



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.722968/2012-02
Recurso Embargos
Acórdão nº 1302-006.208 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2022
Embargante AGCO DO BRASIL SOLUÇÕES AGRÍCOLAS LTDA (ATUAL
DENOMINAÇÃO DE AGCO DO BRASIL COMERCIO E INDUSTRIA
LTDA)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

EMBARGOS. OMISSÃO. CABIMENTO.

São cabíveis embargos para suprir omissão do acórdão embargado.

No caso, a decisão embargada deixou de apreciar argumentos contidos no recurso voluntário. Nada obstante, suas alegações não são suficientes para alterar o conteúdo decisório.

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

O art. 24 da LINDB veda que órgão ou autoridade decisória (administrativa, controladora ou judicial), diante de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativos (ou seja, necessariamente praticados pela Administração ou com a participação dela), que tenha gerado uma situação consolidada em favor do administrado, invalide tal situação em razão de mudança posterior de orientação geral.

Por absoluta incompatibilidade lógica, sob qualquer ótica de análise, o dispositivo simplesmente não possui aplicação no âmbito dos processos administrativos tributários objeto de apreciação pelo CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos embargos e acolhê-los, sanando a omissão apontada no acórdão embargado, sem efeitos infringentes, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Flavio Machado Vilhena Dias, Marcelo Cuba Netto, Savio Salomão de Almeida Nobrega, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente o conselheiro Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração interpostos por AGCO DO BRASIL SOLUÇÕES AGRÍCOLAS LTDA (atual denominação de AGCO DO BRASIL COMERCIO E INDUSTRIA LTDA) contra decisão proferida no Acórdão nº 1302-003.556, de 14 de maio de 2019, que restou assim ementado e decidido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO NO EXTERIOR ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. ÁGIO DE SI MESMO. INEXISTÊNCIA DE FLUXO FINANCEIRO. GANHO DE CAPITAL NÃO TRIBUTADO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO. SIMULAÇÃO CARACTERIZADA

Não atende aos requisitos legais exigidos para a dedutibilidade de ágio decorrente de aquisição de participação societária, sem o pagamento pelo ágio. Essa ausência de fluxo financeiro e a não tributação do ganho de capital pela investida, proveniente de mera avaliação do valor de quotas, com base em projeções de rendimentos futuros, integralizadas em empresa do mesmo grupo econômicos, seguido de incorporação reversa da investida, demonstram intuito exclusivamente fiscais. Pois evidencia a dedução de ágio de si mesmo e caracterização simulação.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

O termo inicial para a contagem do prazo decadencial é a amortização do ágio e não o seu registro.

MULTA QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE SONEGAÇÃO OU FRAUDE PENAI. INAPLICABILIDADE.

Em situações nas quais as partes deixam claras as formas jurídicas empregadas e inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos, é incabível a qualificação da multa aplicada, mesmo que o planejamento tributário seja inoponível ao Fisco, porque não se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e de decadência suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à glosa de amortização de ágio, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Marcelo José Luz de Macedo; por maioria de votos, em cancelar a multa qualificada, vencidos Rogério Aparecido Gil (relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo e Maria Lúcia Miceli. O conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado votou pelas conclusões da divergência suscitada. E, ainda, por unanimidade de votos, em manter a incidência da taxa Selic como juros de mora e sua incidência sobre a multa de ofício e em negar provimento ao recurso de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ricardo

Marozzi Gregório. O conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca solicitou a apresentação de declaração de voto.

Em seu arrazoado, sustenta a embargante que o acórdão padecia dos vícios de contradição, obscuridade e omissão. Contudo, o ilustre presidente desta turma, por despacho proferido em 04/03/2020, reconheceu apenas a existência de omissão quanto à alegação de aplicabilidade do disposto no art. 24 da LINDB, contida em petição protocolada em 23/07/2018.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

Os embargos de declaração foram admitidos com base no que prevê o art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/15, portanto, deles tomo conhecimento.

De fato, em 23/07/2018, após a interposição do seu recurso, a empresa protocolou a petição juntada ao processo mediante o Termo de Solicitação de Juntada de fls. 3915, na forma de arquivo não paginável. Nessa petição, a embargante formula o argumento da aplicabilidade do art. 24 da LINDB e ao final pede o cancelamento da exação ou, subsidiariamente, o afastamento da multa agravada, nos seguintes termos:

2. (...) em 25.4.2018, a Lei nº 13.655, acrescentou o artigo 24 ao Decreto-Lei nº 4.657, de 4.9.1942, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro ("LINDB"). De acordo com o artigo 24 da referida lei, a revisão da validade de determinado ato deverá levar em consideração as orientações jurisprudenciais à época de sua ocorrência e produção de efeitos, corroborando a defesa apresentada. (...)

(...)

3. A prescrição trazida no dispositivo acima transcrito, considera que ninguém deve ser prejudicado por realizar determinados atos em consonância com o entendimento majoritário à época em que foram praticados.

4. As orientações gerais vigentes em **julho de 2004**, quando a Requerente deu início à amortização do ágio, consideravam que se todos os atos fossem praticados em conformidade com as leis, o registro do ágio seria válido, mesmo que o objetivo da operação tenha sido somente a economia tributária, não havia menção à necessidade de propósito negociai ou vedação de operação realizada entre partes relacionadas. Assim, o importante seria a legalidade dos atos a fim de verificar a legitimidade da amortização do ágio.

(...)

12. Dessa forma, verifica-se que, em conformidade com o artigo 24 da LINDB, deve-se interpretar atos e fatos ocorridos de acordo com as orientações gerais da jurisprudência à época em que eles ocorreram. Como a jurisprudência administrativa vigente à época validava operações como a praticada pela ora Requerente, a amortização do ágio no caso em tela deve ser considerada válida, com o consequente cancelamento da exação ou, caso assim não se entenda, ao menos deve ser afastada a multa agravada aplicada.

Nada obstante, nesta matéria, sigo o entendimento majoritário da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), proferido no Acórdão nº 9101-003.839, julgado em 03/10/2018, no sentido de que o referido dispositivo, bem como todos os outros contidos na LINDB, possuem sua aplicabilidade voltada para a função administrativa revisional - e não à função administrativa de julgamento (judicante) - por se destinarem aos gestores públicos no exercício de sua função pública. Confira-se:

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

O art. 24 da LINDB veda que órgão ou autoridade decisória (administrativa, controladora ou judicial), diante de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativos (ou seja, necessariamente praticados pela Administração ou com a participação dela), que tenha gerado uma situação consolidada em favor do administrado, invalide tal situação em razão de mudança posterior de orientação geral.

Por absoluta incompatibilidade lógica, sob qualquer ótica de análise, o dispositivo simplesmente não possui aplicação no âmbito dos processos administrativos tributários objeto de apreciação pelo CARF.

Na declaração de voto da Conselheira Viviane Vidal Wagner, consta a fundamentação com a qual me alinho. Peço vênia, então, para reproduzi-la:

No âmbito do contencioso administrativo tributário, alguns patronos dos sujeitos passivos vêm alegando que deve ser observada a norma, recentemente inserida no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 13.655, 25 de abril de 2018, que alterou a Lei de Introdução ao Direito Brasileiro (antiga Lei de Introdução do Direito Civil), fazendo constar em seu art. 24:

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)

A par da constitucionalidade da norma (a qual sequer poderia ser questionada na esfera administrativa), mas diante de diversos questionamentos, faz-se necessário perquirir sobre sua aplicabilidade no âmbito do processo administrativo fiscal federal.

A hermenêutica jurídica impõe a adoção de diversas técnicas e processos interpretativos, dentre eles, o literal, o gramatical, o histórico, o lógico, o teleológico e o sistemático, como ferramentas que auxiliam na compreensão do sentido e alcance das normas jurídicas. Assim, é dever do intérprete adotá-las no processo interpretativo.

Inicialmente, da interpretação literal do referido dispositivo extrai-se que a norma trata da revisão nas esferas administrativa, de controle (controladoria) ou judicial dos seguintes institutos: ato administrativo; contrato administrativo; processo administrativo ou norma administrativa.

Isso decorre de regra gramatical que permite a concordância do termo "administrativo", facultativamente, apenas com a última palavra ("administrativa") ou com todo o conjunto ("administrativos").

Destarte, da literalidade da lei, conclui-se que a norma não se destina à revisão de atos de natureza privada, considerando-se que, nas relações entre particulares, impera a autonomia da vontade, enquanto na esfera pública, onde se praticam atos de natureza pública, a atuação do administrador, longe de ser autônoma, decorre da expressa previsão legal. Isso inclui até mesmo a previsão para que, em certos casos, balizado por parâmetros legais, o administrador possa adotar critérios discricionários.

No âmbito do Direito Tributário, contudo, inexistente qualquer previsão de discricionariedade. Ao contrário, o ato administrativo tributário por excelência é o lançamento tributário, o qual possui caráter vinculado, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), tendo sido definido pelo próprio legislador como "o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível" (art.142, caput, do CTN).

Prosseguindo no trabalho interpretativo, cumpre observar que a elaboração de um diploma legal pressupõe uma proposta, formalizada através de projeto de lei, que seja objeto de análise e discussões no âmbito do poder legislativo, preferencialmente, envolvendo a participação dos interessados ou destinatários da norma.

Se, de um lado, a intenção do legislador (*mens legislatoris*) não sobrevive à publicação da norma, de outro lado, compreender as razões históricas para a promulgação de determinada legislação é de suma importância no processo interpretativo.

Nesse diapasão, cabe destacar que o projeto original apresentado no Senado Federal pelo Senador Antônio Anastasia pretendeu "*incluir, na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei n. 4.657, de 1942), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e aplicação do direito público*", dando ensejo ao seguinte dispositivo:

Art. 25. A revisão, na esfera 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, não se podendo, com base em mudança posterior de orientação geral, considerar como inválidas as situações plenamente constituídas.

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.

Acompanhou o referido projeto original a seguinte justificativa:

Conforme esclareceram os referidos professores, o projeto em apreço propõe medidas para neutralizar importantes fatores de distorção da atividade jurídico-decisória pública. São eles:

- O alto grau de indeterminação de grande parte das normas públicas;*
- A relativa incerteza, inerente ao Direito, quanto ao verdadeiro conteúdo de cada norma;*
- A tendência à superficialidade na formação do juízo sobre complexas questões jurídico-públicas;*
- A dificuldade de o Poder Público obter cumprimento voluntário e rápido de obrigação por terceiros, contribuindo para a inefetividade das políticas públicas;*
- A instabilidade dos atos jurídicos públicos, pelo isco potencial de invalidação posterior, nas várias instâncias de controle.*

- Os efeitos negativos indiretos da exigência de que as decisões e controles venham de processos (que demoram, custam e podem postergar cumprimento de obrigações);

- O modo autoritário como, na quase totalidade dos casos, são concebidas e editadas normas pela Administração Pública.

(SUNDFELD, Carlos Ari. MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Contratações Públicas e Seu Controle*. 2013: Malheiros, p. 278)

Com efeito, as diretrizes propostas pelos ilustres professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano Marques Neto podem ser assim resumidas:

- Consagram alguns novos princípios gerais a serem observados pelas autoridades nas decisões baseadas em normas indeterminadas (arts. 20 e 21);

- Conferem aos particulares o direito à transição adequada quando da criação de novas situações jurídicas passivas (art. 22);

- Estabelecem o regime jurídico para negociação entre autoridades públicas e particulares (art. 23);

- Criam a ação civil pública declaratória de validade, com efeito erga omnes, para dar estabilidade a atos, contratos, ajustes, processos e normas administrativas (art. 24);

- **Impedem a invalidação de atos em geral por mudança de orientação (art. 25);**

- Disciplinam os efeitos da invalidação de atos em geral, para torná-los mais justos (art. 26);

- Impedem a responsabilização injusta de autoridade em caso de revisão de suas decisões (art. 27);

- Impõem a consulta pública obrigatória para a edição de regulamentos administrativos (art. 28); e:

- Determinam a compensação, dentro dos processos, de benefícios ou prejuízos injustos gerados para os envolvidos (art. 29)

(SUNDFELD, Carlos Ari. MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Contratações Públicas e Seu Controle*. 2013: Malheiros, p. 280)

Assim, submetemos a presente proposta, tal como formulada pelos professores citados, na expectativa de contar com as sugestões de aprimoramento dos eminentes pares. (g.n.)

Como se vê, o projeto original e sua justificativa demonstram o processo de formação da lei, traduzindo-se numa inestimável fonte hermenêutica que nunca deve ser desprezada.

Neste caso, a interpretação histórica não apenas confirma a interpretação literal que limita o objeto da revisão aos atos e demais institutos de natureza administrativa, mas vai além, contribuindo para a interpretação teleológica ou finalística do dispositivo, ao apontar que se pretende evitar "a instabilidade dos atos jurídicos públicos, pelo isco potencial de invalidação posterior, nas várias instâncias de controle", assim como evitar prejuízos ao administrado pela invalidação de atos por mudança de orientação por parte da Administração Pública.

Disso se deduz que o principal destinatário da norma é a própria Administração Pública, no exercício do poder-dever de autotutela administrativa, através da qual, segundo Odete Medauar (2008, p.130), "a Administração deve zelar pela legalidade de seus atos e condutas e pela adequação dos mesmos ao interesse público. Se a

Administração verificar que atos e medidas contêm ilegalidades, poderá anulá-los por si própria; se concluir no sentido da inoportunidade e inconveniência, poderá revoga-los”.

Ademais, uma norma nunca deve ser interpretada isoladamente. No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.7074), “interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito”. Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. E a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação.”

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do ordenamento jurídico.

A partir da autorização da Constituição Federal de 1988, o sistema tributário nacional tem suas normas gerais previstas na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), recepcionada no novo ordenamento jurídico com força de lei complementar.

Dentre elas estão previstas as formas de alteração do lançamento (art. 145 do CTN):

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149. (grifou-se)

Devido ao caráter absolutamente vinculante do ato administrativo de lançamento, a própria iniciativa de ofício da autoridade administrativa para revisão do lançamento encontra-se delimitada nas hipóteses previstas no art. 149 do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

A Administração Pública em geral tem o poder-dever de autotutela, não podendo permitir que seus próprios atos subsistam se for constatado que estão eivados de algum tipo de ilegalidade. É o que dispõe expressamente o art. 53 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal:

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.

Se é certo que a referida lei pode ser aplicada subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, ninguém tem dúvida de que o recurso administrativo que ela disciplina não se trata do recurso administrativo em face de lançamento tributário. Isso porque o recurso interposto em face de lançamento tributário tem regramento próprio, muito distinto do recurso administrativo e da revisão de processo, previstos nos arts. 56 a 65, abaixo transcritos:

CAPÍTULO XV

DO RECURSO ADMINISTRATIVO E DA REVISÃO

Art. 56. Das decisões administrativas cabe recurso, em face de razões de legalidade e de mérito.

§ 1º O recurso será dirigido à autoridade que proferiu a decisão, a qual, se não a reconsiderar no prazo de cinco dias, o encaminhará à autoridade superior.

§ 2º Salvo exigência legal, a interposição de recurso administrativo independe de caução.

§ 3º Se o recorrente alegar que a decisão administrativa contraria enunciado da súmula vinculante, caberá à autoridade prolatora da decisão impugnada, se não a reconsiderar, explicitar, antes de encaminhar o recurso à autoridade superior, as razões da aplicabilidade ou inaplicabilidade da súmula, conforme o caso. (Incluído pela Lei nº 11.417, de 2006).

Art. 57. O recurso administrativo tramitará no máximo por três instâncias administrativas, salvo disposição legal diversa.

Art. 58. Têm legitimidade para interpor recurso administrativo:

I - os titulares de direitos e interesses que forem parte no processo;

II - aqueles cujos direitos ou interesses forem indiretamente afetados pela decisão recorrida;

III - as organizações e associações representativas, no tocante a direitos e interesses coletivos;

IV - os cidadãos ou associações, quanto a direitos ou interesses difusos.

Art. 59. Salvo disposição legal específica, é de dez dias o prazo para interposição de recurso administrativo, contado a partir da ciência ou divulgação oficial da decisão recorrida.

§ 1º Quando a lei não fixar prazo diferente, o recurso administrativo deverá ser decidido no prazo máximo de trinta dias, a partir do recebimento dos autos pelo órgão competente.

§ 2º O prazo mencionado no parágrafo anterior poderá ser prorrogado por igual período, ante justificativa explícita.

Art. 60. O recurso interpõe-se por meio de requerimento no qual o recorrente deverá expor os fundamentos do pedido de reexame, podendo juntar os documentos que julgar convenientes.

Art. 61. Salvo disposição legal em contrário, o recurso não tem efeito suspensivo.

Parágrafo único. Havendo justo receio de prejuízo de difícil ou incerta reparação decorrente da execução, a autoridade recorrida ou a imediatamente superior poderá, de ofício ou a pedido, dar efeito suspensivo ao recurso.

Art. 62. Interposto o recurso, o órgão competente para dele conhecer deverá intimar os demais interessados para que, no prazo de cinco dias úteis, apresentem alegações.

Art. 63. O recurso não será conhecido quando interposto:

I - fora do prazo;

II - perante órgão incompetente;

III - por quem não seja legitimado;

IV - após exaurida a esfera administrativa.

§ 1º Na hipótese do inciso II, será indicada ao recorrente a autoridade competente, sendo-lhe devolvido o prazo para recurso.

§ 2º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.

Art. 64. O órgão competente para decidir o recurso poderá confirmar, modificar, anular ou revogar, total ou parcialmente, a decisão recorrida, se a matéria for de sua competência.

Parágrafo único. Se da aplicação do disposto neste artigo puder decorrer gravame à situação do recorrente, este deverá ser cientificado para que formule suas alegações antes da decisão.

Art. 64-A. Se o recorrente alegar violação de enunciado da súmula vinculante, o órgão competente para decidir o recurso explicitará as razões da aplicabilidade ou inaplicabilidade da súmula, conforme o caso. (Incluído pela Lei nº 11.417, de 2006).

Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal. (Incluído pela Lei nº 11.417, de 2006).

Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.

Parágrafo único. Da revisão do processo não poderá resultar agravamento da sanção.

No caso do lançamento tributário, dá-se início, por iniciativa do sujeito passivo, à fase contenciosa do processo administrativo fiscal, a partir da impugnação ao lançamento (art. 145, inciso I, do CTN). A partir daí, deverão ser seguidas as regras previstas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o qual disciplina o "processo administrativo fiscal", incluindo o recurso de ofício (art. 145, inciso II, do CTN).

O processo administrativo fiscal, assim, decorre do sistema tributário nacional, e representa uma garantia constitucional aos contribuintes, pautando-se no contraditório e na ampla defesa (art. 5º, LIV e LV, da CF), em obediência ao devido processo legal.

Nesse sentido, devem ser observadas as regras do Decreto nº 70.235/72, que trata especificamente do processo administrativo fiscal, definindo o "rito do PAF", com previsão de julgamento das impugnações e recursos em primeira e segunda instâncias administrativas, além da instância especial, em que se encerra o processo com a decisão definitiva sendo aquela da qual não cabe mais recurso na seara administrativa. Trata-se, pois, da função judicante da Administração Pública, exercida, no âmbito tributário, em seu maior grau pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF.

Em seu art. 59, o Decreto nº 70.235/72 estabelece as hipóteses de nulidade de atos, termos, despachos e decisões administrativos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Assim, um exemplo do claro de hipótese de controle de legalidade pelo exercício do poder-dever de autotutela da Administração Pública encontra-se previsto no próprio Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), que, à semelhança do que já o fazia o RICARF anterior, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (RICARF/2009), declarou, no art. 80 de seu Anexo II, que se enquadram na hipótese de nulidade prevista no inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 (acima transcrito) as decisões proferidas em desacordo com os arts. 42 e 62 do próprio Regimento.

Art. 80. Sem prejuízo de outras situações previstas na legislação e neste Regimento Interno, as decisões proferidas em desacordo com o disposto nos arts. 42 e 62 enquadram-se na hipótese de nulidade a que se refere o inciso II do caput do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Do exposto, deve restar clara a distinção entre a função administrativa de julgamento dos recursos interpostos pelos contribuintes em face de lançamentos tributários (nos termos do art. 145, inciso I, do CTN), a qual segue o rito do PAF, e a função administrativa revisional dos atos administrativos (incluindo eventualmente o lançamento tributário, nos termos do art. 145, inciso III, combinado com o art. 149,

ambos do CTN) decorrente do poder-dever de autotutela da Administração Pública. Cabendo destacar que, nesta última função inclui-se também a revisão das próprias decisões administrativas, quando eivadas de vícios que caracterizem nulidade, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Como se demonstrou a partir da interpretação sistemática do ordenamento jurídico brasileiro destinado à organização do sistema tributário nacional, são aplicáveis à função administrativa revisional e não à função administrativa de julgamento (judicante) não apenas o art. 24, mas todas as normas previstas na Lei de Introdução ao Direito Brasileiro incluídas pela Lei nº 13.655, de 2018, por se destinarem aos gestores públicos no exercício de sua função pública.

Destarte, a revisão do ato administrativo prevista no art. 24 da Lei de Introdução às Normas do direito Brasileiro não alcança o contencioso administrativo tributário inaugurado com a impugnação ao lançamento, a qual segue o rito próprio de caráter judicante, com fundamento na Constituição Federal.

Conclui-se, pois, que não se aplica o art. 24 introduzido pela Lei nº 13.655, de 2018, ao julgamento dos recursos administrativos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Ademais, recentemente, esse entendimento foi consolidado com a seguinte súmula:

Súmula CARF nº 169: O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de acolher os embargos opostos, apenas para suprir a omissão apontada, e, assim, confirmar o conteúdo decisório anteriormente proferido, alterando onde cabível as razões de decidir e rerratificando o Acórdão nº 1302-003.556, de 14 de maio de 2019, sem efeitos infringentes.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio