido após a diligência, devendo os autos retornarem à DRJ, para apreciação da manifestação de inconformidade apresentada em relação ao despacho decisório original.

Considerando esse direcionamento na sessão de julgamento, a análise do mérito trazido em Recurso Especial da Fazenda Nacional, restou prejudicada.

É o meu voto.

*(Assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama