



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.720749/2016-62
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.522 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 4 de abril de 2023
Recorrente SAINT-GOBAIN DO BRASIL PRODUTOS INDUSTRIAIS E PARA CONSTRUÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

RECURSO ESPECIAL CONHECIMENTO.

INOVAÇÃO DE CRITÉRIO DE LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência analisam inovações promovidas em julgamento de: i) glosa de amortização de ágio mantida por vício distinto daquele apontado na acusação fiscal destes autos; e ii) lançamento eletrônico de tributo declarado e vinculado a processo judicial que, antes incomprovado, é mantido por evidenciar compensação antes do trânsito em julgado da decisão judicial; distintamente do acórdão recorrido no qual glosas de despesas não comprovadas foram validadas, com a rejeição dos embargos de declaração opostos para arguir inovação nos fundamentos de manutenção destas glosas.

Como as Turmas da CSRF não têm competência para apreciar violação de normas dissociada de um dissídio jurisprudencial, como seria o caso daquela que rege a apreciação de embargos no âmbito do CARF, o art. 1025 do Código de Processo Civil apenas impõe que se considerem *incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de prequestionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados*, mas isto para eventual demonstração de dissídio jurisprudencial acerca da legislação de regência da oposição e apreciação de embargos de declaração no âmbito administrativo. Ausente dissídio neste sentido, descabe manifestação acerca da decisão que rejeitou os embargos de declaração, e inexistente prequestionamento ficto no sentido de que houve inovação para manutenção das glosas questionadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto (relator) que votou pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 53.054 a 53.095) interposto pelo sujeito passivo em epígrafe, com fundamento no previsto nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 - RICARF, contra o acórdão nº **1302-003.995**, de 15/10/2019 (fls. 52.927 a 52.996), em que os membros da Turma assim decidiram:

Acordam os membros do colegiado, quanto ao recurso de ofício: 1) por maioria de votos, em dar provimento parcial: quanto às glosas de despesas descritas nos itens: - a) 2.1.1 - 0008350022 - Propaganda e publicidade - cooperada no valor de R\$ 18.600,00; - c) 2.1.3 - 0008350021 - Propaganda e publicidade - produção/veiculação, no valor de R\$ 79.532,00; vencidos os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo (relator), Ricardo Marozzi Gregório que davam provimento em maior extensão, conforme voto do relator, e o conselheiro Flavio Machado Vilhena Dias que negava provimento integral quanto ao item "a"; 2) por maioria de votos, em negar provimento: quanto às glosas de despesas descritas no item b) 2.1.2 - 0008350024 - Propaganda e publicidade - material promocional; e h) 2.1.16 - 0008300012 - Outras ferramentas; vencidos os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo e Ricardo Marozzi Gregório, que davam provimento parcial; 3) por unanimidade de votos em negar provimento: quanto às glosas de despesas descritas nos itens: d) 2.1.4 - 0008340012 - Bens de natureza permanente; e) 2.1.5 - 0008710005 - Outras despesas eventuais; f) 2.1.11 - 0008370008 - Congressos e convenções; g) 2.1.14 - 0008340019 - Materiais e pneus para veículos; i) 2.1.17 - 0008370007 - Despesas com veículos; k) 2.1.21 - 0008360004 - Materiais informáticos; l) 2.1.22 - 0008360010 - Software - licença de manutenção de aplicativos; n) 2.1.24 - 0008370004 - Viagens e estadas nacionais; o) 2.1.25 - 0008370005 - Viagens e estadas internacionais; 4) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial: quanto ao item j) 2.1.19 - 0008350006 - Aluguéis; m) 2.1.23 - 0008360011 -

Software - aquisição de aplicativos; e, p) 2.1.29 - 0008400030 - Hotéis nacionais, nos termos do voto do relator. E, quanto ao recurso voluntário: - por maioria de votos, em conhecer dos novos documentos juntados no recurso voluntário, vencido o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório que não conhecia dos documentos; - por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade; e, no mérito: 1) por unanimidade de votos: 1.1) em negar provimento ao recurso quanto às glosas de despesas descritas nos itens: a) 2.1.2 - 0008350024 - Propaganda e publicidade - material promocional; b) 2.1.3 - 0008350021 - Propaganda e publicidade - produção/veiculação; f) 2.1.7 - 0008710003 - Quebras de estoque; g) 2.1.8 - 0008710001 - Gastos de paradas excepcionais; q) 2.1.19 - 0008350006 - Aluguéis; r) 2.1.20 - 0008720004 - Royalties pagos para empresas ligadas; s) 2.1.21 - 0008360004 - Materiais informáticos; t) 2.1.22 - 0008360010 - Software - licenc. manut. de aplicativos; u) 2.1.23 - 0008360011 - Software - aquisição de aplicativos; v) 2.1.24 - 0008370004 - Viagens e estadas nacionais; x) 2.1.25 - 0008370005 - Viagens e estadas internacionais; y) 2.1.26 - 0008370002 - Representação; z) 2.1.27 - 0008400020 - Passagens aéreas nacionais; aa) 2.1.28 - 0008400021 - Passagens aéreas internacionais; ac) 2.1.30 - 008400031 - Hotéis internacionais; e ainda quanto à multa de ofício, juros de mora e juros sobre a multa; 1.2) em dar provimento parcial ao recurso quanto às glosas de despesas descritas nos itens: d) 2.1.5 - 0008710005 - Outras despesas eventuais; h) 2.1.9 - 0008390015 - Multas e infrações fiscais / 0008390016 - Multas contratuais / 0008390017 - Multas auto infração IRPJ e CSLL; i) 2.1.10 - 0008340001 - Amostras grátis; j) 2.1.11 - 0008370008 - Congressos e convenções; ab) 2.1.29 - 008400030 - Hotéis nacionais; ad) 2.1.31 - 0008810017 - Outras perdas excepcionais; 2) por maioria de votos: 2.1) em negar provimento ao recurso voluntário quanto às glosas de despesas descritas nos itens: c) 2.1.4 - 0008340012 - Bens de natureza permanente; vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias que davam provimento; 2.2) em dar provimento parcial ao recurso quanto às glosas de despesas descritas nos itens: k) 2.1.12 - 0008340008 - Conservação de móveis e utensílios e l) 2.1.13 - 0008340009 - Conservação de áreas e edifícios; n) 2.1.15 - 0008300010 - Moldes, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Bárbara Santos Guedes que davam provimento em maior extensão; m) 2.1.14 - 0008340019 - Materiais e pneus para veículos, no valor de R\$ 124.958,39, reconhecidos como comprovados na diligência, o) 2.1.17 - 0008370007 - Despesas com veículos, no valor de R\$ 1.006.473,68, conforme comprovado no relatório diligência, vencido o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, que dava provimento em menor extensão; 3) por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso quanto às glosas de despesas descritas no item: e) 2.1.6 - 0008340020 - Materiais e acessórios, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Barbara Santos Guedes, que davam provimento ao recurso em maior extensão; e no item p) 2.1.18 - 0008350011 - Serviços prestados - PJ, no valor de R\$ 2.031.282,19, vencidos Paulo Henrique Silva Figueiredo (relator), Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias e Maria Lucia Miceli que davam provimento em menor extensão, sendo que o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca ainda dava provimento quanto ao valor de R\$ 21.500,00, relativo a serviços advocatícios de inventário dos herdeiros da jazida Itutinga. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

O julgado restou assim ementado:

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

Ano-calendário: 2011

DESPESAS. NECESSIDADE. COMPROVAÇÃO. GLOSA.

A procedência ou improcedência das glosas de despesas deve ser aferida a partir do exame da necessidade das referidas despesas à luz dos critérios fixados na legislação, bem como a partir da comprovação por parte do sujeito passivo, mediante documentação hábil e idônea.

BENS DO ATIVO PERMANENTE. VALOR EXCESSIVO. VIDA ÚTIL MAIOR QUE UM ANO. DESPESA OPERACIONAL. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.

BENS DESTINADOS À DIVULGAÇÃO/EXPOSIÇÃO DE PRODUTOS DA EMPRESA POR SEUS CLIENTES. DESPESA OPERACIONAL. DEDUTIBILIDADE.

Não restando demonstrado pela fiscalização que os bens adquiridos pela contribuinte e registrados como materiais promocionais destinados a exposição/divulgação dos produtos da empresa fiscalizada pelos seus clientes, ainda que estes bens, em tese, possuam vida útil superior a um ano ou extrapolem o valor máximo permitido, podem ser deduzidos como despesas, ausente a demonstração fiscal que os mesmo tenha retornado ou possam retornar à remetente para compor seus ativos.

GLOSA DE DESPESAS. AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE VEÍCULOS E MÁQUINAS. AUMENTO DA VIDA ÚTIL DO BEM. INEXISTÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO PELO FISCO. DEDUTIBILIDADE.

Não tendo a autoridade fiscal perquirido, durante o procedimento fiscal, se as partes e peças de veículos e máquinas adquiridas efetivamente promovem o aumento da vida útil de bens do ativo, é de se reconhecer sua dedutibilidade como despesas de manutenção desses bens.

GLOSA DE DESPESAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NOTAS FISCAIS E RECIBOS QUE TRAZEM ELEMENTOS SUFICIENTES PARA IDENTIFICAR E INDIVIDUALIZAR OS SERVIÇOS TOMADOS. NÃO CABIMENTO.

As notas fiscais e recibos que apresentem os elementos e descrições que permitam identificar e individualizar os serviços tomados, inexistindo o apontamento pelo Fisco de vícios de qualquer natureza que possam colocar em dúvida sua idoneidade, constituem prova hábil e idônea à comprovar as despesas deduzidas do lucro líquido, dispensando a exibição de elementos adicionais tendentes à demonstração da efetividade da prestação dos referido serviços.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2011

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

HIPÓTESES DE NULIDADE. AUSÊNCIA. LANÇAMENTO. REGULARIDADE.

Não se comprovando situação que se enquadre nas hipóteses do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972, não ocorre a nulidade do lançamento e/ou da decisão de primeira instância.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Somente é cabível o pedido de diligência quando esta for imprescindível ou praticável ao desenvolvimento da lide, devendo serem afastados os pedidos que não apresentam este desígnio.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA SUMULADA NO CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

A Contribuinte, cientificada do acórdão de recurso voluntário, apresentou embargos de declaração (fls. 53.011 a 53.034) que foram rejeitados por despacho (fls. 53.038 a 53.045) proferido pelo Sr. Presidente da Turma julgadora.

Cientificado do despacho de admissibilidade de embargos em 27/11/2020 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 53.051), por meio de intimação disponibilizada em seu domicílio tributário eletrônico, o sujeito passivo apresentou o presente recurso especial em 08/12/2020 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, fl. 53.053), portanto tempestivamente, nos termos do previsto no *caput* do art. 68 do Anexo II do RICARF.

No recurso especial, a contribuinte alega que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto aos seguintes temas: 1) “**necessidade de avaliação de provas**”; 2) “impossibilidade de inovação dos fundamentos do lançamento” e 3) “impossibilidade de desconsideração da contabilidade da Recorrente”.

O r. despacho de admissibilidade negou seguimento ao Recurso Especial.

Apresentado o competente agravo, este foi ACOLHIDO PARCIALMENTE para determinar o RETORNO dos autos à 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento para exteriorização do juízo de admissibilidade do recurso especial acerca da matéria “**impossibilidade de inovação dos fundamentos do lançamento**” alegada pela interessada, antes da apreciação das razões apresentadas pela agravante acerca da negativa de seguimento expressa em relação às matérias

“necessidade de avaliação de provas” e “impossibilidade de desconsideração da contabilidade da Recorrente”.

Em despacho complementar, a presidência da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, deu seguimento à matéria 2) “impossibilidade de inovação dos fundamentos do lançamento”, que se baseou nos paradigmas n. 1401-002.822 e 9303-001.690.

Retornando-se os autos para análise dos demais fundamentos do Agravo pela presidência, este foi rejeitado, restando delimitada a matéria do especial à segunda divergência.

No mérito, sustenta que para uma série de dispêndios discutidos neste caso acabou ocorrendo uma indevida alteração do fundamento jurídico do lançamento para simplesmente se manter / restabelecer uma glosa indevida.

Com efeito, em muitos dos casos em que o Fisco questionava a simples comprovação de despesas, alegação essa devidamente contraposta nos autos deste processo administrativo, o E. CARF acabou por manter / restabelecer as glosas por outras razões que não constavam do Termo de Verificação Fiscal, como a suposta “desnecessidade” das despesas, a “comprovação insuficiente”, a alegada necessidade de apresentação de informações e dados adicionais sobre as despesas, dentre outros motivos.

As Autoridades Julgadoras de segunda instância não poderiam alterar os fundamentos do lançamento realizado. Isso porque é no momento da constituição do crédito tributário que são fixadas as premissas fáticas e jurídicas sobre as quais o ato administrativo é praticado. Ao colegiado revisor cabe apenas e tão somente decidir se o lançamento deve permanecer no mundo jurídico ou ser cancelado, não tendo lhe sido conferida a competência de alterar o lançamento.

Esse entendimento está refletido tanto no artigo 146 do CTN, que expressamente veda a aplicação de critérios jurídicos modificados a fatos geradores pretéritos, quanto no artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/1972, responsável por disciplinar o processo administrativo federal e que considera NULOS os “despachos e decisões proferidos por autoridades incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

Intimada, a PGFN apresenta contrarrazões em que sustenta que conforme entendimento manifestado pela Primeira Turma do STJ, no julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Especial 2005/01635640, por força do **princípio do livre convencimento**, o julgador, ao apreciar a lide, não está obrigado a emitir pronunciamento, ponto a ponto, sobre as teses elencadas pelas partes, **mas tão-somente a fundamentar coerentemente as razões que o levaram a decidir desta ou daquela maneira, utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso**. Isto porque o livre convencimento do julgador permite que a decisão proferida seja fundamentada com base no argumento que entender cabível, não sendo necessária a análise de todos os argumentos invocados pela parte.

No caso dos autos, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF abordou os aspectos principais atinentes à matéria, analisando a fundamentação legal que entendeu cabível ao seu posicionamento, não se podendo falar, portanto, em nulidade da decisão.

É em síntese o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em

que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

Neste aspecto, o despacho de admissibilidade com clareza delimita a divergência observada:

Os dois paradigmas, portanto, enfrentaram questão similar, qual seja, a modificação do critério jurídico ou fundamentos do lançamento por ocasião dos respectivos julgamentos de primeira instância, fatos devidamente comprovados, conforme excertos acima transcritos, que serviram de fundamento para cada decisão.

No recorrido, a Turma julgadora não se manifestou sobre eventual modificação de critério jurídico ou fundamento da autuação, argumento que não fora suscitado por ocasião do recurso voluntário, até mesmo porque a pretensa alteração de critério jurídico teria se dado no próprio acórdão de recurso voluntário. Embargada a decisão proferida em segunda instância, decidiu o Sr. Presidente do Colegiado que a alegação de impossibilidade de inovação dos fundamentos da autuação não poderia ser suprida por aquele recurso, motivo pelo qual não emitiu juízo sobre sua ocorrência.

Do cotejo entre os julgados, não é possível avaliar a similitude fática, já que despacho de admissibilidade de embargos declaratórios não se posicionou sobre a matéria controvertida (ocorrência de alteração de critério jurídico) cujo exame considerou não poder ser objeto daquele recurso.

Entretanto, a ora Recorrente argumenta em favor da ocorrência de inovação da fundamentação jurídica por ocasião do julgamento e apresenta dois paradigmas em que os Colegiados consideraram ser indevida a mudança da fundamentação jurídica do lançamento, corroborando o entendimento manifestado pela Contribuinte no presente processo. Pelo exposto, e considerando que, para fins de prequestionamento os elementos suscitados pelo embargante consideram-se integrados ao acórdão, ainda que esses sejam rejeitados (art. 1.025 do CPC), entendo que há motivo para seguimento do recurso especial em relação à matéria aventada (impossibilidade de inovação dos fundamentos da autuação), já que restou demonstrada a ocorrência de divergência jurisprudencial entre Colegiados do CARF.

Neste aspecto, importa ressaltar aparente ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas. Isto porque, nos paradigmas a suposta alteração de critério jurídico se deu em primeira instância pela DRJ, enquanto no acórdão recorrido, tal fato se registrou já em âmbito de julgamento perante turma ordinária do CARF.

Contudo, a dessemelhança é aparente na medida em que tanto nos paradigmas quanto no acórdão recorrido, alterou-se a fundamentação do lançamento durante a fase de julgamento, o que seria vedado pelo art. 146 do CTN.

No caso, não havendo alegações contrárias ao conhecimento, o recurso especial da Recorrente deve ser conhecido, nos termos delimitados pelo despacho de admissibilidade, com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado concluiu que não restou demonstrado dissídio jurisprudencial acerca da interpretação da legislação tributária de regência do tema questionado.

O recurso especial da Contribuinte, na parte em que teve seguimento, pretende ver afirmada a *impossibilidade de inovação dos fundamentos do lançamento* e defende prequestionada a matéria mediante a apresentação de embargos de declaração que suscitaram tais inovações e restaram rejeitados, em exame de admissibilidade, sob o entendimento de que o saneamento dos supostos vícios apontados não seria possível em sede de embargos.

Na demonstração da divergência jurisprudencial, a Contribuinte descreve a “questão” nos seguintes termos:

Nos Embargos de Declaração opostos em face do r. acórdão recorrido, a Recorrente apresentou uma série de casos em que a D. Fiscalização havia glosado despesas sob único fundamento de que não teriam sido comprovadas e, diante da documentação acostada pela Recorrente para cada um desses elementos, o E. CARF simplesmente acabou por manter as exigências sob outros fundamentos os mais diversos – necessidade das despesas, necessidade de considerar os gastos como custos ativáveis, apresentação de determinadas informações quanto aos beneficiários dos dispêndios, etc.

Claramente se trata de uma indevida inovação do lançamento fiscal, mas aqui não se pode admitir que o contribuinte seja autuado sob determinada acusação e, após comprovar a improcedência do lançamento, se veja diante de uma nova alegação. É prática contrária ao que dispõe o artigo 146 do CTN e que representa nítido cerceamento do seu direito de defesa.

Os paradigmas indicados (1401-002.822 e 9303-001.690), por sua vez, teriam se orientado em sentido oposto, neles restando *muito claro que não é dado ao julgador administrativo alterar os critérios do lançamento fiscal, tal como consignado no auto de infração*. Genericamente a Contribuinte ainda consigna que:

Se constatado que a acusação fiscal é improcedente, não pode o julgador administrativo invocar quaisquer outros fundamentos para justificar o lançamento – por mais que até façam sentido. Trata-se de uma impossibilidade claramente consubstanciada no artigo 146 do CTN e que decorre da impossibilidade de cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

No segundo precedente, por exemplo, a questão fática apontada pela D. Fiscalização foi prontamente rechaçada pelo contribuinte e a DRJ prontamente tratou de trazer novas acusações aos autos para tentar “legitimar” a cobrança. Essa tentativa foi prontamente afastada pelo E. CARF e pela E. CSRF.

No mais, a demonstração analítica da divergência refere, apenas, as ementas dos dois paradigmas. Ambas trazem o seguinte apontamento:

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.”

De plano constata-se que os outros Colegiado do CARF analisaram arguição de *alteração de critério de lançamento fiscal* em face de inovação promovida por autoridade julgadora de 1ª instância, ou seja, frente a questão suscitada em sede de recurso voluntário. Aqui, porém, a Contribuinte pretende ver reconhecida inovação promovida pelo Colegiado *a quo* e, neste labor, invoca o prequestionamento suscitado em sede de embargos de declaração rejeitados pelo Presidente do Colegiado *a quo*.

No exame de admissibilidade do recurso especial, por sua vez, compreendeu-se existente prequestionamento ficto, na forma do art. 1025 do Código de Processo Civil, assim expondo:

Os dois paradigmas, portanto, enfrentaram questão similar, qual seja, a modificação do critério jurídico ou fundamentos do lançamento por ocasião dos respectivos julgamentos de primeira instância, fatos devidamente comprovados, conforme excertos acima transcritos, que serviram de fundamento para cada decisão.

No recorrido, a Turma julgadora não se manifestou sobre eventual modificação de critério jurídico ou fundamento da autuação, argumento que não fora suscitado por ocasião do recurso voluntário, até mesmo porque a pretensa alteração de critério jurídico teria se dado no próprio acórdão de recurso voluntário. Embargada a decisão proferida em segunda instância, decidiu o Sr. Presidente do Colegiado que a alegação de impossibilidade de inovação dos fundamentos da autuação não poderia ser suprida por aquele recurso, motivo pelo qual não emitiu juízo sobre sua ocorrência.

Do cotejo entre os julgados, não é possível avaliar a similitude fática, já que despacho de admissibilidade de embargos declaratórios não se posicionou sobre a matéria controvertida (ocorrência de alteração de critério jurídico) cujo exame considerou não poder ser objeto daquele recurso.

Entretanto, a ora Recorrente argumenta em favor da ocorrência de inovação da fundamentação jurídica por ocasião do julgamento e apresenta dois paradigmas em que os Colegiados consideraram ser indevida a mudança da fundamentação jurídica do lançamento, corroborando o entendimento manifestado pela Contribuinte no presente processo. Pelo exposto, e considerando que, para fins de prequestionamento os elementos suscitados pelo embargante consideram-se integrados ao acórdão, ainda que esses sejam rejeitados (art. 1.025 do CPC), entendo que há motivo para seguimento do recurso especial em relação à matéria aventada (impossibilidade de inovação dos

fundamentos da autuação), já que restou demonstrada a ocorrência de divergência jurisprudencial entre Colegiados do CARF.

A rejeição de embargos de declaração em despacho pode veicular fundamentos que passam a integrar o acórdão recorrido, como inclusive reconhecido no Manual de Admissibilidade de Recurso Especial, versão 3.1, dezembro/2018 (p. 39):

Para fins de análise da existência de prequestionamento, considera-se integrado ao acórdão recorrido o conteúdo do despacho de rejeição dos Embargos de Declaração.

Situações exemplificativas:

■ Matéria suscitada em Recurso Voluntário mas não apreciada no acórdão recorrido, sem oposição de Embargos

O acórdão recorrido não se manifestou sobre a decadência suscitada no Recurso Voluntário e manteve o lançamento formalizado. O sujeito passivo não opôs Embargos e, em sede de Recurso Especial, indica paradigma que cancelou a exigência, declarando a decadência suscitada no Recurso Voluntário. Nesse caso, como o Colegiado do recorrido não se manifestou sobre a decadência, tampouco foi provocado a manifestar-se por meio de Embargos, não há prequestionamento.

■ Matéria suscitada em Recurso Voluntário e objeto de Embargos rejeitados sob o fundamento de que a sua apreciação não era obrigatória

O sujeito passivo apresentou Embargos alegando omissão acerca de argumentos apresentados no Recurso Voluntário mas não apreciados no respectivo acórdão. Os Embargos foram rejeitados pelo Presidente da Turma em exame de admissibilidade, sob o fundamento de que o Colegiado não estava obrigado a manifestar-se sobre argumentos subsidiários, se já apresentou fundamentos suficientes para a conclusão adotada. Nesse caso, a divergência alegada em Recurso Especial deve ser analisada considerando-se que só houve prequestionamento acerca da necessidade ou não de o Colegiado manifestar-se sobre os argumentos subsidiários.

■ Matéria suscitada em Recurso Voluntário e objeto de Embargos rejeitados sob o fundamento de que houve apreciação

O sujeito passivo apresentou Embargos apontando omissão acerca de recolhimentos que reduziriam o valor lançado, alegados em Recurso Voluntário. Em exame de admissibilidade, o Presidente da Turma rejeitou os Embargos, sob o fundamento de que a matéria fora apreciada no acórdão recorrido. Nesse caso, a divergência alegada em Recurso Especial deve ser analisada considerando-se o acórdão recorrido e os fundamentos apresentados para rejeição dos Embargos.

No caso de falta de prequestionamento e ausência de indicação de paradigma, o despacho tem de ser fundamentado nesses dois óbices, já que qualquer um deles, individualmente, já inviabilizaria o seguimento do recurso.

O caso presente se enquadra da segunda hipótese acima referida, vez que a rejeição dos embargos de declaração se deu sob a ótica de que *não são passíveis de serem saneados por meio dos presentes embargos declaratórios os supostos "vícios" indicados pela embargante a título de "inovação do lançamento (violação ao artigo 146 do CTN)", já que estes não se subsomem a omissão, obscuridade ou contradição*. Ainda, vislumbra-se alguma similitude com a terceira hipótese, vez o despacho traz, complementarmente, que:

Em relação às inúmeras alegações de omissão é de se dizer, inicialmente, que a embargante não aponta falta de apreciação de matérias "de direito" suscitadas no recurso voluntário, mas apenas omissão quanto à apreciação de elementos de prova.

No entanto, pelo exame do acórdão embargado é possível verificar que a Turma examinou, detidamente, um a um, todos os pontos da acusação fiscal contestados no recurso voluntário, inclusive os respectivos elementos de prova.

Tal exame minucioso restou patente, inclusive, na parte decisória do acórdão, que restou assim redigida:

[...]

O que se observa claramente pelo exame dos embargos é que, embora haja alegado a ocorrência de inovação do lançamento, contradição e omissão, a recorrente, em verdade, demonstra mero inconformismo frente a decisão e as razões de decidir contidas no acórdão embargado. (*destaques do original*)

Diante do contexto formado pela agregação dos fundamentos de rejeição dos embargos ao fundamentos do acórdão recorrido, duas alternativas se apresentavam à Contribuinte: i) suscitar dissídio jurisprudencial em face de paradigma que admitisse o exame, em sede de embargos de declaração, de alegação de “inovação de lançamento” em julgamento de recurso voluntário; ou ii) arguir divergência jurisprudencial em face de paradigma que, frente a acusação fiscal semelhante à examinada nestes autos, decidisse por cancelá-la por compreender que a manutenção em linha com decidido no acórdão recorrido caracterizaria “inovação de lançamento” inadmissível em sede de julgamento de recurso voluntário.

A Contribuinte, porém, não trilhou nenhuma dessas vias. Estabeleceu a premissa de que houve inovação de lançamento e apresentou paradigmas que refutariam esta providência, assim submetendo a este Colegiado não só a questão acerca da admissibilidade, na legislação tributária, de inovações desta espécie, como também a verificação se houve tal inovação, proceder este que, à evidência, demanda a aferição de fatos e de elementos de prova dos autos, extrapolando a competência desta instância especial, circunscrita à solução de divergências acerca da interpretação da legislação tributária.

A confirmar a inadequação do recurso especial na parte em que teve seguimento, basta ver as razões de mérito deduzidas pela Contribuinte nos parágrafos 31 e seguintes de seu recurso especial, nos quais é invocada a demonstração apresentada *de forma detalhada nos Embargos de Declaração opostos neste caso*, exemplificada com a citação de que *em muitos dos casos em que o Fisco questionava a simples comprovação de despesas, alegação essa devidamente contraposta nos autos deste processo administrativo, o E. CARF acabou por manter/restabelecer as glosas por outras razões que não constavam do Termo de Verificação Fiscal, como a suposta “desnecessidade” das despesas, a “comprovação insuficiente”, a alegada necessidade de apresentação de informações e dados adicionais sobre as despesas, dentre outros motivos*.

Registre-se, por oportuno, que melhor sorte não teria a Contribuinte caso se admitisse suprir a demonstração do dissídio jurisprudencial a partir do conteúdo dos paradigmas – entendimento não acolhido por este Colegiado – vez que nenhum deles trata de glosa de despesas por falta de comprovação. O paradigma nº 1401-002.822 teve em conta operações societárias que ensejaram a formação de ágio cuja amortização foi glosada em razão de vício distinto daquele afirmado na decisão de 1ª instância para manutenção da glosa. Já o paradigma nº 9303-001.690 valida a objeção, em sede de recurso voluntário, a decisão de 1ª instância que manteve lançamento eletrônico de tributo compensado porque, apesar de comprovado o processo judicial vinculado antes questionado, constatou-se ainda não ter ocorrido o trânsito em julgado que possibilitaria a compensação promovida. Assim, não é possível sequer cogitar se os Colegiados que decidiram os paradigmas reconheceriam que, nas glosas aqui promovidas, a decisão do Colegiado *a quo* representaria inovação em relação ao que apresentado com fundamento pela autoridade lançadora.

Adicione-se, por fim, que as novas disposições do Código de Processo Civil, consolidadas em seu art. 1.025, não permitem a esta instância especial proceder como previsto no âmbito judicial. Por força daquele dispositivo legal, *os elementos que o embargante suscitou em embargos, mesmo que rejeitados, consideram-se incluídos no acórdão*, de modo que poder-se-ia entender que caberia a este *tribunal superior* avaliar se houve a alegada *omissão, contradição ou obscuridade* na manutenção da glosa sob fundamento distinto do apontado na acusação fiscal e, em consequência, decidir se os embargos de declaração foram adequadamente rejeitados, ou não, e nesta segunda hipótese aplicar a correção cabível.

Contudo, a função do art. 1025 do Código de Processo Civil no âmbito do Poder Judiciário é incompatível com a competência de julgamento específica atribuída pelo Regimento Interno do CARF a esta instância especial. Como se demonstrará adiante, aquela disposição processual civil somente permite o prequestionamento a partir da rejeição de embargos porque o órgão julgamento a quem cabe a apreciação do recurso contra esta decisão ficta tem competência para apreciar não só dissídios jurisprudenciais, mas também violação de lei independentemente da caracterização de divergência na sua aplicação.

No âmbito processual civil, o prequestionamento é requisito assente para interposição de recurso especial ou extraordinário, dada a competência atribuída ao Superior Tribunal de Justiça e ao Supremo Tribunal Federal de zelar, em linhas gerais, pela regular aplicação da Constituição, bem como de tratados e leis federais, nos termos da Constituição Federal:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

[...]

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar dispositivo desta Constituição;
- b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;
- c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.
- d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

[...]

Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

[...]

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;
- b) julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)
- c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

[...]

Está implícito, nessas disposições, o pressuposto de que as decisões passíveis de questionamento por meio de recurso especial e extraordinário veiculem interpretação acerca dos atos ali especificamente previstos.

A demonstração do cumprimento deste requisito deve ser consignada na petição dirigida ao Tribunal *a quo*, a quem cabe o juízo de admissibilidade do recurso extraordinário ou especial. A legislação processual civil, porém, não detalha a forma desta exposição, diversamente do que dispõe acerca da demonstração do dissídio jurisprudencial passível de questionamento por meio de recurso especial na forma do art. 105, III, "c" da Constituição Federal. Veja-se, neste sentido, o parágrafo único do art. 541 do antigo Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73), que pouco difere da disposição correspondente, integrada ao art. 1029, §1º do Novo Código de Processo Civil:

Parágrafo único. Quando o recurso fundar-se em dissídio jurisprudencial, o recorrente fará a prova da divergência mediante certidão, cópia autenticada ou pela citação do repositório de jurisprudência, oficial ou credenciado, em que tiver sido publicada a decisão divergente, mencionando as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados. (Incluído pela Lei nº 8.950, de 1994)

A doutrina, porém, majoritariamente concebe o prequestionamento como decisão efetiva acerca da questão que se pretende rediscutir perante os Tribunais Superiores. Neste sentido são as lições de Daniel Amorim Assumpção Neves³:

O pressuposto de admissibilidade do prequestionamento, que para alguns na realidade não é propriamente um juízo de admissibilidade específico, fazendo parte do pressuposto genérico "cabimento", é alvo de inúmeras críticas e debates doutrinários. Entende-se majoritariamente que o prequestionamento constitui a exigência de que o objeto do recurso especial já tenha sido objeto de decisão prévia por tribunais inferiores, o que realça a atuação do Superior Tribunal de Justiça como mero revisor do que já foi decidido no pronunciamento judicial recorrido. A exigência do prequestionamento tem fundamentalmente a missão de impedir que seja analisada no recurso especial matéria que não tenha sido objeto de decisão prévia, vedando-se nesse recurso a análise de matéria de forma originária pelo Superior Tribunal de Justiça.

[...]

Da mesma forma que ocorre no recurso especial, a admissibilidade de todo recurso extraordinário exige o preenchimento do prequestionamento. Mais uma vez o objetivo é não permitir que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do recurso extraordinário, conheça de forma originária no processo de matéria alegada pelo recorrente, exigindo-se que a matéria tenha sido objeto de apreciação e solução pelo órgão hierarquicamente inferior que proferiu a decisão recorrida. Registre-se que tanto no recurso extraordinário como no especial, o prequestionamento exerce a mesma função impeditiva dos tribunais superiores de conhecerem matérias que não tenham sido anteriormente objeto de decisão.

A jurisprudência, por sua vez, definiu outros contornos para este requisito, dispensando a indicação expressa do dispositivo legal, desde que a matéria tenha sido efetivamente enfrentada no acórdão recorrido. É o chamado "prequestionamento implícito", fruto dos julgados consolidados na decisão de Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 162.608-SP, proferida em 16 de junho de 1999, e assim ementada:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. PREQUESTIONAMENTO IMPLÍCITO. EMBARGOS ACOLHIDOS.

- O prequestionamento consiste na apreciação e na solução, pelo tribunal de origem, das questões jurídicas que envolvam a norma positiva tida por violada, inexistindo a exigência de sua expressa referência no acórdão impugnado.

³ Manual de Direito Processual Civil. São Paulo: Editora Método, 2012, 4ª Edição, p. 739-746

Maior complexidade se apresenta quando, apesar de as partes suscitarem a questão, o órgão julgador deixa de sobre elas se manifestar. Neste sentido, desde 1963 o Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que:

O ponto omissis da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento. (Súmula nº 356/STF)

Todos os precedentes que sustentaram a edição da referida súmula (Recursos Extraordinários nº 42.662, 47.055, 48.815, 50.157, 53.484 e 53.962), proferidos nos anos de 1961 a 1964, reportavam situações nas quais a parte prejudicada deixou de apresentar embargos de declaração para apontar a omissão acerca da questão considerada relevante para a solução do litígio, reiterando-a diretamente ao Supremo Tribunal Federal por meio de recurso extraordinário. A referida Súmula, portanto, expressa o entendimento de que *o recurso extraordinário não é sucedâneo de embargos de declaração*, nos termos do voto condutor da decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 47.055.

Em 1998, o Superior Tribunal de Justiça ampliou a abordagem acerca da questão, ao aprovar a Súmula nº 211/STJ, nos seguintes termos:

Inadmissível recurso especial quanto a questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal *a quo*.

Dentre os precedentes desta súmula, tem-se o Recurso Especial nº 36.996, proferido em 16 de outubro de 1995, que expressa o mesmo entendimento consolidado na Súmula nº 356/STF:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO NA ALÍNEA A DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL. QUESTÃO NOVA. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. FUNDAMENTO NA ALÍNEA C DO AUTORIZATIVO CONSTITUCIONAL. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ. CONDENAÇÃO DE OFÍCIO. EXEGESE DO ART. 18, CAPUT (ANTIGO), E DO ART. 125, III, AMBOS DO CPC. PRECEDENTES. RECURSO NÃO CONHECIDO PELA ALÍNEA A E IMPROVIDO PELA ALÍNEA C.

I - O recurso especial só prospera, com fulcro na alínea a, se a matéria jurídica tiver sido debatida na instância ordinária. Exige-se a interposição de embargos de declaração, para fins de prequestionamento, embora a alegada ofensa ao dispositivo legal tenha surgido apenas no acórdão recorrido. Para que o STJ conheça do recurso especial é necessário que a questão federal nova tenha sido tratada no aresto guerreado.

II - O magistrado pode aplicar de ofício, no próprio processo em que constatou a litigância de má-fé, a pena pecuniária do antigo caput do art. 18 do CPC.

III - O processo moderno, além de prestigiar o princípio da lealdade processual, tem caráter preponderantemente público, cabendo ao magistrado prevenir e reprimir qualquer ato contrário à dignidade e à administração da justiça (art. 125, III, CPC).

IV - Precedentes da Corte: EREsp n. 36.718-0/RS, REsp n. 17.608-0/SP e REsp n. 23.384-0/RJ.

V - Recurso especial não conhecido pela alínea a do permissivo constitucional. Conhecido pela alínea c, mas improvido. (*negrejou-se*)

Já os demais precedentes (AgRg no Ag 67.820-SP, AgRg no Ag 74.405-PA, AgRg no Ag 103.682-DF, AgRg no Ag 123.760-SP, REsp 6.720-PR, REsp 28.871-RJ, REsp 40.167-SP, REsp 43.622-SP e REsp 90.056-SP) expõem o entendimento de que, no âmbito da competência do Superior Tribunal de Justiça, a resposta insatisfatória a embargos de declaração representaria ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, de modo que esta circunstância

deveria ser, necessariamente, aventada no recurso especial para, se constatada a violação de lei federal, restituir-se os autos à instância *a quo* para manifestação acerca da questão omitida, sob pena de supressão de instância. A ementa do precedente AgRg no Ag 67.820-SP, proferido em 04 de setembro de 1995, reflete com clareza esta interpretação:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. OFENSA A LEI FEDERAL. PREQUESTIONAMENTO. IMPRESCINDIBILIDADE. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. REJEIÇÃO. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 536, INCISO II DO CPC. SÚMULAS 284/STF E 131/STJ.

É lícito à parte opor embargos declaratórios visando prequestionar matéria em relação à qual o acórdão recorrido quedou-se omissivo, embora sobre ela devesse se pronunciar.

A rejeição destes embargos, se impertinente, determina a subsistência da falta de prequestionamento do tema cujo conhecimento se pretende devolver ao STJ, cumprindo ao recorrente, em se julgado prejudicado, interpor recurso especial calcado em violação aos termos do artigo 535, inciso II do CPC, porquanto a decisão dos embargos não teria suprido a omissão apontada.

A apreciação de questão não debatida, subverte o "iter" processual, ao tempo em que surpreende a parte adversa, suprimindo-lhe a prerrogativa do contraditório, e cria para a Corte Superior o ônus de apreciar tema inédito.

A procedência das alegações de violação ao artigo 535, II do CPC induz à nulidade do acórdão vergastado, impondo que outro seja proferido pelo Tribunal "a quo", contendo a apreciação da matéria preterida.

A referência genérica a violação de lei federal, sem indicação precisa do dispositivo supostamente ofendido, impede a exata compreensão da controvérsia (Súmula 284/STF).

Nas ações de desapropriação incluem-se no cálculo da verba advocatícia as parcelas relativas aos juros compensatórios e moratórios, devidamente corrigidas (Súmula 131/STJ).

Agravo regimental improvido, sem discrepância.

Sob esta ótica, os precedentes AgRg no Ag 67.820-SP, AgRg no Ag 74.405-PA, AgRg no Ag 103.682-DF, AgRg no Ag 123.760-SP, REsp 6.720-PR, REsp 43.622-SP e REsp 90.056-SP foram desfavoráveis ao interessado porque não foi alegada violação ao art. 535 do antigo Código de Processo Civil. Já nos precedentes REsp 28.871-RJ e REsp 40.167-SP, uma vez arguida e confirmada a violação a referido dispositivo legal, os autos retornaram à instância *a quo* para apreciação do aspecto omitido.

O Superior Tribunal de Justiça, assim, sustentou a inadmissibilidade do prequestionamento ficto, *que ocorre com a mera oposição de embargos declaratórios, sem que o Tribunal de origem tenha efetivamente emitido juízo de valor sobre as teses debatidas*, conforme consolidação exposta na Edição nº 31 de "Jurisprudência em teses", disponível em seu sítio (<http://www.stj.jus.br/SCON/jt/toc.jsp>). Como exemplo desta orientação decisória tem-se a decisão proferida em 10 de fevereiro de 2015, no AgRg no Recurso Especial nº 1.366.052/SP, assim ementado:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA Nº 211/STJ. CONTRATO ADMINISTRATIVO. COBRANÇA DE VALORES NÃO PAGOS. PRESCRIÇÃO. ART. 4º DO DECRETO N. 20.910/32.

1. A tese veiculada nos artigos apontados como violados no recurso especial não foi objeto de debate pelas instâncias ordinárias, sequer de modo implícito. Embora opostos embargos de declaração com a finalidade de sanar omissão porventura existente, não foi

indicada a contrariedade ao art. 535 do Código de Processo Civil, motivo pelo qual, ausente o requisito do prequestionamento, incide o disposto na Súmula 211 do STJ.

2. Esta Corte Superior não admite o chamado "prequestionamento ficto", que se daria com a mera oposição de aclaratórios, sem que o Tribunal de origem tenha efetivamente emitido juízo de valor sobre as teses debatidas. Precedentes: AgRg no REsp 1.240.646/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 24/5/2011; AgRg no REsp 1.303.693/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 21/5/2013; AgRg no AREsp 265.139/DF, Rel. Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Terceira Turma, DJe 12/6/2013; AgRg no AREsp 180.224/RJ, Rel. Ministro Luis Felipe Salomão, Quarta Turma, DJe 23/10/2012.

3. Omissão no acórdão recorrido, sem indicação de ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, não enseja interposição de recurso especial.

Agravo regimental improvido. (*negrejou-se*)

A doutrina confirmou este direcionamento jurisprudencial, consoante se vê nas lições de Daniel Amorim Assumpção Neves⁴:

Proferido acórdão omissivo quanto à matéria que se pretende impugnar em sede de recurso especial, caberá à parte ingressar no tribunal de segundo grau com embargos de declaração para sanar o vício do acórdão gerado pela omissão. Caso o tribunal se negue injustificadamente a sanar o vício alegado, o acórdão de embargos de declaração terá afrontado o art. 535 do CPC, devendo a parte ingressar com recurso especial, contra essa decisão. O Superior Tribunal de Justiça é firme no entendimento de que os embargos de declaração só serão cabíveis, e por consequência só será provido o recurso especial, se efetivamente existir vício na decisão impugnada, não sendo admitidos os embargos de declaração com efeitos infringentes, ou seja, com o objetivo de modificar o acórdão recorrido.

Provido o recurso especial, o processo voltará ao tribunal de segundo grau para que efetivamente examine a matéria apontada nos embargos de declaração. Caso assim proceda, finalmente estará caracterizado o prequestionamento, de forma a possibilitar o ingresso de recurso especial contra o acórdão originário. Caso contrário, mantendo-se o tribunal de segundo grau inerte em sanar a sua omissão, o que se verificará com uma nova rejeição dos embargos de declaração, caberá à parte novamente o ingresso de recurso especial por ofensa ao art. 535 do CPC, contra o acórdão que decidir os embargos de declaração. O Superior Tribunal de Justiça já decidiu que, mesmo havendo a reiteração da omissão pelo tribunal de segundo grau, não é possível admitir que tenha ocorrido o prequestionamento, devendo-se remeter o processo novamente a esse tribunal, exigindo-se o saneamento da omissão.

O entendimento exposto é pacífico no Superior Tribunal de Justiça, encontrando-se inclusive sumulado no sentido da inadmissibilidade do recurso especial quanto à questão que, apesar da oposição de embargos de declaração, não foram apreciadas pelo tribunal inferior. Não resta dúvida da propriedade técnica do entendimento, porque realmente sendo o acórdão omissivo quanto à matéria que se pretende alegar em sede de recurso especial e sendo rejeitados os embargos de declaração oferecidos pela parte, a omissão persiste, permanecendo o estado anterior de ausência de prequestionamento da matéria. Ocorre, entretanto, que a propriedade técnica está totalmente divorciada da realidade na praxe forense, tornando a obtenção de prequestionamento para o ingresso de recurso especial em árduo trabalho para as partes interessadas na interposição de tal recurso.

Já no Supremo Tribunal Federal houve decisões favoráveis ao prequestionamento ficto, decorrente da mera oposição de embargos, como são exemplos as seguintes decisões:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF.

⁴ Op. Cit., p. 740.

I – “O que, a teor da Súm. 356, se reputa carente de prequestionamento é o ponto que, indevidamente omitido pelo acórdão, não foi objeto de embargos de declaração; mas, opostos esses, se, não obstante, se recusa o Tribunal a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte, permitindo-se-lhe, de logo, interpor recurso extraordinário sobre a matéria dos embargos de declaração e não sobre a recusa, no julgamento deles, de manifestação sobre ela” (RE 210.638/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU 19/6/1998).

II – Agravo regimental improvido. (*AgReg no Agravo de Instrumento nº 648.760, j. 06.11.2007, DJ 30.11.2007, 1ª Turma, rel. Min. Ricardo Lewandowski*)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL.

Questão não ventilada na decisão recorrida. Interposição de embargos de declaração. Prequestionamento. Existência. Agravo regimental a que se nega provimento. (*EDcl no Agravo de Instrumento nº 541.488, j. 21.11.2006, DJ 16.02.2007, 2ª Turma, rel. Min. Joaquim Barbosa*)

Decisões mais recentes, porém, refutaram a interpretação a *contrario sensu* da Súmula nº 356/STF, exigindo, além da oposição de embargos, o enfrentamento da questão na decisão recorrida. Neste sentido podem ser citados os seguintes julgados:

DIREITO ADMINISTRATIVO. SERVIDORA PÚBLICA ESTADUAL. LICENÇA MATERNIDADE. PRORROGAÇÃO. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. EVENTUAL VIOLAÇÃO REFLEXA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA NÃO VIABILIZA O MANEJO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. APLICAÇÃO DA SÚMULA STF 282. INAPTIDÃO DO PREQUESTIONAMENTO IMPLÍCITO OU FICTO PARA ENSEJAR O CONHECIMENTO DO APELO EXTREMO. INTERPRETAÇÃO DA SÚMULA STF 356. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 30.11.2010.

A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que a discussão referente à prorrogação de licença maternidade de servidora pública estadual é de natureza infraconstitucional, o que torna oblíqua e reflexa eventual ofensa, insuscetível, portanto de viabilizar o conhecimento do recurso extraordinário. Precedentes. O requisito do prequestionamento obsta o conhecimento de questões constitucionais inéditas. Esta Corte não tem procedido à exegese a *contrario sensu* da Súmula STF 356 e, por consequência, somente considera prequestionada a questão constitucional quando tenha sido enfrentada, de modo expresso, pelo Tribunal a quo. A mera oposição de embargos declaratórios não basta para tanto. Logo, as modalidades ditas implícita e ficta de prequestionamento não ensejam o conhecimento do apelo extremo. Aplicação da Súmula STF 282: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada”. Agravo regimental conhecido e não provido. (*AgReg no Recurso Extraordinário nº 707.221, j. 20.08.2013, DJ 03.09.2013, 1ª Turma, rel. Min. Rosa Weber*)

CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DOS ARTIGOS 150, I, e 155, §2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PREQUESTIONAMENTO FICTO: IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. O Supremo Tribunal Federal, em princípio, não admite o “prequestionamento ficto” da questão constitucional. Precedentes. 2. Os presentes embargos buscam apenas repisar questão já examinada. Não há contradição, obscuridade ou omissão a sanar. 3. Embargos de declaração rejeitados. (*EDcl no AgReg no Agravo de Instrumento nº 689.706, j. 12.04.2011, DJ 03.05.2011, 2ª Turma, rel. Min. Ellen Gracie*)

Contudo, o Novo Código de Processo Civil admitiu a possibilidade de prequestionamento ficto ao estipular que:

Art. 1.025. Consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade.

Significa dizer que os embargos devem ser opostos quando a matéria que se pretende discutir não foi abordada no acórdão recorrido e, se deste recurso não resultar a apreciação da matéria, não há necessidade de se opor novos embargos ou apresentar recurso especial para arguir violação ao art. 1022 do Novo Código de Processo Civil, que regula o cabimento de embargos. Reputa-se atendido o requisito de prequestionamento mesmo em face dos embargos rejeitados, e o recurso especial ou extraordinário será apreciado pelos Tribunais Superiores que avaliarão, preliminarmente, se houve erro, omissão, contradição ou obscuridade no acórdão recorrido e, se confirmado o vício, adotarão as medidas pertinentes para corrigi-lo ou decidir a questão de fundo.

Abordando este novo dispositivo legal, o Superior Tribunal de Justiça inicialmente delimitou sua aplicação no tempo, dado o entendimento daquela Corte no sentido de que o Novo Código de Processo Civil não poderia ser invocado em face de acórdãos publicados na vigência do Código de Processo Civil de 1973, em observância ao Enunciado Administrativo n. 2/STJ, aprovado pelo Plenário do STJ na sessão de 9 de março de 2016:

Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/73 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Sob esta ótica, seguiram-se decisões da maior parte das Turmas do Superior Tribunal de Justiça declarando a ausência de prequestionamento se não foi suscitada ofensa ao art. 535 do antigo Código de Processo Civil⁵:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DECISÃO PUBLICADA SOB A ÉGIDE DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 2/STJ. APLICAÇÃO DAS REGRAS DE ADMISSIBILIDADE DO CPC/1973. PREQUESTIONAMENTO FICTO. DESCABIMENTO.

1. "Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n. 2/STJ).

2. Não há, pois, que se cogitar de aplicação das novas regras do Código de Processo Civil, o qual entrou em vigor em 18 de março de 2016, quando se trata da admissibilidade do presente recurso especial, cujos marcos temporais são anteriores à vigência do novo CPC.

3. Logo, incide no caso a pacífica jurisprudência do STJ, firmada ainda na sistemática do CPC/1973, no sentido de que "não admite o chamado 'prequestionamento ficto', que se daria com a mera oposição de aclaratórios, sem que o Tribunal de origem tenha efetivamente emitido juízo de valor sobre as teses debatidas" (AgRg no AREsp 789.914/SP, Rel. Min. Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 29/2/2016).

4. Assim, correto o entendimento que consignou que a matéria referente ao art. 27 da Lei n. 9.868/99 não foi objeto de análise pela Corte a quo. Desse modo, carece o tema do indispensável prequestionamento viabilizador do recurso especial, razão pela qual não merece ser apreciado.

⁵ No mesmo sentido, decisões mais recentes da 1ª Turma: Ag Int no Recurso Especial nº 1.436.618-RS, rel. Min. Gurgel de Faria, j. 15.12.2020.

5. Agravo interno a que se nega provimento. (*AgInt nos EDcl no Agravo em Recurso Especial nº 955.627-MG, j. 02.05.2017, DJ 05.05.2017, 2ª Turma, rel. Min. Og Fernandes*)

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL (CPC/1973). QUESTÃO NÃO ANALISADA PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. IMPRESCINDIBILIDADE DE QUE HAJA MANIFESTAÇÃO EXPRESSA QUANTO À MATÉRIA SUSCITADA, PRESCINDINDO TÃO SOMENTE A INDICAÇÃO DOS DISPOSITIVOS LEGAIS PERTINENTES (PREQUESTIONAMENTO IMPLÍCITO). NECESSIDADE DE PREQUESTIONAMENTO MESMO DE MATÉRIAS DE ORDEM PÚBLICA. INEXISTÊNCIA DO EFEITO TRANSLATIVO EM RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS 'LATO SENSU'. RECORRIBILIDADE EXTRAORDINÁRIA. PRECEDENTES. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (*AgInt no Agravo em Recurso Especial nº 810.863-MT, j. 01.09.2016, DJ 09.09.2016, 3ª Turma, rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino*)

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO (ART. 544 DO CPC/73) - DECISÃO MONOCRÁTICA NEGANDO PROVIMENTO AO RECLAMO. INSURGÊNCIA DA PARTE RÉ.

1. O art. 105, III, "a", da CF, ao dispor acerca da interposição de recurso especial, menciona a ocorrência de violação à lei federal, expressão que não inclui os princípios.

1.1. A admissibilidade do recurso especial exige a clareza na indicação dos dispositivos de lei federal supostamente contrariados, bem como a explanação precisa da medida em que o acórdão recorrido teria afrontado cada um desses artigos, sob pena de incidência da Súmula 284/STF.

2. O Tribunal de origem não se manifestou acerca da tese relativa à exorbitância dos honorários advocatícios e dos critérios previstos no art. 20, § 3º, do CPC/73. Diante desse quadro, deveria a parte, ao interpor o recurso especial, alegar a afronta ao art. 535 do CPC/73 apontando a aludida omissão, sob pena de incidência da Súmula 211/STJ.

3. O enunciado administrativo nº 2 do STJ determina que, na hipótese de recursos interpostos contra decisões publicadas na vigência do CPC/73, devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência desta Corte. Dessa forma, inviável a aplicação do art. 1.025 do CPC/2015 de forma a afastar a incidência da Súmula 211/STJ ao caso.

4. Agravo interno desprovido. (*AgInt no Agravo em Recurso Especial nº 826.592-RS, j. 06.06.2017, DJ 13.06.2017, 4ª Turma, rel. Min. Marco Buzzi*)

A Segunda Turma, inclusive, afastou a ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil de 1973, bem como ao art. 1025 do Novo Código de Processo Civil, sob o argumento de que o órgão julgador somente está obrigado a decidir as questões relevantes e imprescindíveis à resolução da demanda, conforme se vê no voto condutor do Ministro Herman Benjamin no Recurso Especial nº 1.671.761-RS, proferido em sessão de 27 de junho de 2017:

Constato que não se configura a ofensa aos arts. 535 do CPC/1973 e 1.025 do CPC/2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada.

Com efeito, não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Cito precedentes: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/08/2007; e, REsp 855.073/SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28/06/2007.

Dessarte, como se observa de forma clara, não se trata de omissão, mas sim de inconformismo direto com o resultado do acórdão, que foi contrário aos interesses da recorrente.

Já com referência aos litígios nos quais admitiu-se a aplicação do Novo Código de Processo Civil, as decisões variaram conforme os contextos apresentados.

No AgInt no Agravo em Recurso Especial nº 844.804-MG⁶, uma vez não identificado erro, omissão, contradição ou obscuridade no acórdão recorrido, o prequestionamento não restou demonstrado, subsistindo válida a fundamentação da decisão recorrida, especialmente em aspectos probatórios que não poderiam ser reapreciados em sede de recurso especial. O acórdão de relatoria do Ministro Humberto Martins, na 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, restou assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. CONCESSÃO ESPECIAL DE USO PARA FINS DE MORADIA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/73. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DO DISPOSITIVO DE LEI INVOCADO. NÃO VERIFICAÇÃO POR ESTA CORTE DE ERRO, OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE NO ACÓRDÃO VERGASTADO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. OPOSIÇÃO AO EXERCÍCIO DA POSSE CONSTATADA PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. Cuida-se de ação ordinária ajuizada pela recorrente com o objetivo de concessão de uso especial de imóvel para moradia.

2. Inexiste violação do art. 535 do CPC/73 quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida.

3. Quando a questão levantada não foi discutida pelo Tribunal de Origem e não foi verificada por esta Corte existência de erro, omissão, contradição ou obscuridade não cabe prequestionamento da matéria, nos termos do art. 1.025 do CPC, incidindo na espécie o enunciado da Súmula 211/STJ.

3. Não configura contradição afirmar a falta de prequestionamento e afastar indicação de afronta ao art. 535 do Código de Processo Civil de 1973, uma vez que é perfeitamente possível o julgado se encontrar devidamente fundamentado sem, no entanto, ter decidido a causa à luz dos preceitos jurídicos desejados pela postulante, pois a tal não está obrigado.

4. In casu, tendo o Tribunal de origem, soberano na análise das circunstâncias fáticas e probatórias da causa, apreciado a controvérsia acerca da inexistência de posse mansa e pacífica, a partir de argumentos de natureza eminentemente fática, não há como aferir eventual violação de dispositivo legal sem que se reexamine o conjunto probatório dos presentes autos, tarefa que, além de escapar da função constitucional deste Tribunal, encontra óbice na Súmula 7 do STJ, cuja incidência é indubitosa no caso sob exame.

Agravo interno improvido.

Já no Recurso Especial nº 1.639.788-CE, a mesma 2ª Turma, constatando omissão no acórdão recorrido acerca de questão relevante, admitiu o prequestionamento ficto e decidiu a matéria favoravelmente à recorrente, sem necessidade de retorno dos autos à instância *a quo*. Sob relatoria do Ministro Francisco Falcão, o acórdão foi assim ementado:

CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. SUSPENSÃO DO PROCESSO POR ÓBITO DO EXEQUENTE. DEMORA NA HABILITAÇÃO DOS SUCESSORES. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. CABIMENTO DE JUROS DE MORA. MATÉRIA NÃO EXAMINADA PELO TRIBUNAL A QUO. PREQUESTIONAMENTO FICTO. AUSÊNCIA DE CULPA DO DEVEDOR. JUROS DE MORA INDEVIDOS.

⁶ Na mesma linha julgados mais recentes da 1ª Turma: AgInt nos EDcl no Recurso Especial nº 1.848.930-SC, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 08.02.2021; da 2ª Turma: AgInt nos EDcl no Recurso Especial nº 1.694.472-MS, rel. Min. Francisco Falcão, j. 16.12.2020; e da 3ª Turma: AgInt no AREsp nº 1.688.921-SP, rel. Min. Marco Aurélio Bellizze, j. 30.11.2020.

I - Em relação à alegada impossibilidade de cobrança de juros de mora no período de habilitação dos sucessores do exequente, observa-se que, apesar de a matéria não ter sido apreciada no âmbito do acórdão recorrido, o recorrente interpôs embargos de declaração, buscando a análise dela, a qual deveria ter sido examinada diante de sua relevância, o que configurou omissão, viabilizando, assim, a efetivação do prequestionamento ficto do art. 396 do CC, em conformidade com o art. 1.025 do CPC/2015.

II - Entre a data da suspensão do processo de execução, efetivado com a comunicação do óbito do exequente, e a data de habilitação dos seus sucessores, encontra-se suspensa a prescrição. Precedentes: REsp 1.625.947/PE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 14/10/2016, AREsp 282.834/CE, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 22.4.2014 e AgRg no REsp 1.485.127/AL, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/2/2015).

III - O devedor somente estará em mora quando for culpado pelo atraso no adimplemento da obrigação, conforme dispõe o art. 396 do Código Civil. Na hipótese dos autos, verifica-se que a autarquia não contribuiu para a demora no período entre a paralisação do processo e a habilitação dos sucessores do exequente falecido, não devendo assim ser punido pela demora na referida habilitação.

IV - Recurso especial parcialmente provido.

Na mesma linha foi o posicionamento da 6ª Turma ao apreciar o Recurso Especial nº 1.653.588-MG, relatado pelo Ministro Sebastião Reis Junior:

RECURSO ESPECIAL. PENAL E PROCESSO PENAL. VIOLAÇÃO DO ART. 619 DO CPP. OMISSÃO. EXISTÊNCIA. TRIBUNAL QUE NÃO ANALISOU TODOS OS FUNDAMENTOS APRESENTADOS. ANÁLISE DO MÉRITO. POSSIBILIDADE. PREQUESTIONAMENTO FICTO. ART. 1.025 DO CPC. DOSIMETRIA. PENA-BASE. NEGATIVAÇÃO DA PERSONALIDADE, CONDUTA SOCIAL, MOTIVOS E CONSEQUÊNCIAS DO DELITO. FUNDAMENTAÇÃO INIDÔNEA. ALTERAÇÃO DA PENA-BASE. REDIMENSIONAMENTO DAS PENAS.

1. A omissão relevante à solução da controvérsia não abordada pelo acórdão recorrido constitui negativa de prestação jurisdicional e configura violação do art. 619 do Código de Processo Penal.

2. Por força do novo tratamento dado pelo Código de Processo Civil em vigor no momento da interposição do recurso especial, entendo prequestionada a matéria, sendo cabível a apreciação do mérito diretamente por esta Corte Superior.

3. Diante da fundamentação inidônea apresentada pelas instâncias ordinárias, afasto a negatificação dos motivos, personalidade, conduta social e consequências do delito. Redimensionamento das penas.

4. Recurso especial provido para afastar a negatificação da personalidade, da conduta social, dos motivos e das consequências do delito, redimensionando as penas nos termos da presente decisão.

Ainda na 2ª Turma, no âmbito do Recurso Especial nº 1.644.163-SC, constatada omissão no acórdão recorrido, declarou-se violado o art. 1022 do Novo Código de Processo Civil em face de matéria de fato, acerca da qual não era possível aplicar plenamente o prequestionamento ficto para admiti-la ocorrida, o que ensejou a anulação do acórdão que apreciara os embargos para pronunciamento a respeito da matéria de fato⁷. O Ministro Herman Benjamin assim ementou o acórdão de sua relatoria:

⁷ Na mesma linha são julgados mais recentes da 2ª Turma: AgInt no REsp nº 1.869.492-PE, rel. Min. Francisco Falcão, j. 08.02.2021.

PROCESSUAL E ADMINISTRATIVO. RECURSOS ESPECIAIS. OFENSA AO ART. 535 DO CPC/1973 (ART. 1.022 DO CPC/2015). ACOLHIMENTO DA PRELIMINAR DO INSS. DESACOLHIMENTO DA PRELIMINAR DA UNIÃO. PRESCRIÇÃO. APLICAÇÃO DO DECRETO 20.910/1932. COISA JULGADA TRABALHISTA. EXECUÇÃO INDIVIDUAL DE TUTELA COLETIVA TRABALHISTA. TESE DO INSS NÃO APRECIADA. MATÉRIAS FÁTICAS NÃO ABORDADAS. DEVOLUÇÃO À ORIGEM.

1. Tanto o Recurso Especial quanto o acórdão dos Embargos de Declaração são regidos pelo Código de Processo Civil de 2015.

Preliminares de violação do art. 1.022 do CPC/2015

2. Na preliminar de violação do art. 1.022 do CPC/2015 do INSS, são aventadas as seguintes omissões: "O v. julgado é omissor e obscuro.

Utilizou-se de voto proferido em outro processo. Não analisou a questão da falta de citação do INSS na ação trabalhista nº 8.157/97 o que por si só inviabilizaria que o Ente Público fosse incluído no polo passivo da demanda ordinária. Não analisou a prescrição em relação ao INSS que não participou e jamais foi citado na ação trabalhista nº 8.157/97. Não analisou o fato de que a despeito da ação trabalhista ter sido ajuizada em 1997, a parte autora se encontrava redistribuída ao INSS desde 1991. Desta forma, como poderia ter sido interrompida a prescrição em relação ao INSS? Não analisou as peculiaridades do caso que implicariam na improcedência da ação."

3. O acórdão que apreciou os Embargos de Declaração, por sua vez, examinou a questão sob a ótica de legitimidade passiva: "quanto à falta de sua citação na ação trabalhista, sendo ilegítima para figurar no pólo passivo, verifico que o fato do INSS não ter feito parte da relação não lhe retira qualquer responsabilização, na medida em que são direitos incorporados ao patrimônio do servidor. Assim, acolho os declaratórios do INSS para acrescer a fundamentação acima ao acórdão embargado."

4. Não obstante a previsão do art. 1.025 do CPC/2015 de que "consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou", tal dispositivo legal merece interpretação conforme a Constituição Federal (art. 105, III) para que o chamado prequestionamento ficto se limite às questões de direito, e não às questões de fato.

5. Não há, portanto, como presumir, com base no art. 1.025 do CPC/2015, os fatos trazidos em Embargos de Declaração como ocorridos, sob pena de extrapolação da competência constitucional do STJ de intérprete da legislação federal infraconstitucional, fundamento este que dá suporte ao previsto na Súmula 7/STJ ("a pretensão de simples reexame de prova não enseja Recurso Especial") e afasta a possibilidade de o STJ infirmar as premissas fáticas estabelecidas na origem.

6. Na presente hipótese, não há como abstrair, do acórdão embargado, os fatos alegados pela parte recorrente e que servem de premissa à tese de direito invocada.

7. Assim, merece provimento o Recurso do INSS para anular o acórdão dos Embargos de Declaração e devolver os autos à origem para que haja pronunciamento sobre as matérias fáticas e suas repercussões jurídicas assinaladas nos Embargos de Declaração.

8. Com relação ao Recurso Especial da União não se constata a mesma nulidade no acórdão dos Embargos de Declaração.

9. Fica prejudicada a análise dos Recursos Especiais da União e do INSS quanto ao mérito, em razão do acolhimento da preliminar de nulidade apontada pelo INSS.

10. Recurso Especial do INSS provido e Recurso Especial da União desprovido quanto às preliminares de violação do art. 1.022 do CPC/2015.

Prejudicada a análise das questões mérito.

O Supremo Tribunal Federal, na mesma linha, manifestou-se acerca da aplicação do art. 1025 do Novo Código de Processo Civil para afastá-la em face de recurso extraordinário

formalizado na vigência do Código de Processo Civil de 1973⁸, bem como afirmou a ausência de prequestionamento se efetivamente não houve a omissão arguida em embargos de declaração⁹, além de negar a aplicação do referido dispositivo se não houve prévia oposição de embargos de declaração¹⁰.

No âmbito administrativo, o prequestionamento é requisito presente no atual Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, mas que já constava do RICARF anterior, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, nos mesmos termos do Regimento atual, apenas que localizado no §3º do art. 67 do Anexo II:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

[...] (negrejou-se)

Em outro ponto vinculado ao requisito em questão, o RICARF foi alinhado ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça em favor do prequestionamento implícito - desnecessidade de indicação expressa do dispositivo legal questionado, se a matéria foi efetivamente enfrentada no acórdão recorrido - ao estipular como requisito de admissibilidade, a partir da nova redação atribuída pela Portaria MF nº 39, de 2016, ao art. 67, §1º de seu Anexo II, a demonstração da legislação tributária interpretada de forma divergente, mas sem exigir que esta demonstração fosse objetiva.

A aplicação deste requisito regimental deixou assente a exigência de que o acórdão recorrido tenha se manifestado sobre a matéria, demonstrando-se a divergência a partir de excertos do voto condutor do acórdão recorrido e do paradigma, ou apenas de suas ementas, caso evidenciem o que efetivamente foi decidido, mas desprezando-se os votos vencidos, e demandando-se a oposição de embargos caso a matéria, ainda que suscitada em recurso, não tenha sido apreciada no voto condutor do acórdão recorrido.

Tais interpretações estão alinhadas ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal acerca da necessidade de prequestionamento, assim compreendido como decisão efetiva acerca da questão que se pretende rediscutir. E nem poderia ser diferente, na medida em que o recurso especial, no âmbito administrativo, também se presta à revisão das decisões impugnadas, conforme lições de Teresa Arruda Alvim Wambier¹¹:

A exigência do prequestionamento decorre da circunstância de que os recursos especial e extraordinário são recursos de revisão. Revisa-se o que já se decidiu. Trata-se na

⁸ STF, 1ª Turma, AgReg no Agravo de Instrumento nº 671.865-SP, rel. Min. Marco Aurélio, red. Min. Rosa Weber, j. 14.03.2017; Ag no Recurso Extraordinário nº 960.736-SP, rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 19/06/2017; Ag Reg no Recurso Extraordinário nº 725.695-SP, rel. Ministro Marco Aurélio, j. 15.08.2017; AgReg no Recurso Extraordinário nº 1.050.503, rel. Min. Marco Aurélio, j. 27.02.2018.

⁹ STF, 2ª Turma, Ag no Recurso Extraordinário nº 1.183.972-RN, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 06.08.2019; Ag no Recurso Extraordinário nº 1.177.440-SP, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 05.11.2019; AgReg no Recurso Extraordinário nº 1.231.475-PR, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 27.03.2020; e 1ª Turma, AgReg no Recurso Extraordinário nº 1.071.160-CE, rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 09.03.2018; Ag no Recurso Extraordinário nº 1.118.678-DF, rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 08.06.2018;

¹⁰ STF, 1ª Turma, AgReg no Recurso Extraordinário nº 1.049.104-SP, rel. Min. Marco Aurélio, j. 19.09.2017.

¹¹ Recurso Especial, Recurso Extraordinário e Ação Rescisória. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2ª edição, 2008.

verdade, de recursos que reformam as decisões impugnadas, em princípio, com base no que consta das próprias decisões impugnadas.

Neste cenário, se não houve embargos acerca do ponto omitido no acórdão recorrido, a inexistência de prequestionamento é indiscutível, e a negativa de seguimento ao recurso especial encontra respaldo na já citada Súmula nº 356/STF (*O ponto omissso da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento*).

Mas se houve embargos de declaração e estes foram rejeitados – quer pelo Colegiado, quer em exame de admissibilidade do Presidente de Turma – resta fora de dúvidas que a interpretação assim expressa deve ser, necessariamente, respeitada na análise do dissídio jurisprudencial suscitado pelo recorrente, podendo inclusive representar uma nova matéria, normalmente de cunho processual, que se distinga do entendimento de outros Colegiados do CARF.

E é precisamente neste ponto que se impõe a revisão do entendimento expresso no exame de admissibilidade do recurso especial, porque não há como aplicar, em sede administrativa, o art. 1025 do Novo Código de Processo Civil para dispensar o interessado de demonstrar dissídio jurisprudencial acerca da irregularidade vislumbrada no exame dos embargos por ele opostos.

Isto porque a competência dos Tribunais Superiores é substancialmente distinta da competência de julgamento das Turmas da CSRF, limitada à solução de dissídios jurisprudenciais acerca da interpretação da legislação tributária. Nos termos dos já citados arts. 102 e 105 da Constituição Federal, apesar de o Superior Tribunal de Justiça ter competência para julgar recurso especial quando a decisão recorrida der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal (art. 105, III, "c" da Constituição Federal), os dois Tribunais também decidem sobre a aplicação de normas independentemente da existência de dissídio jurisprudencial acerca do tema (art. 102, inciso III, alíneas "a" a "d" e art. 105, III, alíneas "a" e "b" da Constituição Federal).

No âmbito desta competência ampla, o prequestionamento ficto instituído pelo art. 1025 do Novo Código de Processo Civil se prestou, em verdade, a submeter aos Tribunais Superiores a alegação de que a matéria foi suscitada perante o Tribunal de origem e que a negativa de manifestação da instância *a quo*, apesar dos embargos opostos, representou violação à norma processual que regula os embargos.

Veja-se, neste sentido, que, como antes exposto, o Superior Tribunal de Justiça, ao aplicar o art. 1025 do Novo Código de Processo Civil, decidiu no sentido de declarar violada lei federal acerca da apreciação de embargos, determinando o retorno dos autos à instância *a quo* para sua complementação - mormente por se tratar de omissão acerca de situação fática que não poderia ser revolvida em sede de recurso especial - , ou corrigiu a violação apenas afirmando a interpretação tida como correta acerca do dispositivo legal que, apesar de não apreciado na decisão recorrida, foi arguido em embargos posteriormente rejeitados.

Assim, considerando que o cabimento de recurso especial dirigido às Turmas da CSRF somente se verifica *se a decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado do CARF ou do antigo Conselho de Contribuintes, não detendo aquelas Turmas competência de apreciar violação de normas dissociada de um dissídio jurisprudencial, como seria o caso daquela que rege a apreciação de embargos no âmbito do CARF, tem-se que o art. 1025 do Novo Código de Processo Civil impõe, apenas, que se

considerem *incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de prequestionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados*, mas isto para eventual demonstração de dissídio jurisprudencial acerca da legislação de regência da oposição e apreciação de embargos de declaração no âmbito administrativo. Somente assim as Turmas da CSRF terão competência para se manifestar acerca da decisão que rejeitou os embargos de declaração e corrigir a falta se existente.

Retornando ao presente caso, tem-se que a Contribuinte não logrou demonstrar dissídio jurisprudencial acerca dos pontos de decisão que lhe foram desfavoráveis, quais sejam, a manutenção de glosas de despesas sob suposta inovação dos fundamentos do lançamento. Assim sendo, e considerando a incompetência deste Colegiado para reexame de provas, não é possível, aqui, avaliar se houve, ou não, a alegada inovação e, em consequência, se o proceder do Colegiado *a quo* estaria em conformidade com o art. 146 do CTN.

Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada