



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

**Processo n°** 10384.720215/2013-60  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 3302-005.643 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de julho de 2018  
**Matéria** EMBARGOS DE DECLARAÇÃO  
**Embargante** COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2009

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. CONTRADIÇÃO. OMISSÃO. OBSCURIDADE. INEXISTÊNCIA

Devem ser acolhidos os embargos declaratórios somente quando presente contradição, omissão e obscuridade no acórdão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos de declaração. O Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède votou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), Fenelon Moscoso de Almeida, Vinícius Guimarães, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Diego Weis Júnior.

## Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Ambev S/A, ora Embargante, contra o Acórdão nº 3302-004.410 que, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário, nos termos da ementa abaixo sintetizada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2009

ISENÇÃO. IPI. CRÉDITO. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

No artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, entende-se por "matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental, tal como definida no art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei n. 291/67 (Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima), não se confundindo com a Amazônia Legal (Lei nº 5.173/66).

CRÉDITOS. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não existe amparo legal para a tomada de créditos fictos de IPI em relação a insumos adquiridos com a isenção prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67.

MATÉRIAS PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. INTERPRETAÇÃO DA DECISÃO PROFERIDA NO RESP 1.075.508/SC. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62, §2º DO RICARF.

O aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

A decisão proferida no Resp 1.075.508/SC, submetido à sistemática de que trata o artigo 543C do anterior CPC, acolhe a tese do contato físico e do desgaste direto em contraposição ao desgaste indireto, a qual deve ser acolhida nos julgamentos do CARF em conformidade com o seu Regimento Interno.

CRÉDITO DE IPI. CERVEJAS E REFRIGERANTES. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

Cervejas e refrigerantes são tributados uma única vez na saída da estabelecimento fabril, sendo vedada a tomada de crédito na aquisição ou recebimento por estabelecimento.

Segundo a Embargante o v. acórdão embargado é obscuro, contraditório e omissis pelos seguintes motivos:

1. *Omissão e obscuridade* quanto à afirmação de que o açúcar e o corante caramelo não podem ser enquadrados como matéria prima.
2. *Omissão* quanto ao tratamento específico das mercadorias provenientes das ZFM (art. 40 do ADCT).
3. *Obscuridade e omissão* quanto à alegação de descumprimento dos termos da diligência.

4. *Obscuridade, omissão e contradição* quanto à forma requerida para cumprimento da diligência e inobservância dos arts. 383 e seguintes do RIPI.

Em 19 de setembro de 2017, foi proferido o despacho de fls. 1.150-1.154, inadmitindo os Embargos de Declaração. Intimada da referida decisão, a ora Embargante interpôs Recurso Especial (fls. 1.170-1.199), julgado nos termos do despacho de fls. 1.421-1.433:

Em cumprimento ao disposto no art. 18, inc. III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retro expostas, NEGO SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Em relação à divergência 2, quanto incompetência da turma julgadora, por força do disposto no art. 71, §2º, inciso V- falta de prequestionamento, do RICARF, este despacho é definitivo, não mais cabendo a interposição de qualquer outro recurso na esfera administrativa. Em relação às divergências jurisprudenciais quanto às matérias Necessário tratamento prioritário às empresas sediadas na ZFM – ilegitimidade das glosas de créditos de produtos oriundos da ZFM; Possibilidade de tomada de créditos referentes a produtos sujeitos ao regime monofásico, e Possibilidade de utilização de créditos decorrentes das aquisições de insumos, contra este despacho cabe o recurso previsto no art. 71, do Anexo II, do RICARF.

Ainda, nos termos do art. 67, § 3º, do RI-CARF, com a redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016, o despacho do Presidente do colegiado que não conhecer ou rejeitar os embargos de declaração tem caráter definitivo, não havendo previsão regimental para qualquer recurso contra ele. Por essa razão, não se conhecerá da alegada divergência entre ele e os acórdãos CsRF n.ºs 01-05.134 e 00-00.028.

Encaminhe-se à DERAT-SPO-SP, para cientificar o sujeito passivo do presente despacho, bem como para a adoção das demais providências de sua alçada. Caso haja interposição do recurso previsto no art. 71 do RI-CARF, encaminhe-se ao CARF para apreciação.

Inconformada com as decisões anteriormente citadas, a ora Embargante impetrou Mandado de Segurança, distribuído sob o nº 1014738-97.2017.4.01.3400, em trâmite perante a 22ª Vara da Justiça Federal de Brasília/DF e, obteve decisão liminar determinando que o julgamento dos Embargos de Declaração sejam submetidos ao Colegiado administrativo competente.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Walker Araujo - Relator

Em cumprimento a decisão judicial proferida no Mandado de Segurança nº 1014738-97.2017.4.01.3400, submeto à esta Turma o julgamento dos Embargos de Declaração opostos pela empresa Ambev S/A contra decisão que negou provimento ao recurso voluntário.

A Embargante entende que o v. acórdão embargado é obscuro, contraditório e omissivo pelos seguintes motivos:

1. *Omissão e obscuridade* quanto à afirmação de que o açúcar e o corante caramelo não podem ser enquadrados como matéria prima.

2. *Omissão* quanto ao tratamento específico das mercadorias provenientes das ZFM (art. 40 do ADCT).

3. *Obscuridade e omissão* quanto à alegação de descumprimento dos termos da diligência.

4. *Obscuridade, omissão e contradição* quanto à forma requerida para cumprimento da diligência e inobservância dos arts. 383 e seguintes do RIPI.

Passa-se, então, a análise dos argumentos apresentados pelo Embargante.

### **1ª QUESTIONAMENTO**

Por bem retratar a insurgência da Embargante, extraio do despacho de admissibilidade as alegações quanto a omissão e obscuridade tratada neste tópico, a saber:

A Embargante alega que, como razão de decidir, o acórdão afirmou que o açúcar produzido no Estado do Mato Grosso e o próprio corante caramelo não se enquadram no conceito de matéria-prima, pois são produtos intermediários industrializados e não “*matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional*” referidas no art. 6º do DL nº 1.435/75 (fl. 17 do acórdão). Contudo, que trata-se de fundamento que não pode ser aceito na medida em que essa questão não foi objeto de questionamento fiscal pela autoridade lançadora.

Explica:

*Realmente, a acusação contida no AIIM originário não contesta a natureza dos insumos mencionados. O que é sustentado é que os “os kits para refrigerantes em questão não foram elaborados com nenhuma matéria-prima agrícola ou extrativa produzida na Amazônia Ocidental”*

A decisão que afastou a omissão/obscuridade suscitada pela Embargante assim expôs seus motivos:

1. Quanto à glosa de créditos relativos a insumos isentos adquiridos da ZFM.

1.1. Omissão e obscuridade quanto à afirmação de que o açúcar e o corante caramelo não podem ser enquadrados como matéria prima.

Nem com muito empenho consigo identificar nesse ponto evidência de qualquer forma de vício de contradição, obscuridade ou omissão, ou, mesmo, a sugerida inovação ou mudança de critério jurídico que, segundo a embargante, teria sido empregada pela Turma Julgadora.

É das próprias palavras da embargante que se extrai a clareza das razões de decidir e sua absoluta coerência com a motivação da autuação.

A afirmação que, segundo a própria embargante sustenta, está presente no auto de infração de que os *kits para refrigerantes em questão não foram elaborados com nenhuma matéria-prima agrícola ou extrativa produzida na Amazônia Ocidental* é idêntica à afirmação contida acórdão vergastado de que o açúcar e o

corante caramelo não se enquadram no conceito de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional (!).

Pois bem.

Analisando a impugnação apresentada pela Embargante verifica-se que a questão tida por inexistente no Auto de Infração, que segundo ela acarretaria inovação no lançamento, foi expressamente mencionado em sua defesa, a saber:

Fls. 485

Com efeito, parte dos produtos examinados pela fiscalização compreende concentrados das bebidas não alcoólicas - "kits" para a fabricação de Pepsi e Pepsi Twist - adquiridos junto a Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda. Tais concentrados são fabricados a partir de extrato de caramelo, insumo industrializado a partir do açúcar de cana plantada no Mato Grosso, atendendo assim ao requisito de matéria-prima vegetal originária da região amazônica.

Ou seja, a Embargante contestou expressamente a natureza dos insumos e, o relator do acórdão embargado nada mais fez do julgar o processo nos termos apresentados pelas partes, tornando, assim, totalmente improficuo suas alegações.

Nestes termos, entendo inexistir omissão/obscuridade suscitada pela Embargante.

## **2ª QUESTIONAMENTO**

Alega a Embargante:

A fim de reforçar a conclusão declinada, sustentou-se no acórdão que: “*A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal também não pode ser aplicada em benefício da recorrente, pois no julgamento do RE nº 566.819 o STF reformou seu entendimento quanto ao direito ao crédito do IPI na aquisição de insumos isentos*”.

E, também, que “*com o reconhecimento da repercussão geral no RE 592.891, a questão do direito ao crédito por aquisições isentas da ZFM se encontra pendente de julgamento pelo STF, o que retira o caráter de definitividade do RE 212.484, impedindo este colegiado de aplicar o art. 62 do RICARF para estender aquela interpretação ao caso concreto*” (fl. 1.080).

Ocorre que as justificativas contidas no bojo do acórdão embargado, a pretexto de evitar a aplicação do entendimento dos Tribunais Superiores no que tange à questão dos insumos adquiridos da ZFM, como no caso, são incorretas e, por isso, resultaram em **omissão** no exame do tratamento específico dispendido pela jurisprudência a tais insumos, com base no art. 40 do ADCT.

Por sua vez, a decisão inadmitiu os aclaratórios com base nos seguintes fundamentos:

Mais uma vez, *data maxima venia* nenhuma esforço de exegese favoreceria a Embargante.

Mais uma vez, considerando apenas as alegações da parte, vê-se com total clareza que o Relator do acórdão embargado apenas dedicou-se em demonstrar as várias nuances do assunto. Assim, esclareceu que *(i)* o RE 566.819/RS não favorecia

à recorrente; que o RE nº 592.891/SP, no qual efetivamente o assunto será decidido, ainda não transitou em julgado e **(iii)** o RE 212.484/RS não é de aplicação obrigatória pelo Colegiado, por que não foi submetido ao Regime de Repercussão Geral.

Em que pese os argumentos apresentados pela Embargante, entendo que não há omissão a ser sanada no acórdão combatido. A uma, porque o voto condutor do acórdão recorrido analisou, de forma adequada, todos os argumentos relevantes suscitados pela Embargante.

A duas, porque o fato de a Embargante não concordar ou entender que os argumentos apresentados no voto condutor do julgado não são corretos, certamente, não configura omissão, sendo que o mero inconformismo com a decisão deve ser objeto de recurso próprio.

Resta, assim, afastado o pedido formulado pela Embargante.

### **3ª e 4ª QUESTIONAMENTOS**

Empresto, uma vez mais, trechos do despacho de inadmissibilidade do embargos, que explicitou de forma concisa, as alegações da Embargante quanto aos vícios tratados neste tópico:

2. Ilegitimidade da cobrança do IPI relativo aos produtos sujeitos ao regime especial de que trata o art. 58-N da Lei n. 10.833/03.

2.1. Obscuridade e omissão quanto à alegação de descumprimento dos termos da diligência.

Neste tópico, em linhas gerais, argumenta que a principal razão de decidir do Colegiado ora embargado foi que a recorrente não teria atendido ao requerido na diligência, mas efetuado sua própria apuração, com o fito de se convalidar o creditamento (fl. 1.094).

Assim, considera que o acórdão embargado padece de obscuridade e omissão, uma vez que *(i)* a diligência foi cumprida pela Embargante exatamente nos termos em que determinada pela Resolução 3403-000.566 e pelo Termo de Intimação de Diligência; *(ii)* o Sr. Auditor-Fiscal que conduziu a diligência logrou reconstituir a escrita fiscal da Embargante, expurgando os débitos indevidos e ajustando o lançamento, como atestado por ele próprio e *(iii)* o Termo de Constatação foi apresentado com o único objetivo de comprovar o quanto alegado pela Embargante (de que houve “*lançamento indevido dos débitos de IPI nas saídas das mercadorias recebidas para revenda*”), o que logrou fazer de forma cabal.

2.2. Obscuridade, omissão e contradição quanto à forma para cumprimento da diligência e inobservância dos arts. 383 e seguintes do RIPI.

Acusa obscuridade e omissão do acórdão na alegação de que a Embargante deveria ter procedido de forma diversa na obtenção da prova determinada na diligência, pois “*se a documentação contábil e fiscal era regular e consistente, capaz de permitir o controle efeito das movimentações de aquisição e saídas tributadas, bastaria, então, identificar as notas fiscais de saída relativas às entradas glosadas, expurgar o IPI destacado nestas notas da escrituração fiscal (Livro Registro de Apuração de IPI), reconstituir a escrita e os saldos devedores em cada período autuado, para então promover a redução dos valores lançados*” (fl. 1.091)

Esclarece que a Resolução não previu forma específica para que fossem prestados os esclarecimentos requeridos. Também, que a ilação suscita dúvidas quanto à regularidade do controle de estoque efetuado pela Embargante, o que não se põe no caso. E, finalmente, porque a conclusão vislumbrada (*identificar as notas fiscais de saídas relativas às entradas glosadas*) não encontra fundamento na premissa adotada (de que “*a documentação contábil e fiscal era regular e consistente*”),

E acrescenta:

*De fato, a pretensão do v. aresto de que a prova determinada pelo E. CARF devesse ser no formato “mercadoria a mercadoria” não só é ilegal, como é tecnicamente impossível, pois os produtos fabricados e comercializados pela Embargante são fungíveis (não há mercadorias “carimbadas”) e a legislação do IPI não prevê controle físico individualizado das mercadorias.*

A decisão que inadmitiu os Embargos de Declaração foi proferida da seguinte forma:

2. Ilegitimidade da cobrança do IPI relativo aos produtos sujeitos ao regime especial de que trata o art. 58-N da Lei n. 10.833/03.

2.1. Obscuridade e omissão quanto à alegação de descumprimento dos termos da diligência.

Este item revela clara intenção de rediscutir o mérito. A Embargante alega que a diligência foi cumprida, ao contrário do que entendeu o Colegiado.

E também não é verdadeira a afirmação de que apenas foi intimada a apresentar prova cabal e que a reconstituição da escrita ficaria a cargo do Fisco. Observe-se em que termos requer o Termo de Diligência, tal como transcrito no corpo dos próprios aclaratórios:

*3) Assim, o processo foi encaminhado a esta fiscalização, a fim de que o autuado seja intimado a “fazer prova cabal de sua alegação de lançamento indevido de débitos nas saídas das mercadorias recebidas para revenda, inclusive aquelas realizadas com suspensão, alertando-se o contribuinte de que a atividade de provar não se limita a simplesmente juntar documentos nos autos, sem a necessária consolidação entre os registros contábeis-fiscais e os documentos que os legitimam, evidenciando o indébito. (grifos acrescidos)*

Após, a Fiscalização Federal apenas aduz que, com base na prova produzida pela contribuinte, posteriormente, se for o caso, efetuará a reconstituição da escrita do estabelecimento.

2.2. Obscuridade, omissão e contradição quanto à forma para cumprimento da diligência e inobservância dos arts. 383 e seguintes do RIPI.

Também não se vê, aqui, omissão no acórdão embargado.

Trata-se do juízo que o Colegiado formou acerca das provas apresentadas no processo. O Redator designado para o voto vencedor considerou insuficientes as demonstrações de que a recorrente lançou mão para atender a diligência demandada. Para melhor aclarar suas razões de decidir, explicou criteriosamente como seria possível a empresa demonstrar por outros meios o que se pretendia saber. Como se pode alegar que a valoração de provas assim procedida se caracterize como escolha de um meio específico para realização da diligência? Isso aconteceria se o relator ou

redator admitisse que os fatos investigados estão suficientemente demonstradas e, ainda assim, negasse o pleito por considerar que eles seriam melhor demonstrados por outro meio.

E, veja-se, o voto vencedor esforça-se em esclarecer que o pedido de diligência foi atendido como forma de evitar prejuízos indevidos à empresa.

*A recorrente, por sua vez, alegou em recurso voluntário que o trabalho fiscal deveria ser cancelado, pois não foi provada a falta de recolhimento do IPI e que o fato de a recorrente debitar nas saídas implicaria, quando muito, a postergação no recolhimento do imposto. Em adição, alegou que, em caso de dúvidas quanto aos cálculos apresentados, bastaria a realização de diligência para confirmação.*

(...)

*Para corrigir a escrita fiscal a favor da recorrente, foi deferida diligência expressa no sentido de se excluir os débitos de IPI indevidamente escriturados e proceder ao ajuste no lançamento.*

*Ocorre que o Termo de Constatação elaborado pela KPMG, não cumpriu a diligência no sentido de se identificar o IPI indevidamente debitado, reconstituir a escrita fiscal e ajustar o lançamento com os novos saldos que seriam apurados, mas, sim, caminhou no sentido de convalidar o procedimento efetuado pela recorrente de se creditar indevidamente e se debitar indevidamente, concluindo que o procedimento provocaria a anulação dos efeitos entre si.*

Já a alegada inobservância do art. 383 do RIPI não é matéria própria para a estreita via recursal representada pelos embargos de declaração. No máximo, seria caso de *error in iudicando*, mas nem disso se trata. Mais uma vez, a embargante intenta rediscutir o mérito, demonstrando que a KPMG considera que os critérios da legislação tributária, no caso, o artigo supracitado, foram observados, entendimento diverso a que chegou o Colegiado.

Conforme doutrina de Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha, é omissa a decisão: a) que não se manifesta sobre um pedido ou b) sobre argumentos relevantes lançados pelas partes e c) quando não apreciadas matérias de ordem pública, portanto cognoscíveis de ofício pelo magistrado, tenham ou não sido suscitadas pelas partes.

Os mesmos autores consideram obscura a decisão quando ininteligível, portanto, mal redigida, faltando-lhe a devida clareza. E contraditória, quando traz proposições inconciliáveis entre si, exemplificando com aquela em que há uma contradição entre os seus fundamentos e a sua conclusão. (*Direito processual civil: meios de impugnação às decisões judiciais e processo nos tribunais. Salvador: JusPODIVM, 2006, p. 131*).

Com efeito, os embargos declaratórios têm por finalidade tornar clara a decisão embargada ou trazer à discussão matéria que foi omitida ou contraditória no julgamento, de tal sorte que a solução dada pelo órgão encarregado de resolver a controvérsia demonstre, com clareza, haver enfrentado o objeto do litígio.

Deste modo, entendo não ser o caso de vícios apontados pela Embargante em relação às matérias por ela suscitadas, posto que o sistema de livre convencimento motivado, adotado no nosso ordenamento jurídico, permite que a decisão proferida seja fundamentada com base nos argumentos que o julgador entender cabíveis, o que foi feito no caso concreto.

O Superior Tribunal de Justiça firmou jurisprudência de que as decisões devem formar um conjunto coerente de enfrentamento das razões apresentadas pelo recorrente, sendo assim desnecessário o enfrentamento ponto-a-ponto:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ. 1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216)

No presente caso, concordo com o fundamento utilizado no despacho que inadmitiu os Embargos de Declaração, posto que a intenção da Embargante é rediscutir a matéria devidamente julgada por este Colegiado.

Diante do exposto, voto por rejeitar os Embargos de Declaração, nos termos do voto Relator.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo