



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

Processo nº 11065.721801/2017-21
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 3302-006.924 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de maio de 2019
Matéria IPI. GLOSA DE CRÉDITOS. BEBIDAS.
Embargante AMBEV S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/07/2013

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

NULIDADE DO LANÇAMENTO PELO FATO DE A FISCALIZAÇÃO NÃO TER INDICADO A CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Aplicação do Princípio do DABOMIHIFACTUM, DABOTIBI JUS. Exposto o fato, o juiz aplicará o direito, ainda que não alegado o dispositivo legal ou alegado equivocadamente.

O fato do Termo de Verificação Fiscal não ter indicado a classificação tributária que entendia ser correta, mas ter descrito adequadamente os fatos para propiciar a aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado pelos Julgadores de primeira e segunda instâncias, não macula o lançamento.

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR.

O artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E tem uma razão de ser em função da repartição de competências tributárias entre diversos entes federativos.

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher, parcialmente, os embargos de declaração para sanar a contradição e suprir a omissão, sem, contudo, imprimir-lhes efeitos infringentes.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Luis Felipe de Barros Reche (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente Substituto).

Relatório

AMBEV S.A. invocou o art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, para interpor Embargos de Declaração contra o Acórdão nº 3302-006.113, de 27 de novembro de 2018.

O arrazoado de fls. 632 a 639, após síntese dos fatos relacionados com a lide acusa a decisão do vício de contradição e obscuridade, pois utilizou como fundamento para afastar o argumento de nulidade da Embargante o fato de que o Acórdão prolatado pela DRJ quando do julgamento da Impugnação teria apontado a classificação fiscal adequada. Defende que, em momento algum, o Acórdão consignou que a Fiscalização teria logrado êxito em apontar a classificação fiscal entendida como correta para os kits concentrados, tendo se limitado a afirmar que o referido código NCM/SH teria sido trazido apenas em momento posterior, pela decisão da DRJ que julgou a Impugnação da Embargante. Assim sendo, argumenta que a decisão teria sido omissa quanto à identificação do código NCM aplicável, ponto especificamente apontado pela Embargante a sustentar a nulidade do lançamento.

Ademais, ao afastar a nulidade da autuação com fulcro no entendimento descrito acima, o Acórdão embargado também teria incorrido em contradição, eis que expressamente reconheceu a impossibilidade de alteração de critério jurídico em relação a um mesmo lançamento.

Aduz que a decisão também omitiu-se quanto à necessidade de aplicação do RE nº 212.484/RS ao caso em virtude de norma superveniente, e quanto à juntada dos votos vencidos.

Em sua análise, o Despacho de Admissibilidade assim decidiu:

A primeira alegação é de contradição e obscuridade em relação ao tópico do recurso voluntário "Nulidade da autuação por ausência de pressupostos de validade", pelo fato de o acórdão

embargado ter afastado a nulidade em razão de que a decisão de primeira instância teria apontado a correta classificação:

"Portanto, o Acórdão entende por correta a classificação tributária no código NCM 2106.90.10, mas afasta a classificação no "Ex Tarifário 01" desse código."

A embargante possui razão, pois a alegação foi no sentido da nulidade do lançamento pelo fato de a fiscalização não ter indicado a classificação fiscal, ao passo que a decisão se limitou a dizer que o acórdão da DRJ considerou correta a classificação NCM 2106.90.10, sem enfrentar a acusação de nulidade da autuação.

A segunda alegação diz respeito à omissão de apreciação da aplicação do RE 212.484/RS por aplicação do artigo 24 da Lei nº 13.665/2018. Tal alegação não constou do recurso voluntário, mas da petição de e-fls. 567/572, cujo termo de solicitação de juntada data de 18/10/2018, após o protocolo da peça recursal em 07/03/2018. Verifica-se que o argumento é lastreado na Lei nº 13.655/2018, publicada em 26/04/2018, portanto, posterior ao protocolo do recurso voluntário. Trata-se, smj, de fato novo, cuja apreciação deveria ter sido feita pelo colegiado, ainda que fosse decidido pelo seu não conhecimento, nos termos do artigo 3º e 48 da Lei nº 9.784/1999:

Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

[...]

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

[...]

Art. 48. A Administração tem o dever de explicitamente emitir decisão nos processos administrativos e sobre solicitações ou reclamações, em matéria de sua competência.

A terceira omissão diz respeito ao não registro dos votos vencidos que constaram no resultado do julgamento. Quanto a este ponto, não assiste razão à recorrente, pois o RICARF exige que o registro apenas do voto do relator e dos votos vencedores, para os quais são designados os redatores, nos termos do artigo 63 do Anexo II do Regimento Interno. Eventuais votos vencidos podem compor o acórdão, na forma de declaração de voto, a qual, porém, é facultativa, conforme §6º do referido artigo 63.

Conclusão

Com essas considerações, admito, parcialmente, os embargos de declaração quanto à contradição e obscuridade em relação ao

tópico "nulidade da autuação por ausência de pressupostos de validade" e quanto á apreciação do artigo 24 da LINDB, constante da petição de e-fls. 567/572.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

1. DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

Em 18 de março de 2019, através de Despacho de Admissibilidade de Embargos proferido pela 2a Turma Ordinária, da 3a Câmara, da 3a Seção de Julgamento do CARF, foi admitido o recurso de **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO** para a manifestação quanto à contradição e obscuridade em relação ao tópico "nulidade da autuação por ausência de pressupostos de validade" e quanto á apreciação do artigo 24 da LINDB, constante da petição de e-fls. 567/572.

Portanto, entende-se que o recurso é admissível por atender a forma do artigo 65 do RICARF.

2. DA TEMPESTIVIDADE

O **Acórdão nº 3302-006.113**, da 2a Turma Ordinária, da 3a Câmara, da 3a Seção de Julgamento do CARF, data de 27 de novembro de 2018.

A Embargante tomou ciência da decisão de segunda instância em 04/01/2019, sexta-feira, como informa o termo de ciência de abertura de mensagem, às e-folhas 626, sendo que o prazo de 05 (cinco) dias só passou a correr dia 07/01/2019, segunda-feira, e protocolou os embargos de declaração em 11/01/2019, conforme Termo de Solicitação de Juntada à folha 627.

Assim, conclui-se que o recurso foi apresentado dentro do prazo legal.

O recurso é tempestivo.

3. CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE E OMISSÃO

A primeira alegação é de contradição e obscuridade em relação ao tópico do recurso voluntário "Nulidade da autuação por ausência de pressupostos de validade", pelo fato de o acórdão embargado ter afastado a nulidade em razão de que a decisão de primeira instância teria apontada a correta classificação:

"Portanto, o Acórdão entende por correta a classificação tributária no código NCM 2106.90.10, mas afasta a classificação no "Ex Tarifário 01" desse código."

A embargante possui razão, pois a alegação foi no sentido da nulidade do lançamento pelo fato de a fiscalização não ter indicado a classificação fiscal, ao passo que a decisão se limitou a dizer que o acórdão da DRJ considerou correta a classificação NCM 2106.90.10, sem enfrentar a acusação de nulidade da autuação.

A segunda alegação diz respeito à omissão de apreciação da aplicação do RE 212.484/RS por aplicação do artigo 24 da Lei nº 13.665/2018. Tal alegação não constou do recurso voluntário, mas da petição de e-fls. 567/572, cujo termo de solicitação de juntada data de 18/10/2018, após o protocolo da peça recursal em 07/03/2018. Verifica-se que o argumento é lastreado na Lei nº 13.655/2018, publicada em 26/04/2018, portanto, posterior ao protocolo do recurso voluntário. Trata-se, smj, de fato novo, cuja apreciação deveria ter sido feita pelo colegiado, ainda que fosse decidido pelo seu não conhecimento, nos termos do artigo 3º e 48 da Lei nº 9.784/1999:

Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

[...]

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

[...]

Art. 48. A Administração tem o dever de explicitamente emitir decisão nos processos administrativos e sobre solicitações ou reclamações, em matéria de sua competência.

4. DO DEFERIMENTO PARCIAL

- Nulidade do lançamento pelo fato de a fiscalização não ter indicado a classificação fiscal.

Inicialmente, pinça-se o seguinte fragmento às folhas 03 do Recurso de Embargos:

De plano, cumpre ressaltar que, conforme se depreende da leitura do Termo de Verificação Fiscal ("TVF"), a d. Fiscalização não apontou a classificação fiscal entendida como adequada aos kits concentrados objeto da autuação, se limitando a alegar que "os kits devem ser enquadrados em códigos tributados à alíquota zero", sem jamais explicitar quais códigos seriam esses.

Com efeito, a Embargante, por meio de sua Impugnação e Recurso Voluntário, demonstrou de modo incontestado que a ausência de indicação no Auto de Infração e respectivo TVF do código NCM/SH entendido como correto para a reclassificação dos kits concentrados macula a autuação de nulidade, eis que inviabiliza a aferição da alíquota de IPI aplicável e, portanto, torna o auto de infração ilíquido e incerto.

Aplicação do Princípio do DABO MIHI FACTUM, DABO TIBI JUS. Exposto o fato, o juiz aplicará o direito, ainda que não alegado o dispositivo legal ou alegado equivocadamente.

O juiz conhece o texto da lei (lex), mas a norma jurídica, o Direito (ius), só vem no caso concreto, só emerge a partir do embate processual. Pois o Direito é algo a descobrir-se, desvelar-se, a ser encontrado, e não algo já previamente dado. Direito é construção.

A título de exemplo, a doutrina de Guilherme de Souza Nucci, na 13^a edição de seu “Código de processo penal comentado”, assim se manifesta:

[...] o que o juiz pode fazer, na fase da sentença, é levar em consideração o fato narrado pela acusação da peça inicial (denúncia ou queixa), sem se preocupar com a definição jurídica dada, pois o réu se defendeu, ao longo da instrução, dos fatos a ele imputados e não da classificação feita. O juiz pode alterá-la, sem qualquer cerceamento de defesa, pois o que está em jogo é a sua visão de tipicidade, que pode variar conforme o seu livre convencimento.

Embora seja um texto próprio da seara penal, “cai como uma luva” para o caso em comento, demonstrado que pouco importa a classificação tributária indicada, mas os elementos fáticos trazidos na peça vestibular, que no presente caso vem a ser o Auto de Infração.

É pacífico que o autuado não se defende da fundamentação jurídica, mas dos fatos, da conduta que lhe é atribuída.

O Termo de Verificação Fiscal não apontou a classificação fiscal entendida como adequada aos kits concentrados objeto da autuação, mas através de fatos demonstrou não ser cabível o aproveitamento de créditos incentivados, conforme demonstrativo às fls. 32/33, sendo glosados os créditos que constam do demonstrativo à fl. 70.

O Acórdão de Impugnação adotou em sua *ratio decidendi* o suporte fático trazido aos autos pelo Auto de Infração e **não há qualquer mácula nisso**. Pelo contrário, agir de outro modo, apoiando-se em fatos alienígenas aos autos, seria isso sim surpreender o autuado em desacordo ao devido processo legal.

Manejando esses fatos, amplamente narrados no RELATÓRIO, o Acórdão de Impugnação, folhas 57, aplicou as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado para demonstrar:

Os “concentrados” ou “kits”, na verdade preparações simples, são apenas produtos intermediários. Somente os preparados compostos podem ser denominados, a rigor, de concentrados, e estes são obtidos apenas nas dependências industriais do sujeito passivo.

O Acórdão de Recurso Voluntário expõe satisfatoriamente essa conclusão, folhas 18:

O Acórdão de Impugnação cumpriu esses requisitos, na medida em que cotejou os fatos apontados pelo Termo de Verificação Fiscal, da seguinte forma:

1. As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado para afastar o Ex Tarifário 01 do código NCM 2106.90.10 que faz referência expressa a “preparações compostas

2. *As embalagens individuais dos "kits" que incluem substâncias puras (saís) como benzoato de sódio, sorbato de potássio, ácido cítrico, p. ex., para afastar a isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/2010;*

Esse fato é o que deve preponderar em uma decisão fundamentada: o cotejamento dos fatos apresentados com a legislação aplicável. Uma decisão não precisa inovar. Pelo contrário, deve-se ater aos fatos apresentados, pois corre-se o risco de surpreender as partes.

Se o Acórdão de Impugnação se prestou, em boa parte, “a reproduzir premissas e fundamentos do lançamento”, consoante alegação feita pelo próprio Recurso Voluntário, demonstra que é ponto incontroverso que o lançamento possui premissas e fundamentos.

Portanto, o fato do Termo de Verificação Fiscal não ter indicado a classificação tributária que entendia ser correta, mas ter descrito adequadamente os fatos para propiciar a aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado pelos Julgadores de primeira e segunda instâncias, **não macula o lançamento**.

Tampouco esse procedimento se confunde com a alteração do critério jurídico, uma vez que o próprio Acórdão de Recurso Voluntário salientou:

O que houve, a bem da verdade, foi a consideração de uma situação de fato anteriormente inexplorada; vale dizer, constatou-se, a partir da investigação fiscal no estabelecimento da recorrente, que ela não tinha a possibilidade de enquadrar os “concentrados” na classificação na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI. Essa circunstância fática que impediu o aproveitamento do crédito se confunde com alteração do critério jurídico.

Em verdade o texto merece a seguinte correção:

*(...) Essa circunstância fática que impediu o aproveitamento do crédito **não** se confunde com alteração do critério jurídico.*

- A aplicação do RE 212.484/RS por aplicação do artigo 24 da Lei nº 13.665/2018.

O dispositivo tem a seguinte redação:

- LINDB

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Defende a Recorrente às e-folhas 568:

Da leitura do dispositivo legal supracitado, depreende-se que no âmbito do direito tributário a revisão do ato na esfera administrativa (tal qual o lançamento) deve observar a jurisprudência majoritária no momento da consecução dos fatos geradores, assim como as práticas reiteradas da administração, sob pena de afronta ao princípio da segurança jurídica.

Nesse sentido, destaca-se que a vedação à aplicação retroativa de interpretações atuais à legislação tributária foi um dos objetivos que norteou a introdução do dispositivo supracitado na LINDB. Esse é também o entendimento do professor Carlos Ari Sundfeld, autor cuja obra baseou as alterações da LINDB realizadas pela Lei 13.655/18:

(...)

Todavia, entendo que não é este o alcance da norma.

Toma-se por esteio a *ratio decidendi* do Acórdão de Recurso Voluntário nº 1401-003.184, de lavra do i. Conselheiro Daniel Ribeiro Silva:

O texto da norma fala em ato administrativo, contrato administrativo, ajuste administrativo, processo administrativo ou norma administrativa. É a conclusão que se chega da concordância verbal do dispositivo, bem como da interpretação sistemática do seu parágrafo único e demais artigos inseridos da alteração legislativa.

A própria utilização da terminologia "revisão" também afasta a aplicação do art. 24 ao processo administrativo tributário. Isto porque, o conceito de lançamento previsto no art. 142 do CTN não se amolda a tal conceito. O lançamento, definitivamente, não se configura como procedimento de "revisão".

Ademais, mesmo que, forçando a interpretação da norma se defenda que o lançamento (como ato administrativo) estaria sendo revisto por este Conselho Administrativo (posição que discordo), o ato administrativo não se completou, especialmente por ter sido impugnado pelo contribuinte. Outrossim, também não há como se falar em situação plenamente constituída.

Entretanto, ressalto que o direito processual já estabelece uma lógica de precedentes (baseado no mesmo valor de segurança jurídica), a exemplo de decisões com repercussão geral ou as próprias súmulas administrativas vinculantes deste CARF.

Entretanto, em todos esses casos há um procedimento específico para sua produção, e defender a aplicação direta do art. 24 da

LINDB me parece ser tentar burlar um sistema de precedentes já posto.

Ainda, necessário lembrar que o direito tributário possui regramento próprio na Constituição Federal que não pode ser ignorado, em especial quando se analisa a hierarquia das fontes normativas.

O artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E tem uma razão de ser em função da repartição de competências tributárias entre diversos entes federativos.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária. Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Ademais, merece menção que o Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP realizou recente colóquio com o objetivo de debater os possíveis impactos da Nova Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB) no direito tributário (<https://direitosp.fgv.br/evento/novaleideintroducaonormasdireitobrasileirolindbobjetivandopri ncipiosestruturantesd>).

No referido evento, um dos idealizadores do projeto de lei que gerou a alteração da LINDB (Prof. Carlos Ari Sundfeld) ao ser indagado sobre a aplicação do art. 24 da LINDB ao processo administrativo tributário, foi contundente ao afirmar que no direito tributário já existem os artigos 100 e 146 do CTN que trazem o "mesmo valor" buscado pela LINDB, e que o art. 24 não se prestaria como algo novo, mas sim um reforço de aplicação à norma já existente.

Isto porque que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Jamais o principal de tributo.

Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos - leia-se, nova interpretação - no processo de constituição do crédito tributário.

Ou ainda, o próprio art. 112 do CTN determina a interpretação mais benéfica ao contribuinte de normas que cominem penalidade.

Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a Recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de encontro a regras

básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro.

(...)

A natureza do art. 24 não é tão somente interpretativa, isto porque supostamente impõe um dever ao julgador, dever este que afeta a própria materialidade do crédito tributário. Trata-se de norma de natureza material sob esse prisma.

Assim é que, mesmo que se concluísse pela aplicabilidade da norma ao direito e processo administrativo tributário, tal aplicação, a meu ver, apenas teria efeito para fatos geradores ocorridos após a sua edição, o que não aproveitaria a Recorrente.

Outrossim, também analisando hipoteticamente, em casos mais complexos como situações de amortização de ágio, as especificidades e situações fáticas de cada caso impediriam a utilização generalizada do referido dispositivo. Isto porque, o enquadramento de uma empresa como "veículo" demanda a análise fático-probatória, que torna cada decisão sobre o tema absolutamente única e peculiar.

Além disso, no que se refere ao parecer jurídico anexado aos autos no último dia 12, além de consistir em documento novo, trata-se de parecer jurídico contratado pela Recorrente, que não vincula o julgamento deste Relator.

Outrossim, as próprias posições exaradas pelo Prof. Carlos Ari Sunfield também já foram analisadas no presente voto, e em nada inovam nem alteram a posição deste Relator sobre o tema.

Face ao exposto, voto por rejeitar a aplicação do artigo 24 da LINDB ao caso em questão.

Sendo assim, acolho parcialmente, os embargos de declaração para sanar a contradição e suprir a omissão, sem, contudo, imprimir-lhes efeitos infringentes.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

Processo nº 11065.721801/2017-21
Acórdão n.º **3302-006.924**

S3-C3T2
Fl. 7
