



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



**Processo nº** 10580.724429/2014-70  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-005.781 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 4 de outubro de 2021  
**Recorrente** GRAFTECH BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS POR BENEFICIÁRIA DE INCENTIVOS FISCAIS. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático e legislativo distinto, concernente à mera distribuição de lucros por beneficiária de incentivos fiscais e não na hipótese de distribuição de lucros caracterizada por redução do capital social antes aumentado por reserva de incentivos fiscais. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. ACÓRDÃO QUE APLICA ENTENDIMENTO DE SÚMULA POSTERIORMENTE APROVADA. Não se conhece de recurso especial contra acórdão que aplicou o entendimento posteriormente consolidado na Súmula CARF nº 108.

SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. PROVIMENTO DE RECURSO DE OFÍCIO. APRECIÇÃO DE MATÉRIAS NÃO EXAMINADAS EM 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. O Decreto nº 70.235, de 1972, somente convive com o cerceamento ao direito de defesa se proferida decisão favorável ao sujeito passivo. Provido recurso de ofício, os autos devem retornar à autoridade julgadora de 1ª instância para apreciação de matérias não apreciadas, salvo se for possível decidi-las, em 2ª instância, em favor do sujeito passivo, ou em relação a matérias alcançadas por precedentes vinculantes da Administração Tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “supressão de instância”. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento parcial ao recurso para reformar o acórdão recorrido na parte em que apreciou a arguição de decadência do crédito tributário lançado, e determinar o retorno dos autos à autoridade julgadora de 1ª instância para apreciação da matéria, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Junia Roberta Gouveia

Sampaio que votaram por negar provimento ao recurso. Votou pelas conclusões a conselheira Andréa Duek Simantob.

Nos termos dos §§ 4º e 5º do art. 58 do Anexo II do RICARF, o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto não participou do julgamento, prevalecendo os votos já proferidos pela conselheira Junia Gouveia Sampaio na reunião de agosto de 2021.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por GRAFTECH BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1302-001.924, na sessão de 6 de julho de 2016, no qual foi dado provimento parcial a recurso de ofício.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

IRPJ. INCENTIVOS FISCAIS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS NÃO TRIBUTADOS EM FACE DA REDUÇÃO INCENTIVADA. CARACTERIZAÇÃO.

A incorporação da empresa detentora de incentivo fiscal por sua controladora, sem a preservação da reserva de capital constituída com o valor do imposto de renda que deixou de ser pago em face de incentivo fiscal na área da Sudene, seguida da distribuição de lucros aos sócios, caracteriza a distribuição do valor do imposto, vedada nos termos do art. 545 do RIR/1999.

DECADÊNCIA. EXIGÊNCIA DO IRPJ QUE DEIXOU DE SER PAGO EM DECORRÊNCIA DE INCENTIVOS FISCAIS DEVIDO À SUA DISTRIBUIÇÃO AOS SÓCIOS. TERMO A *QUO*.

Ao efetuar a distribuição de lucros com a utilização de saldo de reservas de capital, constituídas com o imposto que deixou de ser pago em face de incentivo fiscal, o sujeito

passivo descumpra a condição suspensiva para a manutenção do incentivo fiscal e incorre na situação prevista no § 2º do art. 545 do RIR/99, sendo este o momento em que se iniciou a contagem do prazo decadencial para que o Fisco realizasse o lançamento tendente a constituição do crédito tributário em questão.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Constituído o rédito pelo lançamento de ofício, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal e, sobre ele deve incidir integralmente os juros à taxa SELIC, nos termos dos art. 139 e 161 do CTN c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Consoante sintetizado no relatório do acórdão recorrido:

O crédito tributário constituído refere-se ao IRPJ que deixou de ser recolhido em face de incentivo fiscal de redução de 75% do imposto de renda devido, calculado com base no lucro da exploração, em face de projeto aprovado na área da Sudene nos termos dos arts. 551 e 552 do RIR/1999 e alterações introduzidas pelo art. 1º da MP. 2199-14/2001, com a redação dada pelo art. 69 da Lei nº 12.715/2012.

A acusação fiscal é de que o sujeito passivo, ora recorrente, após efetuar a incorporação, em 31/07/2009, de sua empresa controlada GRAFTECH Brasil Ltda que detinha a concessão do incentivo fiscal na área da Sudene a partir do ano de 2007, efetuou a distribuição de lucros no valor de R\$ 15.000.000,00, caracterizando a distribuição do valor do imposto que deixou de ser pago em face do incentivo fiscal de redução, o que é vedado pelo art. 545 do RIR/1999, conforme descrito nos excertos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 12/20), abaixo transcritos, *verbis*:

[...]

A autoridade julgadora de 1ª instância a cancelou a exigência por constatar que *a incorporadora, Graftech Brasil, possuía reservas de lucros suficientes para a distribuição, sendo que esse evento (distribuição dos Lucros) ocorreu em 27/10/2010 (TVF fl. 14, abaixo), somente após essa incorporação, realizada em 28/7/2010 (TVF, fl 14, acima), sendo que esta exoneração se sujeitou a reexame necessário (e-fls. 1530/1538). O Colegiado a quo, por sua vez, deu provimento parcial ao recurso de ofício porque (e-fls. 1715/1733):*

É correta a sua afirmação de que a incorporação, por si só, não corresponde a uma restituição de capital ao sócio, mas sim uma sucessão universal de bens. Todavia, no caso concreto, verifica-se que ao ser extinto o capital social da empresa incorporada, que fora capitalizado com parte das reservas de capital, sem que estas fossem recompostas no patrimônio da incorporadora, de modo a preservar a não distribuição dos lucros constituídos com os impostos não recolhidos, combinado, mais adiante, com a efetiva distribuição de lucros ao sócio controlador, caracterizou-se a distribuição, ao menos parcial de lucros que não foram tributados.

Irrelevante, no meu entender, que existissem saldos de lucros acumulados na própria incorporadora, antes mesmo a incorporação, em montante suficiente para justificar a distribuição realizada, uma vez que não foi preservada a reserva de capital, prevista no art. 545 do RIR/99, por ocasião da incorporação.

A uma, pelo fato de que tais lucros acumulados decorriam quase que integralmente do resultado da equivalência patrimonial em face do único investimento por ela detido, justamente na empresa GRAFTECH (incorporada). Ou seja, a distribuição de tais lucros somente se viabilizaria se a empresa controlada (GRAFTECH) distribuisse efetivamente tais lucros à controladora (PARTICIPAÇÕES) de modo que esta pudesse, por sua vez, fazer a distribuição ao seu sócio estrangeiro, uma vez que os recursos financeiros efetivos estavam de posse da controlada.

A duas, porque tal distribuição somente foi feita após a incorporação da empresa controlada, quando já estavam "fundidos" os patrimônios das empresas incorporadora e incorporada e a reserva de capital obrigatória havia sido reduzida em face da sua não

recomposição na data da incorporação, de modo que ficasse resguardada a não distribuição de lucros decorrentes de impostos não recolhidos.

[...]

Assim, considerando o montante dos tributos que deixou de ser recolhido, em face da redução proporcionada pelo incentivo fiscal, pela empresa incorporada (GRAFTECH): R\$ 10.427.480,91 e o saldo da conta de Reserva de Capital efetivamente preservado na data da incorporação: R\$ 5.113.489,88, entendo que restou caracterizada a distribuição parcial do valor do imposto que deixou de ser pago, no montante de R\$ 5.313.991,03, devendo ser restabelecida a exigência neste montante.

Os autos do processo foram remetidos à PGFN, que os restituiu sem interposição de recurso especial (e-fl. 1737).

Cientificada em 26/09/2016 (e-fls. 1746), a Contribuinte opôs embargos de declaração em 03/10/2016, os quais foram parcialmente admitidos (e-fl. 1781/1791), mas rejeitados no Acórdão n.º 1302-002.129 (e-fl. 1797/1810), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO NÃO CARACTERIZADA. REJEIÇÃO.

Rejeitam-se os embargos interposto quando não configurada a omissão alegada pela embargante.

RECURSO DE OFÍCIO. PROVIMENTO PARCIAL. ALEGAÇÕES SUBSIDIÁRIAS NÃO APRECIADAS NA INSTÂNCIA INFERIOR. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO. OBRIGATORIEDADE.

É da natureza do processo, seja ele administrativo ou judicial, ser impulsionado para frente, sendo assegurado às partes os recursos inerentes para que possam ter suas alegações examinadas. Ou seja, as decisões de segunda instância podem ser projetadas para serem reexaminadas por uma instância especial ou extraordinária, nunca por uma instância inferior. Assim, não há qualquer sentido em devolver um processo à instância *a quo* para que o órgão prolator da decisão, que havia acolhido a pretensão da parte, reexamine seus outros argumentos (subsidiários), porque o tribunal *a quo* entendeu de modo diverso quanto a tal fundamento. Este procedimento não implica em violação ao duplo grau de jurisdição ou supressão de instância e atende ao princípio da razoável duração do processo (art. 5º, inc. LXXVIII da CF/88, incluído pela EC nº 45/2004). A Fazenda Nacional, como parte integrante do processo administrativo fiscal, também tem direito a uma duração razoável do processo. Não são apenas os sagrados direitos do sujeito passivo ao contraditório e à ampla defesa que devem ser respeitados e assegurados. O direito a razoável duração do processo, tão reclamado pela sociedade, não pode deixar de se concretizar, por meros percalços, propostos pelas partes com o único intuito de retroceder à etapa já vencida, buscando uma nova solução que lhe seja mais favorável.

Notificada do acórdão de embargos em 24/07/2017 (e-fl. 1819), a Contribuinte interpôs recurso especial em 08/08/2017 (e-fls. 18/20/1906) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 2006/2014, do qual se extrai:

O contribuinte foi cientificado dessa decisão e ingressou, inicialmente, com embargos de declaração (fls. 1748) requerendo a retificação de alegadas omissões, contradições e obscuridades no referido acórdão. Os embargos foram parcialmente admitidos (fls. 1781), apenas quanto à alegação de supressão de instância, mas foram julgados improcedentes, por meio do Acórdão n.º 1302-002.129 (fls. 1797).

Cientificado dessa última decisão em 24/07/2017 (fls. 1819), o contribuinte apresentou o presente recurso especial em 08/08/2017 (fls. 1820), portanto, atendendo ao prazo previsto no §2º do artigo 37 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Nos termos do artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, cabe a interposição de recurso especial contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra decisão do CARF.

O recorrente aponta várias alegadas divergências, as quais serão analisadas a seguir.

#### 1. Supressão de instância

A primeira divergência apontada pelo recorrente trata da possibilidade de a Turma Julgadora apreciar alegações contidas na impugnação mas que não foram apreciadas na decisão de primeira instância.

O recorrente afirma que trouxe na sua impugnação três questões jurídicas subsidiárias à questão principal: decadência, regime de competência e incidência de juros sobre a multa. Afirma que a decisão de primeira instância não apreciou tais questões, em razão de terem sido prejudicadas pela decisão de considerar inexigível o crédito tributário lançado. Afirma que a decisão recorrida, ao reformar a decisão de primeira instância, apreciou as referidas questões subsidiárias, o que corresponderia a uma supressão de instância, vulnerando o devido processo legal e contrariando a jurisprudência do CARF, conforme o seguinte excerto (fls. 1851):

*46. Como já relatado, na impugnação apresentada pela Recorrente, para além da questão de fundo propriamente dita, foi demonstrado, de forma subsidiária, (I) a decadência do direito de exigir eventuais créditos tributários relativamente a supostos fatos geradores dos anos de 2007 e 2008; (II) a ausência de recomposição do IRPJ devido nos anos de 2007 a 2010 pelo regime de competência, tendo em vista o não reconhecimento da isenção; e (III) a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.*

*47. Estes argumentos subsidiários da Recorrente não foram apreciados pela 5ª Turma da DRJ/RPO, porquanto foi acolhida a tese principal da contribuinte, ensejando o cancelamento integral da exigência.*

*48. Remetidos os autos à 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF para julgamento do recurso de ofício, foi parcialmente reestabelecida a exigência fiscal original, tendo sido diretamente apreciados os argumentos subsidiários da Recorrente, os quais, repita-se, não foram objeto de apreciação em 1ª instância administrativa.*

[...]

*53. Todavia, a interpretação dos artigos 31, 59 e 60 do Decreto n.º 70.235/72 pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF diverge do entendimento firmado nos w. Acórdãos n.ºs 2201-002.705 (doe. 01 - extraído diretamente do sítio do CARF - [www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br)) e 3801-002.481 (doe. 02 - extraído diretamente do sítio do CARF - [www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br)). ocasiões em que foi determinado o retorno dos autos ao órgão de julgamento a quo, para que fossem apreciadas matérias que não haviam sido enfrentadas, justamente para evitar a ocorrência da supressão de instância e o consequente cerceamento do direito de defesa do contribuinte, nos termos dos arts. 31, 59 e 60 do Decreto n.º 70.235/72.*

Saliente-se que a alegação de supressão de instância foi oferecida para a turma recorrida por meio dos supracitados embargos de declaração (fls. 1748), para a qual foi exarada a seguinte manifestação (fls. 1806):

*Alega que, uma vez que o acórdão embargado houve por bem reformar o acórdão de primeiro grau, dando provimento parcial ao recurso de ofício, estaria caracterizada a supressão de instância e o cerceamento ao seu direito de defesa, uma vez que parte das suas alegações não foram discutidas na fase processual anterior.*

*Entendo que não tem razão a recorrente.*

*A interposição do recurso de ofício tem efeito devolutivo e translativo. Ou seja o órgão recursal só tem o poder de julgar a matéria objeto do recurso (efeito devolutivo), porém, respeitados os limites que lhe são impostos pela matéria recorrida, pode e deve examinar todas as questões suscitadas e debatidas e as alegações da defesa, ainda que estas não tenham sido objeto da decisão de primeiro grau quanto à matéria recorrida (efeito translativo).*

Por seu turno, o recorrente afirma que essa decisão contraria a interpretação adotada nos Acórdãos n.º 2201-002.705 e n.º 3801-002.481, os quais serão a seguir analisados.

O Acórdão n.º 2201-002.705 adotou a seguinte ementa:

**JUROS DE MORA. MATÉRIA NÃO ENFRENTADA PELA DRJ. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.**

*Deve ser devolvida para manifestação da autoridade julgadora de Primeira Instância, matéria suscitada em sede de Impugnação, porém não enfrentada pela instância a quo, para que não sobrevenha supressão de instância.*

Transcreve-se trecho do respectivo voto condutor:

*Como se pode verificar da leitura do relatório, a 8a Turnia da DRJ/RJI deu provimento à Impugnação por entender que houve erro de identificação do sujeito passivo. Entretanto, como o provimento foi integral, não houve manifestação acerca do cabimento da cobrança de juros de mora, vez que foi exonerada a totalidade do crédito tributário lançado.*

*Não obstante o restabelecimento da legitimidade passiva da Contribuinte pela Segunda Instância, a matéria atinente aos juros de mora suscitada pela Embargante em sua Impugnação, não foi enfrentada pelo CARF, sobretudo em razão da omissão da primeira instância.*

*Na verdade, não se verificou omissão no acórdão embargado, já que é vedada a manifestação acerca de matéria suscitada em sede de Impugnação e não enfrentada pela Primeira Instância. Entretanto, restaurada a legitimidade passiva da Contribuinte, ao final do voto condutor, bem como na parte dispositiva do acórdão embargado, deveria efetivamente ter constado a necessidade de retomo à DRJ, para pronunciamento acerca dos juros de mora, sob pena de supressão de instância.*

*Assim sendo, deve-se acolher os Embargos para que ao final do voto condutor, bem como na parte dispositiva do julgado, seja acrescentado "... devendo o processo retornar à DRJ, para manifestação acerca dos juros de mora".*

Assim, o acórdão paradigma também resolveu questão de ordem processual relativa a matéria subsidiária (juros sobre a multa) não apreciada na instância a quo, em razão de ter sido prejudicada pela decisão de exonerar o crédito tributário.

Verificam-se situações similares nos acórdãos contrapostos, contudo foram adotadas providências distintas, fazendo emergir a divergência de interpretação da legislação tributária, resultando na necessidade de manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O recorrente ainda aponta como paradigma o Acórdão n.º 3801-002.481, o qual adotou a seguinte ementa:

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA.**

*Em que pese o julgador não estar obrigado analisar todos os argumentos apresentados pelas partes, para que não haja cerceamento de defesa, o mérito da lide deve ser analisado, quando imprescindível para o deslinde da questão. Se a Delegacia de Julgamento não apreciou o mérito, os autos devem retomar para a análise, evitando-se, assim, a supressão de instância administrativa.*

Transcreve-se trecho do respectivo voto condutor:

*A DRJ deixou de apreciar os argumentos apresentados pela Recorrente na Manifestação de Inconformidade sob a justificativa de a decisão judicial mencionada interfere na questão discutida nos presentes autos. É de se admitir, contudo, que a matéria submetida à apreciação do Poder Judiciário (anulação da Solução de Consulta SRRF/03 RF/Disit no. 288/2004), não pode ser confundida com a submetida à análise neste processo administrativo (possibilidade de a autoridade fiscal aplicar, retroativamente, entendimento/critério jurídico novo).*

*Assim, para que não haja supressão de instância e o conseqüente cerceamento de defesa da Recorrente, entendo que devem os atos retomar à DRJ para que esta se pronuncie quanto ao mérito, muito bem destrinchado pela Recorrente em sua Manifestação de Inconformidade.*

A leitura desse acórdão paradigma permite verificar que o contribuinte estava pleiteando ressarcimento de IPI, o que foi negado pela Administração Tributária. Apresentada manifestação de inconformidade, a DRJ entendeu que não poderia decidir sobre o mérito do pedido em razão de decisão judicial. Em sede de recurso voluntário, o CARF decidiu que a decisão judicial voltava-se sobre objeto diferente do feito, não possuindo o condão de impedir o julgamento administrativo, fazendo o processo retornar à DRJ.

Verifico que as situações fáticas são um tanto distintas entre os dois processos comparados, principalmente quanto ao fato de a matéria não apreciada no processo paradigma ser o núcleo da demanda e a não apreciação ser a própria decisão adotada. Por outro lado, na espécie, a matéria não apreciada é subsidiária e a não apreciação ocorreu por uma questão de ordem processual (matéria prejudicada). Embora também haja uma semelhança entre os processos, em relação às possíveis providências adotadas, entendo que a distinção se torna determinante, na medida em que faz com que as razões da lacuna de decisão sejam bem distintas entre eles, o que não evidencia a requerida divergência de interpretação.

Assim, entendo que o segundo paradigma apresentado não é hábil para estabelecer a divergência reclamada, mas o recurso deve ser admitido quanto a esse tópico em razão do primeiro paradigma.

## 2. Fundamento da decisão

A segunda divergência apontada pelo recorrente trata da alegada ocorrência de inovação na fundamentação do lançamento tributário por parte da decisão recorrida.

O recorrente afirma que o lançamento tributário foi realizado sobre o fundamento fático de que houve distribuição irregular de lucros em razão da confluência de dois fatos: a incorporação da empresa beneficiada com a redução do imposto seguida de uma redução do capital social da incorporadora e a distribuição de lucros acumulados para onde foi destinado o valor do tributo não recolhido em razão do incentivo fiscal. Afirma também que a decisão recorrida adotou como fundamento fático a inexistência de reserva de capital equivalente ao montante de imposto que deixou de ser recolhido em razão do incentivo fiscal. Com isso, conclui que a decisão recorrida inovou na fundamentação do lançamento tributário, o que contraria a jurisprudência do CARF, conforme o seguinte excerto (fls. 1858):

[...]

Na espécie, não há um ato de julgamento afirmando ou negando qualquer inovação. Na verdade, a inovação de fundamento é uma acusação do recorrente. Em outras palavras, o recorrente está manifestando a sua insatisfação com a decisão recorrida por acreditar que esta inovou nos fundamentos do lançamento. Todavia, o recurso especial é remédio de via estreita, destinado ao alinhamento da interpretação da legislação tributária e não se prestando a mera manifestação de inconformidade.

Assim, entendo que não se pode dar seguimento ao recurso especial quanto a esse tópico, por não ter sido demonstrado o necessário dissídio jurisprudencial.

## 3. Reserva de lucros

A terceira divergência apontada pelo recorrente trata da necessidade de ser constituída reserva de lucros correspondente ao valor do imposto que deixou de ser recolhido em razão do incentivo fiscal em tela.

O recorrente afirma que a decisão recorrida manteve o lançamento tributário em razão de o contribuinte não ter constituído reserva de lucros com valor correspondente ao imposto alcançado pelo incentivo fiscal, considerando irrelevante o fato de que o contribuinte possuía lucros acumulados em valor muito superior ao valor oriundo do incentivo fiscal, conforme o seguinte excerto (fls. 1867):

*80. Com efeito, no caso concreto, a Recorrente foi acusada de ter distribuído aos sócios o valor correspondente ao IRPJ que não teria sido recolhido durante os anos-calendário de 2007 a 2010, no montante de R\$ 11.183.402,69, tendo em vista o incentivo fiscal da redução de 75% decorrente do Lucro da Exploração.*

*81. Por sua vez, para restabelecer o lançamento fiscal que havia sido cancelado no julgamento de 1ª instância administrativa, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF adotou como fundamento o fato de a Recorrente (após operação societária de incorporação) não ter promovido a recomposição da Reserva de Capital, no montante integral dos valores de IRPJ não recolhidos pela pessoa jurídica incorporada em razão do incentivo fiscal, o que impediria a distribuição de quaisquer lucros aos sócios, por força do que dispõe o artigo 545 do RIR/99.*

*82. Importante destacar que, no v. Acórdão recorrido, ao interpretar o artigo 545 do RIR/99, foi considerado irrelevante o fato de existirem saldos de lucros acumulados, antes mesmo da operação societária de incorporação, em montante muito superior ao valor distribuído aos sócios, o que conforme demonstrado pela Recorrente, ruidaria o argumento de que referida distribuição tivesse afetado a reserva de capital decorrente do incentivo fiscal de redução de 75% do Lucro da Exploração.*

Quanto a isso, a decisão recorrida assim se posicionou (fls. 1729):

*É correta a sua afirmação de que a incorporação, por si só, não corresponde a uma restituição de capital ao sócio, mas sim uma sucessão universal de bens. Todavia, no caso concreto, verifica-se que ao ser extinto o capital social da empresa incorporada, que fora capitalizado com parte das reservas de capital, sem que estas fossem recompostas no patrimônio da incorporadora, de modo a preservar a não distribuição dos lucros constituídos com os impostos não recolhidos, combinado, mais adiante, com a efetiva distribuição de lucros ao sócio controlador, caracterizou-se a distribuição, ao menos parcial de lucros que não foram tributados.*

*Irrelevante, no meu entender, que existissem saldos de lucros acumulados na própria incorporadora, antes mesmo a incorporação, em montante suficiente para justificar a distribuição realizada, uma vez que não foi preservada a reserva de capital, prevista no art. 545 do RIR/99, por ocasião da incorporação.*

*A uma, pelo fato de que tais lucros acumulados decorriam quase que integralmente do resultado da equivalência patrimonial em face do único investimento por ela detido, justamente na empresa GRAFTECH (incorporada). Ou seja, a distribuição de tais lucros somente se viabilizaria se a empresa controlada (GRAFTECH) distribuísse efetivamente tais lucros à controladora (PARTICIPAÇÕES) de modo que esta pudesse, por sua vez, fazer a distribuição ao seu sócio estrangeiro, uma vez que os recursos financeiros efetivos estavam de posse da controlada.*

*A duas, porque tal distribuição somente foi feita após a incorporação da empresa controlada, quando já estavam "fundidos" os patrimônios das empresas incorporadora e incorporada e a reserva de capital obrigatória havia sido reduzida em face da sua não recomposição na data da incorporação, de modo que ficasse resguardada a não distribuição de lucros decorrentes de impostos não recolhidos.*

Por seu turno, o recorrente afirma que essa decisão contraria a interpretação adotada no Acórdão n.º 107-08.693, o qual adotou a seguinte ementa:

*IRPJ - ISENÇÃO - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS - RESERVAS DISPONÍVEIS - MANUTENÇÃO - Provado nos autos do processo, sobretudo em diligência requerida pelo colegiado, que a recorrente possuía em seu patrimônio reservas de lucros disponíveis em montante superior ao da reserva de capital formada pelo valor do IRPJ isento, não pode subsistir a acusação de que esta fora distribuída.*

Transcreve-se trecho do respectivo voto condutor:

*Quanto a última das acusações, distribuição de lucros e dividendos em ofensa à legislação do imposto de renda, que proíbe que como tais sejam utilizados valores relativos a isenção e/ou redução do IRPJ, penso que a diligência bem demonstrou que a recorrente, ao fim e ao cabo, não teria vulnerado a lei.*

*É que, como asseverou a fiscalização no curso da diligência - não obstante tomando-se isoladamente os anos calendários de 1996 e 1997 os valores distribuídos tenham superado os livremente disponíveis a verdade é que se levando em consideração a conta de lucros acumulados anteriores a 1995, comprovou a fiscalização que a recorrente possuía em seu patrimônio valores de reservas livre em montante superior aos lucros distribuídos.*

[...]

*Ora, provado que a recorrente, em seu Patrimônio Líquido, possuía reservas livres em montante superior aos lucros ou dividendos distribuídos, não há como subsistir a infração que tem como pressuposto inarredável a circunstância de se distribuir aos sócios reserva de capital formada em razão da isenção/redução de imposto de renda.*

A leitura do acórdão paradigma permite verificar a sua similitude fática em relação ao acórdão recorrido, contudo foram adotadas providências distintas, fazendo emergir a divergência de interpretação da legislação tributária, resultando na necessidade de manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

#### 4. Juros de mora sobre multa de ofício

A quarta divergência apontada pelo recorrente trata da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A decisão recorrida entendeu que é cabível a exigência de juros moratórios sobre a multa de ofício lançada, nos seguintes termos (fls. 1732):

*A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, e é exigida juntamente com o tributo devido. Assim, uma vez constituído o crédito pelo lançamento de ofício, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal e, sobre ele deve incidir integralmente os juros à taxa SELIC.*

Por seu turno, o recorrente afirma que essa decisão, contraria a jurisprudência do CARF, manifestada no Acórdão n.º 9101-00.722, o qual adotou a seguinte ementa:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFICIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada.*

A leitura dessas ementas já é suficiente para deixar clara a existência de divergência de interpretação da legislação tributária, resultando na necessidade de manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

#### Conclusão

Por todo o exposto, opino no sentido de dar seguimento parcial ao recurso especial, reconhecendo-se apenas a divergência em relação à: supressão de instância (item 1); reserva de lucros (item 3) e juros de mora sobre multa de ofício (item 4), em razão do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

Agravo apresentado contra a admissibilidade foi rejeitado nos termos do despacho de e-fls. 2058/2066, cientificado à interessada em 21/06/2018 (e-fl. 2072).

Aduz a Contribuinte, na parte admitida de seu recurso especial, que a autoridade fiscal, *a partir de uma análise absolutamente superficial do substrato fático envolvendo a incorporação da pessoa jurídica Graftech Brasil Ltda. pela Recorrente, com a posterior distribuição de lucros à sua sócia estrangeira, a fiscalização inadvertidamente concluiu ter havido uma incorporação seguida de uma redução de capital, cujo objetivo seria a distribuição de Lucros Acumulados, na qual estaria a subvenção para investimentos (redução do IRPJ) contabilizado pela sociedade incorporada. Relata as circunstâncias demonstradas em impugnação acerca da questão de fundo, bem como que demonstrou (I) a insubsistência do lançamento fiscal por ofensa ao que dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional; (II) a decadência do direito de exigir eventuais créditos tributários relativamente a fatos geradores dos anos de 2007 e 2008; (III) a ausência de recomposição do IRPJ devido nos anos de 2007 a 2010 pelo regime de competência, tendo em vista o não reconhecimento da isenção; e (IV) a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, sendo que a autoridade julgadora de 1ª instância, ao acolher seu argumento acerca da questão de fundo, não adentrou aos demais fundamentos de defesa do contribuinte.*

Destaca a apresentação de petição, antes do julgamento do recurso de ofício, *em que apresentou esclarecimentos fáticos adicionais a respeito da operação societária de incorporação da Graftech Brasil Ltda., inclusive com a juntada de documentos que corroboram as suas alegações, e anota que foi dado provimento parcial ao recurso de ofício, mas alterando a motivação original do lançamento tributário (praticamente, o auto de infração foi feito na instância de julgamento) e dando parcial provimento ao recurso de ofício, para reestabelecer parcialmente a exigência fiscal, em clara afronta ao artigo 146 do Código Tributário Nacional. Para além disso, o Colegiado a quo se pronunciou sobre matérias que não foram examinadas pela DRJ, configurando claríssima supressão de instância e, desse modo, a nulidade do v. Acórdão recorrido inclusive por cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, com violação aos artigos 31, 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72.*

Relata as omissões, contradição e obscuridade apontadas em embargos de declaração, destaca a resposta aos embargos, na qual afirmou-se a possibilidade de apreciação de matérias, em sede de recurso de ofício, *ainda que estas não tenham sido objeto da decisão de primeiro grau quanto à matéria recorrida (feito translativo). E resume o objetivo do recurso especial para, mediante reforma parcial do acórdão recorrido, ver reconhecido:*

**(I) a nulidade** do v. Acórdão recorrido, ao ter enfrentado matérias que não haviam sido apreciadas em 1ª instância administrativa, em evidente **supressão de instância e cerceamento ao direito de defesa** da Recorrente;

**(II) a nulidade** do v. Acórdão recorrido, por ter alterado a motivação original do lançamento fiscal, em clara ofensa ao que dispõe o artigo 146 do Código Tributário Nacional;

**(III)** quanto ao **mérito**, a necessidade de **reforma** do v. Acórdão recorrido, por ter considerado irrelevante a existência de saldos de lucros acumulados na Recorrente, em montante suficiente para realizar a distribuição dos lucros à sócia; e

**(IV)** em menor extensão, a necessidade de reforma do v. Acórdão recorrido, especificamente em relação à exigência de juros sobre a multa.

Expõe o questionamento das matérias, apresenta a demonstração das divergências jurisprudenciais e, passando ao direito, assim aduz acerca *da supressão de instância e do cerceamento do direito de defesa da Recorrente:*

**99.** Na impugnação, a Recorrente sustentou, subsidiariamente, os seguintes argumentos de defesa: **(I) decadência** do direito de exigir eventuais créditos tributários

relativamente a supostos fatos geradores dos anos de 2007 e 2008; **(II) ausência de recomposição do IRPJ** devido nos anos de 2007 a 2010 **pele regime de competência**, tendo em vista o não reconhecimento da isenção; e **(III) não incidência de juros sobre a multa de ofício**.

**100.** Por sua vez, na r. decisão de 1ª instância administrativa, a DRJ decidiu (corretamente) que a distribuição de lucros realizada pela **Recorrente** não comprometeu a reserva de incentivo fiscal nem conduziu à descapitalização da pessoa jurídica, cancelando integralmente o auto de infração.

**101.** Tendo em vista o cancelamento integral do auto de infração, justamente em razão do reconhecimento da ausência de distribuição de lucros incentivados (ou seja, em razão da manifesta improcedência da acusação fiscal), a DRJ não examinou os argumentos subsidiários de defesa da **Recorrente**.

**102.** No entanto, no v. Acórdão recorrido, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF entendeu que uma parcela do lucro distribuído pela **Recorrente** estaria relacionada ao incentivo fiscal e, na mesma assentada, diretamente se pronunciou sobre os argumentos subsidiários de defesa, em evidente supressão de instância e cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

**103.** De fato, ao entender que parcela do lucro distribuído pela **Recorrente** estaria relacionada ao incentivo fiscal, reformando, ainda que parcialmente, a r. decisão de 1ª instância administrativa, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF deveria ter determinado a remessa dos autos para a DRJ, para o exame dos argumentos subsidiários de defesa, garantindo, desse modo, o direito ao contraditório e à ampla defesa.

**104.** Portanto, o **pronunciamento da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF sobre os argumentos subsidiários de defesa da Embargante não examinados pela DRJ constitui supressão de instância e representa cerceamento do direito de defesa, de modo que o v. Acórdão recorrido é nulo**, inclusive por afronta aos artigos 31, 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72.

**105.** Diante disso, a **Recorrente** interpôs competentes embargos de declaração, apontando a nulidade do v. Acórdão recorrido neste aspecto, os quais, entretanto, foram rejeitados pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF.

**106.** Isso porque, segundo o entendimento manifestado no julgamento dos embargos de declaração da **Recorrente**, o órgão recursal teria o **dever** de apreciar todos os argumentos suscitados pelo contribuinte em sua defesa, ainda que não tenham sido apreciados pelo órgão de julgamento *a quo*, por força do princípio da duração razoável dos processos.

**107.** Ademais, nos termos do voto condutor do v. Acórdão recorrido, “*Não são apenas sagrados os direitos do sujeito passivo ao contraditório e à ampla defesa*”, já revelando a sobreposição do princípio da duração razoável dos processos aos princípios do contraditório e da ampla defesa, o que não pode ser admitido.

**108.** De fato, pelo que se pode depreender da leitura do voto condutor do acórdão que rejeitou os embargos de declaração interpostos pela **Recorrente**, o Ilmo. Relator vai buscar fundamentos em matérias que não se confundem com o que ocorre no caso concreto.

**109.** A questão em tela não diz respeito à *teoria da causa madura*, mais sim decorre da supressão de instância propriamente dita! Os argumentos suscitados subsidiariamente pela **Recorrente** foram apreciados uma única vez ao longo de todo o processo administrativo! E foi pelo Órgão de Julgamento de 2ª instância administrativa!

**110.** Não há que se aduzir a *teoria da causa madura* na hipótese em que os argumentos não foram apreciados por uma instância inferior! Não é isso o que dispõe o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72!

**111.** Ora, o que se verifica no caso concreto é uma verdadeira inversão de valores, uma vez que o direito de defesa da contribuinte foi claramente cerceado pela 2ª Turma

Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, uma vez que lhe foi renegado o direito ao duplo grau de jurisdição.

**112.** De fato, sabendo que o recurso especial é julgado por instância extraordinária, cujo conhecimento é restrito a questões que compreendem divergências de interpretação jurídica, evidentemente o direito ao duplo grau de jurisdição foi ceifado da contribuinte.

**113.** Isso porque, o duplo grau de jurisdição pressupõe a possibilidade de interposição de recurso de amplo conhecimento em face das decisões contrárias à parte, o que não foi respeitado no caso concreto.

**114.** Assim, mais do que evidente que o direito de defesa da **Recorrente** foi relegado ao segundo plano ao terem sido enfrentados diretamente neste E. CARF argumentos subsidiários de defesa, que não haviam sido objeto de análise pela 1ª instância administrativa, o que deve culminar com a decretação a nulidade do v. Acórdão recorrido.

**115.** Aliás, considerando que não foram apresentadas “razões de recurso de ofício” e, por decorrência, a **Recorrente** não pode oferecer as respectivas contrarrazões, as matérias subsidiárias constaram apenas da defesa, e de mais nenhuma outra peça processual.

**116.** É dizer, **não se estabeleceu sequer o contraditório** em relação às matérias subsidiárias da defesa da **Recorrente**, o que não pode ser admitido de maneira alguma.

**117.** A prevalecer o argumento aduzido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, estar-se-ia admitindo, em última análise, a possibilidade do *reformatio in pejus* e desnecessidade da DRJ.

**118.** Isso porque, os argumentos subsidiários não foram apreciados em 1ª instância administrativa e, caso tivessem sido e afastados, estaria aberta a possibilidade de interposição de recurso de amplo conhecimento para rediscussão das matérias.

**119.** De outro lado, admitindo-se o procedimento adotado no caso concreto, os argumentos subsidiários da **Recorrente** foram apreciados em instância única, sem possibilidade de recorrer à instância extraordinária, pois demandariam a apresentação de dissídio jurisprudencial.

Apresenta julgados deste Conselho *envolvendo a supressão de instância* e pede que seja *provido o recurso especial ora interposto, com a decretação da nulidade do v. Acórdão recorrido, diante da supressão de instância e cerceamento do direito de defesa do contribuinte, tendo em vista que os argumentos subsidiários de defesa da Recorrente não foram examinados pela DRJ.*

Com referência à terceira matéria, referida como “reserva de lucros” no exame de admissibilidade, a Contribuinte aduz que:

**143.** Na impugnação apresentada, demonstrou a **Recorrente** que (a) o saldo da conta de lucros acumulados, no ano de 2006, anterior ao aproveitamento do incentivo fiscal pela *Graftech Brasil*, era de mais de **R\$ 19 milhões**, mais do que suficiente para fazer frente à distribuição de lucros posteriormente efetivada em 2010; (b) antes da incorporação, o saldo da conta de “lucros acumulados” era igualmente suficiente para satisfazer a distribuição de lucros; (c) após a incorporação, foi promovido um lançamento de uma reserva de capital nos exatos montantes registrados na mesma conta da sociedade incorporada; e (d) os lucros acumulados na própria sociedade incorporada também eram suficientes para fazer frente à referida distribuição.

**144.** Como se observa da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido referentes aos anos de 2005 a 2011 (**doc. 07 da impugnação**), a **Recorrente** detinha, no ano de **2006**, imediatamente anterior à fruição do incentivo fiscal pela “**Graftech Brasil**”, saldo de lucros acumulados no montante de **R\$ 19.513.000,00**. Confira-se:

Patrimônio líquido	2006	2007	2008	2009
Capital social realizado atualizado	81.620	806.303	86.303	86.303
Reserva de lucros	11.021	11.382	12.389	13.218
Lucros acumulados	19.513	20.179	39.313	55.048
<b>Total do patrimônio líquido</b>	<b>112.153</b>	<b>117.863</b>	<b>138.005</b>	<b>154.569</b>

**145.** Embora o ônus de provar que o saldo da conta de “Lucros Acumulados” refletia o valor do incentivo fiscal fosse da fiscalização, a evolução da conta de “Lucros Acumulados” demonstrada acima permite verificar que a **Recorrente sempre ostentou valores suficientes** para fazer frente à distribuição de lucros, **desde o ano de 2006**, anterior, portanto, ao primeiro fato gerador de imposto incentivado da “**Graftech Brasil**”, sem que fosse necessário agregar-lhe o valor da reserva de capital – de outra pessoa jurídica – mediante a operação de incorporação em questão.

**146.** Sob essa perspectiva, a afirmação constante do Termo de Verificação Fiscal de que a distribuição dos lucros teria atingido o valor do imposto **chega a ser até mesmo incompreensível**, e absolutamente despida de qualquer lastro probatório.

**147.** Ao que parece, a fiscalização cometeu um erro **bastante primário**, que consistiu em considerar **isoladamente** o ato de incorporação e a absorção do patrimônio da “**Graftech Brasil**” pela **Recorrente**, para afirmar que o valor registrado na conta de “reserva de capital” da sociedade incorporada teria se “misturado” ao patrimônio da sociedade incorporadora.

**148.** Todavia, em situações dessa natureza, deve a fiscalização, **primeiro**, verificar se a pessoa jurídica possuía **reservas disponíveis**, trazidas de anos-calendário anteriores para fazer frente à distribuição de lucros, o que, como demonstrado acima, **efetivamente existia**.

**149.** Cabe citar, a esse respeito, caso **muito semelhante**, julgado pelo antigo 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, em hipótese na qual a fiscalização havia desconsiderado a existência de reservas disponíveis de **anos-calendário** anteriores, para considerar que o contribuinte distribuiu parte do imposto isento. Confira-se a ementa do referido julgado:

*“IRPJ – ISENÇÃO – DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS – RESERVAS DISPONÍVEIS – MANUTENÇÃO – Provado nos autos do processo, sobretudo em diligência requerida pelo colegiado, que a recorrente possuía em seu patrimônio reservas de lucros disponíveis em montante superior ao da reserva de capital formada pelo valor do IRPJ isento, não pode subsistir a acusação de que esta fora distribuída. (...)”* (1º CC, 7ª Câmara, Processo Administrativo nº 10283.000508/2002-11, Rel. Conselheiro NATANAEL MARTINS, Acórdão nº 107-08.693, j. 16/08/2006 – destaques da **Recorrente**)

**150.** Ainda, para melhor compreensão dos fatos, cabe transcrever o seguinte excerto da fundamentação do referido acórdão:

**“Do Imposto de Renda Distribuído**

*Quanto a última das acusações, distribuição de lucros e dividendos em ofensa à legislação do imposto de renda, que proíbe que como tais sejam utilizados valores relativos a isenção e/ou redução do IRPJ, penso que a diligência bem demonstrou que a recorrente, ao fim e ao cabo, não teria vulnerado a lei.*

*É que, como asseverou a fiscalização no curso da diligência – não obstante tomando-se isoladamente os anos calendários de 1996 e 1997 os valores distribuídos tenham superado os livremente disponíveis –, a verdade é que se levando em consideração a conta de lucros acumulados anteriores a 1995, comprovou a fiscalização que a recorrente possuía em seu patrimônio valores de reservas livre em montante superior aos lucros distribuídos. (...)*

*Ora, provado que a recorrente, em seu Patrimônio Líquido, possuía reservas livres em montante superior aos lucros ou dividendos distribuídos, não há como subsistir a infração que tem como pressuposto inarredável a circunstância de se distribuir aos sócios reserva de capital formada em razão da isenção/redução de imposto de renda.” (destaques da Recorrente)*

**151.** De se ressaltar, ademais, que, no caso ora em exame, além de já ostentar em **2006** saldo suficiente para promover a distribuição dos lucros à sua sócia estrangeira, a **Impugnante** detinha um saldo **no ano-calendário de 2009** de **R\$ 55.048.391,11** na referida conta.

**152.** Desta forma, a assertiva constante do Termo de Verificação Fiscal de que o saldo da conta de “Lucros Acumulados” teria sido formado mercê da “incorporação” do benefício fiscal detido pela sociedade incorporada **é absolutamente descabida.**

**153.** Nessa medida, ficou comprovado que não se faz presente a hipótese censurada pelo art. 545 do RIR/99, que torna exigível o imposto incentivado nos casos de “**descapitalização**” da pessoa jurídica, algo que, em absoluto, não ocorreu neste caso.

**154.** Tal regra objetiva fazer com que a pessoa jurídica **mantenha** em seu patrimônio o valor do imposto que deixou de ser recolhido por força da isenção, o que se frustraria caso se permitisse que os respectivos montantes fossem, de algum modo, entregues aos sócios.

**155.** Daí não se pode afirmar que a referida regra sobreveio para **vedar** a distribuição de lucros aos sócios. Nesse particular, o Auto de Infração parece **misturar** dois conceitos e duas realidades **absolutamente inconfundíveis** em uma pessoa jurídica, e que foram **baralhados** pela fiscalização e pelo v. Acórdão recorrido, como se fossem coisas iguais.

**156.** O capital social é o dinheiro ou valor em dinheiro de direitos patrimoniais, transferidos à sociedade para fazer frente aos seus objetivos sociais.

**157.** Por sua vez, o lucro constitui um **acréscimo** correspondente ao valor que se agrega ao patrimônio da pessoa jurídica necessariamente **superior** ao capital social (e, eventualmente, às reservas de capital).

**158.** Nesse particular, confira-se a lição de JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA:

*“O montante do capital social fixado no estatuto é, além disso, o padrão, gabarito ou medida para determinar se a sociedade alcançou o seu fim de realizar lucro. Lucro é fluxo de renda que acresce ao patrimônio da sociedade, cujo efeito é aumentar o valor do patrimônio líquido. A sociedade somente tem lucro acumulado quando o valor do patrimônio líquido excede o do capital social (e, se for o caso, das reservas de capital)”*

*(“Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas”, JUSTEC, v. II, Rio de Janeiro, p. 459-460 – destaques da Recorrente)*

**159.** Coisas, portanto, diversas que foram tratadas indistintamente pela fiscalização.

**160.** Evidentemente, caso a **Recorrente** tivesse praticado alguma manobra contábil ou jurídica visando a transferir capital aos sócios, caberia neste caso à fiscalização **comprovar** que, considerados apenas os lucros efetivos, o respectivo saldo não se fazia suficiente para distribuir lucros aos sócios. **Algo que nem de longe se verifica neste processo.**

**161.** Tanto isso é verdade que a ora **Recorrente**, para evitar quaisquer questionamentos, teve o cuidado de promover um lançamento contábil, quando da **incorporação** da “**Graftech Brasil**”, transferindo de sua **reserva de lucros** para a conta de **reserva de capital** o mesmo montante do valor escriturado pela sociedade incorporada, correspondente ao imposto isento (no valor de **R\$ 5.124.039,16**).

**162.** E, posteriormente à incorporação, a **Recorrente** obteve **novo laudo constitutivo** da SUDENE permitindo a continuidade da exploração e da fruição do incentivo fiscal

(**doc. 06 da impugnação**), justamente mercê da comprovação de que não houve qualquer redução do capital investido nas atividades empresariais incentivadas.

**163.** Ademais, restou comprovado na impugnação apresentada que, ainda que superado este argumentos, **a própria sociedade incorporada** detinha um saldo de lucros acumulados (e, portanto, disponíveis, passíveis de distribuição) no total de **R\$ 26.266.391,75** em junho de 2010. Repita-se, que este valor não guarda relação com o valor do imposto isento, que foi religiosamente escriturado na conta de reserva de capital.

**164.** Diante disso, antes de chegar ao valor do capital ou das reservas de capital, caberia à fiscalização “consumir”, primeiro, o estoque de lucros disponíveis na sociedade incorporada, reconhecidos na sociedade incorporadora, o que também demonstra o total descabimento do raciocínio da fiscalização.

**165.** Daí que afirma, com absoluta tranquilidade, que é irretocável a r. decisão de 1ª instância administrativa, que cancelou o auto de infração lavrado, aos seguintes fundamentos:

[...]

**167.** O entendimento manifestado no v. Acórdão recorrido decorre unicamente da equivocada interpretação do que dispõe o artigo 545 do RIR/99, que não impede a distribuição de lucros aos sócios na hipótese verificada nos autos.

**168.** Com efeito, nos termos do artigo 545 do RIR/99, o valor do imposto que deixar de ser recolhido em razão do incentivo fiscal da redução de 75% do Lucro da Exploração não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social. Confira-se a redação do artigo 545 do RIR/99:

[...]

**169.** O artigo 545 do RIR/99 veda a distribuição de lucros incentivados aos sócios, e determina que o contribuinte efetue o controle dos valores incentivados em conta representativa do patrimônio líquido, que poderão ser utilizados para absorver prejuízo fiscal ou aumentar capital social.

**170.** Portanto, o artigo 545 do RIR/99 veda a distribuição de lucros incentivados aos sócios, e determina que os valores incentivados sejam controlados pelo contribuinte no patrimônio líquido e destinados somente para absorver prejuízo fiscal ou aumentar capital social. Esses são os comandos legislativos.

**171.** Ocorre que, conforme cabalmente comprovado nos autos e reconhecido na r. decisão de 1ª instância administrativa pela DRJ, a **Recorrente** sempre deteve no seu patrimônio líquido saldos disponíveis e suficientes de lucros acumulados, de modo que a distribuição realizada aos sócios não atingiu a reserva de incentivo fiscal nem descapitalizou a pessoa jurídica.

**172.** Portanto, **é incontroverso nos autos que a Recorrente não distribuiu lucros incentivados aos sócios.**

**173.** Por outro lado, o valor do imposto que deixou de ser recolhido em razão do incentivo fiscal da redução de 75% do Lucro da Exploração foi registrado no patrimônio líquido da **Recorrente**, e pode ser utilizado para absorver prejuízo fiscal ou aumentar capital social.

**174.** Ora, o artigo 545 do RIR/99 determina que o valor do incentivo constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, ou seja, deverá compor o patrimônio líquido da pessoa jurídica, e ser utilizado para absorver prejuízo fiscal ou aumentar capital social.

**175.** Ainda que a **Recorrente** (após a incorporação) não tenha promovido a recomposição integral da Reserva de Capital, o fato que não pode ser ignorado é que os valores do IRPJ não recolhidos pela pessoa jurídica incorporada em razão do incentivo fiscal foram registrados no seu patrimônio líquido, e permanecem incólumes até os dias de hoje!

**176.** Assim, se a **Recorrente** não distribuiu lucros incentivados e registrou o valor do imposto que deixou de ser recolhido em razão do incentivo fiscal no seu patrimônio líquido (independentemente da nomenclatura da conta), a conclusão é peremptória: considerando-se os termos da motivação original do lançamento, a **Recorrente** não descumpriu o artigo 545 do RIR/99.

**177.** E a inocorrência da hipótese prevista no inciso I do §1º do artigo 545 do RIR/99, a rigor, foi reconhecida pelo próprio v. Acórdão recorrente, nos seguintes termos: “*É correta a sua afirmação de que a incorporação, por si só, não correspondente a uma restituição de capital ao sócio, mas sim uma sucessão universal de bens*”.

**178.** Apesar de tudo isso, o Conselheiro Relator consignou no v. Acórdão recorrido que:

“(…)

*Embora a afirmação, quanto a existência de reservas de lucros acumulados na recorrente antes da incorporação, na qual se baseou o colegiado recorrido esteja devidamente comprovada nos autos, penso que a questão exige um maior aprofundamento.*

(…)

*Irrelevante, no meu entender, que existissem saldos de lucros acumulados na própria incorporadora, antes mesmo a incorporação, em montante suficiente para justificar a distribuição realizada, uma vez que não foi preservada a reserva de capital, prevista no art. 545 do RIR/99, por ocasião da incorporação.*

(…)”

**179.** Como se vê, foi reconhecida a existência de saldos disponíveis e suficientes de lucros acumulados, para suportar a distribuição de lucros realizada pela **Recorrente**, mas, **mesmo assim**, foi consignada que a reserva exigida pelo artigo 545 do RIR/99 não teria sido preservada, o que impediria a distribuição de qualquer lucro.

**180.** No entanto, conforme amplamente comprovado, a **Recorrente** (após a incorporação) não promoveu a recomposição da Reserva de Capital, mas o montante dos valores do IRPJ não recolhidos pela pessoa jurídica incorporada em razão do incentivo fiscal foi destinado para o seu patrimônio líquido, inclusive detendo saldos de lucros acumulados suficientes para recompor, a qualquer momento, a Reserva de Capital.

**181.** E, se existiam saldos disponíveis e suficientes de lucros acumulados, para suportar a distribuição de lucros realizada (como, aliás, reconhecido no v. Acórdão recorrido), e o montante dos valores do IRPJ não recolhidos pela pessoa jurídica incorporada em razão do incentivo fiscal foi destinado para o patrimônio líquido da **Recorrente**, é evidente (e claro!) que os objetivos do artigo 545 do RIR/99 foram cumpridos (ausência de distribuição de lucros incentivados e controle dos valores incentivados em conta representativa do patrimônio líquido).

**182.** Além disso, foi demonstrado nos autos que **(I)** no ano-calendário de 2006 (período anterior ao início da fruição do incentivo fiscal de redução de 75% do IR pela pessoa jurídica incorporada), detinha lucros acumulados disponíveis, no montante de R\$ 19.513.172,75; e **(II)** antes da incorporação da “Grafech Brasil” (2010), também detinha lucros acumulados disponíveis, no montante de R\$ 76.090.119,02 (folhas 1448/1470).

**183.** A **Recorrente** também comprovou que, antes da incorporação ocorrida em julho de 2010, a pessoa jurídica incorporada igualmente detinha reserva de lucros disponíveis, no montante de R\$ 26.266.391,75, independentemente da reserva de incentivo fiscal (páginas 40/63 do processo eletrônico).

**184.** Adicionalmente, a **Recorrente** comprovou nos autos que, conforme comprovado pelo Balanço Patrimonial de 31 de maio de 2016, ainda detém lucros acumulados em seu patrimônio líquido, no montante de R\$ 28.844.971,09, que inclusive são superiores à somatória dos dividendos distribuídos em 2010 (R\$

15.000.000,00) e do próprio IRPJ que não teria sido recolhido pela incorporada em razão do incentivo fiscal (R\$ 11.183.402,69).

**185.** Diante do exposto, também quanto ao mérito da discussão administrativa, deverá ser provido o presente recurso especial, para **reformar** o v. Acórdão recorrido, com o cancelamento integral da exigência fiscal.

Finaliza defendendo a *não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício*, sob o entendimento de que *a cobrança dos juros moratórios autorizada pelo artigo 161 do CTN somente incide sobre os valores decorrentes de obrigação tributária principal não pagos no vencimento, ou seja, sobre os seguintes montantes: (a) tributos (obrigação principal); ou (b) a penalidade pecuniária consubstanciada ou convertida em obrigação principal (por exemplo, exigência isolada da multa de ofício, nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430/96).*

Pede, assim, *regular conhecimento e processamento do Recurso Especial, com o seu provimento para:*

**(I)** anular o v. Acórdão recorrido, com a remessa dos autos à 1ª instância administrativa, para que sejam apreciadas os argumentos subsidiários de defesa da **Recorrente**; ou

**(II)** anular o v. Acórdão recorrido, com a devolução dos autos à 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, para que seja proferida nova decisão, tendo em vista a indevida inovação na motivação original do lançamento fiscal; ou, ainda,

**(III)** reformar o v. Acórdão recorrido, cancelando-se integralmente as exigências fiscais; ou

**(IV)** ao menos, reformar parcialmente o v. acórdão recorrido, cancelando-se a exigência dos juros sobre a multa de ofício.

Os autos foram remetidos à PGFN em 25/09/2017 (e-fls. 2015), e retornaram em 06/10/2017 com contrarrazões (e-fls. 2016/2023) nas quais a PGFN se opõe à alegação de supressão de instância, defendendo a aplicação da teoria da causa madura, e ressaltando que decadência é matéria de ordem pública, permitindo sua apreciação ainda que de ofício, *em decorrência do efeito translativo gerado pelo recurso*. Também consigna que:

Finalmente, há que se registrar que neste tópico o recurso revela-se meramente protelatório, na medida em que o retorno dos autos à DRJ para deliberar sobre decadência e incidência de juros de mora, além de ser medida onerosa para o erário, dificilmente mudará a sorte do recorrente.

Quanto à matéria “reserva de lucros”, registra que *a matéria foi muito bem enfrentada pelo acórdão recorrido*, reproduzindo seu voto condutor.

Finaliza afirmando o cabimento dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Requer, assim, que seja negado provimento ao recurso especial da Contribuinte.

## Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

### Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O recurso especial da Contribuinte deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999, mas apenas em relação à primeira matéria admitida.

De fato, no paradigma nº 2201-002.705, apreciando embargos opostos contra acórdão que proveu recurso de ofício para restabelecer a legitimidade do sujeito passivo autuado,

a maioria do Colegiado supriu a omissão acerca da falta de apreciação dos questionamentos dirigidos contra a cobrança de juros de mora determinando o retorno dos autos à *DRJ*, para manifestação acerca dos juros de mora, restando vencida a minoria do Colegiado que votaram pelo acolhimento parcial para complementar a parte final do voto condutor e a parte dispositiva do Acórdão no sentido de “dar provimento ao Recurso de Ofício, declarando-se a incidência dos juros de mora sobre o crédito lançado”.

No presente caso, o Colegiado *a quo*, ao prover parcialmente o recurso de ofício, apreciou *as demais alegações contidas na impugnação apresentada pela interessada*, concernentes à arguição de decadência – dado que, apesar de a violação às normas de fruição do benefício fiscal ter ocorrido em 2010, os tributos objeto de redução terem sido apurados nos anos-calendário 2007 e 2008 – e à inaplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício. Embora tais matérias sejam distintas das que demandaram apreciação com o provimento do recurso de ofício no paradigma, restou evidenciado na rejeição dos embargos que a conclusão pelo cabimento desta apreciação não teve em conta esta distinção porque, invocando o efeito devolutivo e translativo do recurso de ofício, destacou-se em doutrina a possibilidade de apreciação de *todas as questões suscitadas e debatidas no processo e, mais, as causas de pedir e os fundamentos da defesa, ainda que não tenham sido objeto de decisão na sentença*, além de matérias de ordem pública e questões em condições de julgamento imediato de mérito, firmando-se, ao final, que:

No caso concreto, as alegações subsidiárias de mérito apresentadas pela contribuinte, ora embargante, em sua impugnação, deixaram de ser apreciadas pelo colegiado *a quo* como corolário lógico de já ter sido acolhido seu argumento principal no acórdão. Por outro lado, este colegiado, cumprindo seu dever de reapreciar todas as discussões suscitadas, bem como as alegações apresentadas pela contribuinte em sua impugnação, houve por bem afastar o fundamento adotado pela decisão de primeiro grau para cancelar o lançamento e, apreciando as demais alegações da interessada, deu provimento parcial ao recurso de ofício.

Assim, a decisão de apreciar as demais matérias aventadas em impugnação teve em conta premissas genéricas que claramente confrontam as que orientaram o entendimento majoritário do Colegiado que proferiu o paradigma. Há, portanto, similaridade suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial na matéria “supressão de instância”

Já com referência à matéria “reserva de lucros”, observa-se que o paradigma nº 107-08.693 analisou questão semelhante, mas que se distingue do caso tratado nestes autos em aspecto determinante para a conclusão adotada no acórdão recorrido. Isto porque a infração examinada no paradigma se limitava à distribuição de lucros no ano-calendário 1997 em prejuízo a imposto que deixou de ser pago no ano-base de 1996, restando apurado em diligência anterior ao julgamento que:

No decurso da diligência fiscal, constatamos que o contribuinte dispunha de resultados positivos remanescentes de anos anteriores (...)

(...)

Portanto, o que se busca esclarecer é se houve efetivamente prejuízo para o fisco com a distribuição de imposto. Tomando-se isoladamente os anos-calendário de 1996 e 1997, os valores distribuídos superaram àqueles disponíveis para este fim, estando de acordo a apuração constante do Termo de Constatação à folha 298 do processo, com pequena variação entre os valores das isenções (...).

No entanto, examinando a documentação apresentada, constatamos a existência de resultados positivos acumulados que suportariam à distribuições realizadas. Com isso, fizemos verificações em especial, no tocante a origem destes resultados positivos, se

não constituídos de reservas oriundas do usufruto do incentivo do Imposto de Renda (...)."

Neste cenário, diante de uma acusação fiscal que presumiu a distribuição de reservas vinculadas ao benefício fiscal porque a distribuição de lucros superaria os lucros *livremente disponíveis*, a demonstração de que *a recorrente possuía em seu patrimônio valores de reservas livres em montante superior aos lucros distribuídos* foi suficiente para o ex-Conselheiro Natanael Martins convencer a 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, frente ao disposto no art. 545 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - RIR/99, que:

Ora, provado que a recorrente, em seu Patrimônio Líquido, possuía reservas livres em montante superior aos lucros ou dividendos distribuídos, não há como subsistir a infração que tem como pressuposto inarredável a circunstância de se distribuir aos sócios reserva de capital formada em razão da isenção/redução de imposto de renda.

Já nestes autos, a pessoa jurídica beneficiária do incentivo fiscal, depois de utilizar a reserva de capital correspondente aos incentivos para aumento de capital, foi incorporada pela autuada e, na sequência, deu-se a distribuição de lucros na qual, na forma exposta no voto do Conselheiro Relator Luiz Tadeu Matosinho Machado:

A autoridade lançadora entendeu que ao proceder a incorporação da empresa controlada, detentora do incentivo, a controladora (PARTICIPAÇÕES) que possuía capital social em valor inferior ao da controlada (GRAFTECH), não resguardou o valor da reserva de capital constituída com o valor dos impostos que deixaram de ser recolhidos e procedeu a distribuição de lucros, após a incorporação, o que caracterizaria uma restituição de capital ao sócio, mediante a distribuição do valor do imposto.

[...]

A alegação da recorrente de que a operação de incorporação não tenha influência na solução do litígio merece reparos.

As operações de transformação, incorporação, fusão e cisão de sociedades são regidas pela Lei 6.404/1976 (Lei das SA), que estabelece, *verbis*:

[...]

No entanto, o § 1º do art. 226 estabelece que as ações ou quotas do capital da sociedade a ser incorporada que forem de propriedade da companhia incorporadora poderão, conforme dispuser o protocolo de incorporação, ser extintas, ou substituídas por ações em tesouraria da incorporadora, até o limite dos lucros acumulados e reservas, exceto a legal.

Examinando os termos do protocolo de incorporação (fls. 40/63), verifica-se as seguintes justificativas para a operação:

**2.2 — Tendo em vista que o único investimento devido pela INCORPORADORA corresponde às quotas da própria INCORPORADA, os administradores de ambas as sociedades entendem que deixou de ter significado a segregação de atividades, não se justificando a manutenção de estruturas administrativas e operacionais isoladas para a condução dos negócios sociais. Dessa maneira, a reestruturação societária tem o propósito de concentrar, na INCORPORADORA, as atividades exercidas pela INCORPORADA, proporcionando, assim os seguintes resultados: (grifei)**

a) a simplificação da malha societária do grupo, com o encerramento da INCORPORADA; e

b) a minimização e racionalização dos custos despendidos na manutenção de estruturas societárias distintas, de modo que a INCORPORADORA concentrará a responsabilidade pela condução dos negócios, agilizando, assim, a tomada de decisão das unidades de negócios envolvidas na operação. "

No tópico III – Condições da Incorporação, constante do protocolo consta no subitem 3.1.6 a seguinte disposição:

*3.1.6 Destinação do Acervo Incorporado: Considerando que a Incorporadora deterá a totalidade do capital social da Incorporada, a operação de incorporação acarretará a transferência da totalidade do acervo líquido da Incorporada à Incorporadora, em substituição ao seu investimento, sem representar, portanto, a variação do seu capital. (grifei)*

No presente caso, portanto, a incorporadora (PARTICIPAÇÕES) recebeu em transferência o acervo líquido da incorporada (GRAFTECH), sem aumentar o seu capital, apenas substituindo o investimento devido pelo acervo líquido incorporado, avaliado a valor contábil.

De acordo com o protocolo de incorporação, a empresa incorporada possuía em 30/06/2010, a seguinte composição patrimonial:

GRAFTECH BRASIL LTDA.	
BALANCETE DE VERIFICAÇÃO EM 30.06.2010	
ATIVO	
	(em R\$)
<b>Circulante</b>	
DISPONIVEL	18.258.539,22
CONTAS A RECEBER	23.387.248,85
OUTROS CREDITOS	9.420.144,43
ESTOQUES	82.244.130,89
DESPESAS ANTECIPADAS	323.715,19
<b>TOTAL DO ATIVO CIRCULANTE</b>	<b>133.633.778,38</b>
<b>Não Circulante</b>	
CREDITOS E VALORES A LONGO PRAZO	2.826.527,90
DESPESAS ANTECIPADAS A L. PRAZO	482.787,92
ATIVO IMOBILIZADO	90.098.120,94
<b>TOTAL DO ATIVO NÃO CIRCULANTE</b>	<b>93.217.436,76</b>
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>226.851.215,14</b>
/	
PASSIVO	
	(em R\$)
<b>Circulante</b>	
FORNECEDORES	34.773.550,95
OBRIGACOES FISCAIS	7.988.107,63
CONTRIBUICOES SOCIAIS	718.801,06
OUTROS PASSIVOS CIRCULANTES	1.856.724,87
DIVIDENDOS A PAGAR / PROVISOES	5.818.864,01
<b>TOTAL DO PASSIVO CIRCULANTE</b>	<b>51.156.848,52</b>
<b>Não Circulante</b>	
IMPOSTOS/CONTRIBUICOES - LP	2.346.293,82
PROVISAO PARA CONTINGENCIA	1.823.593,77
OUTRAS EXIGIBILIDADES	29.046,99
<b>TOTAL DO PASSIVO NÃO CIRCULANTE</b>	<b>4.199.274,58</b>
<b>Patrimônio Líquido</b>	
CAPITAL SOCIAL	141.051.000,00
RESERVAS DE CAPITAL	4.178.900,49
RESERVAS DE LUCRO	26.256.391,75
<b>TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>	<b>171.496.292,24</b>
<b>TOTAL DO PASSIVO</b>	<b>226.851.215,14</b>

Analisando as cópias de balancetes e do livro Razão da conta de Reservas para Aumento de Capital (fls. 1440/1443), na qual a empresa incorporada (GRAFTECH) registrava o valor das reservas constituídas com o valor do imposto que deixou de ser pago em face do incentivo fiscal, conforme determina o art. 545 do RIR/1999, verifica-se que foram realizadas duas incorporação ao capital social daquela empresa mediante a utilização de parte daquelas reservas: em 31/12/2009, no montante de R\$ 706.000,00 e

em 31/05/2010, no total de R\$ 4.608.000,00, resultando no saldo na conta de Reservas, em 30/06/2010, de R\$ 4.178.900,49, conforme espelhado no balancete de avaliação acima transcrito.

Por outro lado, no Balanço Patrimonial que consolida o patrimônio da empresa incorporada (GRAFTECH) na incorporadora (PARTICIPAÇÕES), fls. 1464/1465, verifica-se que remanesceu no Patrimônio Líquido da incorporadora, oriundo da incorporada uma parcela da Reserva de Capital no montante de R\$ 5.113.489,88, com a extinção do capital social da incorporada.

Patrimônio líquido					
Capital social	85.303.000,00	141.051.000,00	227.354.000,00	(141.051.000,00)	86.303.000,00
Reserva de capital	-	5.113.489,88	5.113.489,88	-	5.113.489,88
Reserva de lucros	13.217.497,47	2.484.807,51	15.492.394,98	(2.484.807,51)	13.217.497,47
Lucros acumulados	78.090.119,02	27.870.431,72	903.560.550,74	(32.983.921,80)	70.976.629,94
	<u>176.610.616,49</u>	<u>176.499.789,11</u>	<u>352.110.405,60</u>	<u>(178.499.789,11)</u>	<u>176.610.616,49</u>
Total do passivo e patrimônio líquido	<u>176.591.590,95</u>	<u>215.308.354,07</u>	<u>382.900.910,63</u>	<u>(178.499.789,11)</u>	<u>216.401.126,52</u>

Pelos dados acima expostos, verifica-se que a afirmação da recorrente de que não ocorreu nenhuma redução do capital da controlada, aumentado com a utilização de reservas constituídas com o valor do imposto que deixou de ser pago pela incorporada (GRAFTECH), não corresponde à realidade.

É correta a sua afirmação de que a incorporação, por si só, não corresponde a uma restituição de capital ao sócio, mas sim uma sucessão universal de bens. Todavia, no caso concreto, verifica-se que ao ser extinto o capital social da empresa incorporada, que fora capitalizado com parte das reservas de capital, sem que estas fossem recompostas no patrimônio da incorporadora, de modo a preservar a não distribuição dos lucros constituídos com os impostos não recolhidos, combinado, mais adiante, com a efetiva distribuição de lucros ao sócio controlador, caracterizou-se a distribuição, ao menos parcial de lucros que não foram tributados.

Irrelevante, no meu entender, que existissem saldos de lucros acumulados na própria incorporadora, antes mesmo a incorporação, em montante suficiente para justificar a distribuição realizada, uma vez que não foi preservada a reserva de capital, prevista no art. 545 do RIR/99, por ocasião da incorporação.

A uma, pelo fato de que tais lucros acumulados decorriam quase que integralmente do resultado da equivalência patrimonial em face do único investimento por ela detido, justamente na empresa GRAFTECH (incorporada). Ou seja, a distribuição de tais lucros somente se viabilizaria se a empresa controlada (GRAFTECH) distribuisse efetivamente tais lucros à controladora (PARTICIPAÇÕES) de modo que esta pudesse, por sua vez, fazer a distribuição ao seu sócio estrangeiro, uma vez que os recursos financeiros efetivos estavam de posse da controlada.

A duas, porque tal distribuição somente foi feita após a incorporação da empresa controlada, quando já estavam "fundidos" os patrimônios das empresas incorporadora e incorporada e a reserva de capital obrigatória havia sido reduzida em face da sua não recomposição na data da incorporação, de modo que ficasse resguardada a não distribuição de lucros decorrentes de impostos não recolhidos.

Nestes termos, a circunstância de a reserva de capital referente ao benefício fiscal ter sido incorporada ao capital da investida, com a subsequente incorporação da investida pela controladora e conseqüente extinção de seu capital social, sem a recomposição da correspondente reserva de capital na controladora, para além do fato de os lucros alegados como disponíveis na controladora se identificarem com lucros da incorporada por serem resultantes de equivalência patrimonial deste investimento, foram aspectos determinantes na decisão do Colegiado *a quo*, e estão ausentes no paradigma, no qual as reservas de lucros existentes na autuada, constituídas em períodos anteriores aos fiscalizados, prestaram-se como origem para infirmar a distribuição da reserva de incentivos fiscais. Em cenário assim tão diverso, não é

possível cogitar se o Colegiado que proferiu o paradigma também concluiria que não se verificou a distribuição vedada no art. 545 do RIR/99.

E isto precisamente porque a discussão presente nestes autos não demanda, apenas, a interpretação do *caput* do art. 545 do RIR/99, mas sim, e especialmente, os efeitos de seu §1º, que trata da caracterização de distribuição do valor do imposto na hipótese de incorporação da reserva de incentivos fiscais ao capital posteriormente reduzido, bem como de partilha do patrimônio da sociedade dissolvida:

Art. 545. O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam os arts. 546, 547, 551, 554, 555, 559, 564 e 567 não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).

§ 1º Consideram-se distribuição do valor do imposto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 4º, e Decreto-Lei nº 1.825, de 22 de dezembro de 1980, art. 2º, § 3º):

I - a restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

II - a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, quando for o caso, como rendimento do beneficiário, e das penalidades cabíveis (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 5º, e Decreto-Lei nº 1.825, de 1980, art. 2º, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).

§ 3º O valor da isenção ou redução, lançado em contrapartida à conta de reserva de capital nos termos deste artigo, não será dedutível na determinação do lucro real.

Não se trata, portanto, de meramente definir os efeitos de distribuição de lucros por pessoa jurídica obrigada a manter em reserva os valores referentes aos incentivos fiscais, mas sim de verificar as consequências de redução de capital social depois da incorporação da reserva de incentivos fiscais ao capital social.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico

da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, o recurso especial da Contribuinte não pode ser conhecido neste ponto.

E, quanto à terceira matéria admitida, referente à aplicação de “juros de mora sobre a multa de ofício”, na medida em que o acórdão recorrido aplicou o entendimento da Súmula CARF n.º 108 (*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício*), posteriormente aprovada, tal já basta para aplicação do que dispõe o Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, vigente quando o recurso especial em tela foi interposto:

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.

[...]

§ 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.

[...]

Estas as razões, portanto, para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte, apenas em relação à matéria “supressão de instância”.

#### Recurso especial da Contribuinte - Mérito

Quanto à matéria “supressão de instância”, tem-se a discordância em face do enfrentamento, no acórdão recorrido, de *matérias que não haviam sido apreciadas em 1ª instância administrativa, em evidente supressão de instância e cerceamento ao direito de defesa da Recorrente*. A Contribuinte argumenta que *a questão em tela não diz respeito à teoria da causa madura, mais sim decorre da supressão de instância propriamente dita, dado que os argumentos suscitados subsidiariamente pela Recorrente foram apreciados uma única vez ao longo de todo o processo administrativo! E foi pelo Órgão de Julgamento de 2ª instância administrativa!* Observa que como *o recurso especial é julgado por instância extraordinária, cujo conhecimento é restrito a questões que compreendem divergências de interpretação jurídica, evidentemente o direito ao duplo grau de jurisdição foi ceifado da contribuinte*. Ressalta que, *considerando que não foram apresentadas “razões de recurso de ofício”, a Contribuinte também não pôde oferecer as respectivas contrarrazões, as matérias subsidiárias constaram apenas da defesa, e de mais nenhuma outra peça processual*. Entende que a prevalecer a postura do Colegiado *a quo, estar-se-ia admitindo, em última análise, a possibilidade do reformatio in pejus e desnecessidade da DRJ*. Pede, assim, que seja provido o recurso especial ora interposto, com a decretação da nulidade do v. Acórdão recorrido, diante da supressão de instância e cerceamento do direito de defesa do contribuinte, tendo em vista que os argumentos subsidiários de defesa da Recorrente não foram examinados pela DRJ.

Esta questão tem sido examinada por este Colegiado recorrentemente em períodos mais recentes, porém sob diferentes contextos fáticos e processuais.

No Acórdão n.º 9101-004.309<sup>1</sup>, o sujeito passivo discordou da decisão de Turma Ordinária que, afastando o óbice apontado pela autoridade fiscal para exame do indébito utilizado em compensação – pagamento indevido ou a maior de estimativa de CSLL – determinou o retorno dos autos para à Unidade de Origem para que se prosseguisse na análise da compensação declarada. Este Colegiado validou a preocupação expressa na decisão recorrida com a supressão de instância, observando que, *caso a decisão recorrida resolvesse, uma vez superada questão prejudicial, avançar no mérito e proceder com a análise do direito creditório, estaria suprimindo a oportunidade de a Contribuinte apresentar eventual defesa em instâncias anteriores que não efetuaram a apreciação meritória, que pode demandar apreciação de questões de ordem fática*. O voto condutor do referido acórdão conclui que *para tutelar a supressão de instância, uma vez superada questão prejudicial, cabe o retorno dos autos à unidade de origem para apreciação do mérito do direito creditório pleiteado, vez que não se resolve em questão de direito sumulada*. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

DIREITO CREDITÓRIO. VERIFICAÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA. POSSIBILIDADE DE VÁRIAS ETAPAS. EXAME PREJUDICIAL AO MÉRITO SUPERADO EM SEDE RECURSAL. RETORNO DOS AUTOS À INSTÂNCIA INICIAL PARA APRECIAR MÉRITO. TUTELA DA SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

Como questão prejudicial foi suficiente para não homologar compensação, tornou-se prescindível a primeira instância apreciar o mérito. Se turma recursal afastou a questão prejudicial, e a questão meritória envolver apreciação de questões não sumuladas, inclusive de ordem fática, cabe o retorno dos autos para a instância de origem, visando tutelar a supressão de instância, permitindo à parte a apresentação de eventuais defesas sobre a matéria em todas as etapas da fase contenciosa.

Diversamente do caso anterior, no qual o sujeito passivo discordava do retorno dos autos à Unidade de Origem, analisando recurso especial do sujeito passivo que agora apontava supressão de instância por falta de exame de matéria pela autoridade julgadora de 1ª instância, este Colegiado, no Acórdão n.º 9101-004.507<sup>2</sup>, manteve a mesma orientação e negou provimento ao recurso, dado que o litígio precedente não se limitara a aspecto preliminar. O apontamento da Unidade de Origem quanto à falta de transcrição de balancetes de suspensão/redução no Livro Diário fora superado porque não provado, por outros meios, o recolhimento a maior de estimativas e, confirmada a insuficiência desta prova em recurso voluntário, o sujeito passivo defendeu a análise daquele aspecto, alegando prejuízo à sua defesa, eventualmente porque se fosse ele afastado em 1ª instância de julgamento, o retorno à origem lhe permitiria maior espaço de produção de provas do indébito. O voto condutor do referido acórdão,

---

<sup>1</sup> Participaram da sessão de julgamento de 6 de agosto de 2019 os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo, votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

<sup>2</sup> Participaram da sessão de julgamento de 6 de novembro de 2019 os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), vencida a conselheira Lívia De Carli Germano, que lhe deu provimento e votando pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado).

porém, concluiu que a causa já estava madura para julgamento em sede de recurso voluntário, e a decisão foi assim ementada:

CRÉDITO. COMPENSAÇÃO. PROVA. BAIXA PARA DRF. DISPENSABILIDADE. CAUSA MADURA.

Não há obrigatoria baixa em diligência do processo para julgamento, como tampouco impedido o julgador administrativo de apreciar as provas dos autos, nos termos do regramento processual vigente, notadamente em processo em que o ônus da prova do crédito é do contribuinte.

A análise das provas, apresentadas pelo contribuinte para demonstrar seu crédito, não implica em supressão de instância, quando “madura” a causa para julgamento.

Já em outro caso no qual a autoridade julgadora de 1ª instância também se furtara a analisar aspecto tido como determinante para a solução do caso, este Colegiado, no Acórdão n.º 9101-005.373<sup>3</sup>, negou provimento a recurso especial da PGFN que pretendia a devolução dos autos à Unidade de Origem para apreciação dos elementos que a Turma Ordinária reputou suficientes para reconhecimento do direito creditório. Contudo, como a decisão em recurso voluntário foi favorável ao sujeito passivo, invocou-se o art. 59, §3º do Decreto n.º 70.235/72 para negar provimento ao recurso fazendário. A decisão deste Colegiado foi expressa na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

COMPENSAÇÃO. ERRO NO PREENCHIMENTO DA DIPJ. ENFRENTAMENTO DA QUESTÃO DE MÉRITO DESDE O DESPACHO DECISÓRIO. COMPETÊNCIA DECISÓRIA PLENA DO COLEGIADO DE SEGUNDA INSTÂNCIA PARA SOLUCIONAR O MÉRITO DO LITÍGIO.

Tendo em conta que a questão de mérito, relativa à existência/comprovação do direito creditório, foi analisada desde o proferimento do despacho decisório e que a alegação de erro de preenchimento da DIPJ foi devidamente apresentada à DRJ, que se furtou de analisá-la, não merece reparo a decisão do colegiado de segunda instância competente para solucionar o litígio que, diante dos argumentos e elementos apresentados o fez em prol da pretensão do contribuinte, convencido de tal direito pelo exame do conjunto probatório apresentado. Não cabe a devolução da solução da matéria à unidade de origem ou mesmo à DRJ. Eventual nulidade do acórdão de primeiro grau, por omissão na apreciação dos fatos pela autoridade julgadora de 1ª instância, que poderia ensejar prejuízo à defesa por supressão de instância, restou superada com o provimento integral do recurso em prol do contribuinte.

Na mesma linha, no Acórdão n.º 9101-004.675<sup>4</sup>, a supressão de instância foi invocada pela PGFN frente a acórdão que, em sede de recurso voluntário, afastou prescrição apontada nas fases precedentes e reconheceu o indébito pleiteado pelo sujeito passivo. Negou-se provimento ao recurso especial novamente com fundamento no art. 59, §3º do Decreto n.º 70.235/72, dada a decisão em favor do sujeito passivo. O acórdão apresentou a seguinte ementa:

<sup>3</sup> Participaram da sessão de julgamento de 9 de março de 2021 os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Adriana Gomes Rêgo (Presidente), vencidos os Conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento parcial com retorno dos autos à DRJ.

<sup>4</sup> Participaram da sessão de julgamento de 17 de janeiro de 2020 os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

## ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. QUESTÃO DE FATO. PROVAS DOS AUTOS. SUPERAÇÃO DE EVENTUAL NULIDADE QUANDO O MÉRITO PUDE SER DECIDIDO A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO.

A competência para analisar originalmente pedidos de restituição é da unidade de origem (DRF), de modo que, a princípio, uma vez superada questão prejudicial que obstou a análise do mérito, deve o processo voltar a tal instância para que o caminho processual seja integralmente percorrido. Não obstante, tratando-se de questão de fato, se as provas estiverem nos autos e com base nelas a Turma julgadora puder firmar seu convencimento para decidir a favor do contribuinte, não há que se falar em supressão de instância quando esta, uma vez superada a questão prejudicial, passa a analisar o mérito do pedido e profere decisão favorável ao sujeito passivo.

Em outro caso examinado, no Acórdão n.º 9101-004.611<sup>5</sup>, foi rejeitada arguição de supressão de instância pelo sujeito passivo em face de decisões que, em 1ª e 2ª instâncias de julgamento, admitiram a alegação do sujeito passivo quanto ao cômputo, na base tributável, de receitas afirmadas como não declaradas pela Unidade de Origem, mas negaram-lhe o caráter de não tributáveis, alegado para afirmação do indébito pleiteado em restituição. Do voto condutor da Conselheira Lívia De Carli Germano infere-se a aplicação da “teoria da causa madura” mesmo em decisão contrária ao sujeito passivo, mas isto porque desde a análise inicial pela Unidade de Origem a questão posta era a demonstração de que as receitas não seriam tributáveis. Veja-se:

A questão que se coloca é se, uma vez ultrapassada tal premissa, a DRJ deveria ter retornado os autos para que a DRF realizasse o exame dos demais aspectos relativos ao direito creditório, ou se poderia, desde então, passar a decidir o mérito, como de fato o fez.

Conforme relatado, o acórdão recorrido entendeu que a DRF não analisou o mérito do pedido (isto é, se as receitas em questão seria ou não tributáveis), tendo baseado seu despacho decisório exclusivamente no que chamou de “questão preliminar” (qual seja, na análise sobre se as receitas em questão teriam ou não sido oferecidas à tributação).

De fato, o despacho decisório não contém uma conclusão quer sobre a natureza das receitas nem sobre se as receitas em questão são ou não tributáveis. A decisão limitou-se a mencionar a fundamentação legal que baseou o pedido de restituição para, em seguida, passar à análise do cálculo do tributo efetuado pelo contribuinte (concluindo, como visto, que as receitas já não tinham sido tributadas). Assim, da forma como empreendida, a análise da base de cálculo parece ter sido tratada pela DRF como questão prejudicial à análise do próprio mérito da questão.

Em regra, uma vez ultrapassada uma questão preliminar, a competência para a análise original do direito creditório permanece com a DRF. Tal regra compreende, porém, exceções, como por exemplo quando se trata de questão exclusivamente de direito e a causa está madura para julgamento. Em tal hipótese, mesmo sem uma manifestação da DRF sobre o mérito, a DRJ pode, uma vez ultrapassada a questão prejudicial, decidi-lo.

Compreendo que é exatamente o caso.

O pedido de restituição formulado pela contribuinte tem por base questão exclusivamente de direito que consiste em definir se as receitas em questão são ou não tributáveis.

<sup>5</sup> Participaram da sessão de julgamento em 05 de dezembro de 2019 os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Assim, independentemente da análise sobre a natureza das receitas e sobre a base de cálculo utilizada, se a questão de direito que o contribuinte pretende defender (isto é, o mérito “puro” da causa, por assim dizer) já não procede, a decisão pode ser pelo indeferimento do pedido, mesmo que a DRF não tenha se manifestado sobre o assunto.

No caso, não se verifica qualquer nulidade na decisão da DRJ, já que esta foi proferida por autoridade competente e não operou cerceamento ao direito de defesa da contribuinte (artigo 59 do Decreto 70.235/1972)

A hipótese dos autos encaixa-se na “teoria da causa madura”, segundo a qual a lide pode ser julgada desde logo se a questão versar unicamente sobre matéria de direito e estiver em condições de imediato julgamento.

Sobre o assunto, faça referência ao voto da Conselheira Vanessa Cecconello no acórdão 9303-008.565, sessão de 14 de maio de 2019, julgado por unanimidade, adotando-o como razões complementares de decidir:

A teoria da causa madura foi inserida no ordenamento jurídico pela Lei n.º 10.352/2001, que acrescentou o §3º ao art. 515, do outrora Código de Processo Civil de 1973, revogado pela Lei n.º 13.105/2015, que instituiu o Novo Código de Processo Civil.

Ainda, no novo diploma processual, em seu art. 1.013, §3º e 4º, de aplicação subsidiária no processo administrativo fiscal, foram ampliadas as possibilidades de incidência da referida teoria, conforme se verifica da redação dos dispositivos:

Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

§ 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que não tenham sido solucionadas, desde que relativas ao capítulo impugnado.

§ 2º Quando o pedido ou a defesa tiver mais de um fundamento e o juiz acolher apenas um deles, a apelação devolverá ao tribunal o conhecimento dos demais.

**§ 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando:**

I - reformar sentença fundada no art. 485 ;

II - decretar a nulidade da sentença por não ser ela congruente com os limites do pedido ou da causa de pedir;

III - constatar a omissão no exame de um dos pedidos, hipótese em que poderá julgá-lo;

IV - decretar a nulidade de sentença por falta de fundamentação.

**§ 4º Quando reformar sentença que reconheça a decadência ou a prescrição, o tribunal, se possível, julgará o mérito, examinando as demais questões, sem determinar o retorno do processo ao juízo de primeiro grau.**

§ 5º O capítulo da sentença que confirma, concede ou revoga a tutela provisória é impugnável na apelação. (grifou-se)

Conquanto a disposição relativa à “teoria da causa madura” esteja contida no capítulo relativo à apelação, a mesma aplica-se a todos os recursos processuais. Nesse sentido, manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 1215368/ES, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, de 01/06/2016, com ementa nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. DEFERIMENTO DE LIMINAR DE INDISPONIBILIDADE DE BENS. VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. TEORIA DA CAUSA MADURA

(ART. 515, § 3º, CPC). APLICABILIDADE. 1. Trata-se, na origem, de Ação Civil Pública movida contra diversos sujeitos alegadamente envolvidos em licitações superfaturadas de medicamentos e material hospitalar em que está implicada a Prefeitura Municipal de Cachoeiro do Itapemirim. A indisponibilidade de bens requerida na Petição Inicial foi deferida pelo Juízo de 1º Grau e submetida a Agravo de Instrumento.

2. O Tribunal de origem reconheceu a apresentação de argumentos genéricos, mas aplicou a teoria da causa madura (CPC, art. 515, § 3º), supriu o vício de fundamentação e manteve a decisão recorrida.

3. A recorrente sustenta impossibilidade de o Tribunal a quo aplicar o art. 515, § 3º, do CPC em Agravo de Instrumento, amparando-se em precedentes do STJ que tratam da matéria de forma sucinta.

4. A decisão proferida no AgRg no Ag 867.885/MG (Quarta Turma, Relator Ministro Hélio Quaglia Barbosa, DJe 22.10.2007) examina conceitualmente o art. 515, § 3º, com profundidade. Ali, consignou-se: 4.1. "A novidade representada pelo § 3º do art. 515 do Código de Processo Civil nada mais é do que um atalho, legitimado pela aptidão a acelerar os resultados do processo e desejável sempre que isso for feito sem prejuízo a qualquer das partes; ela constituiu mais um lance da luta do legislador contra os males do tempo e representa a ruptura com um velho dogma, o do duplo grau de jurisdição, que por sua vez só se legitima quando for capaz de trazer benefícios, não demoras desnecessárias. Por outro lado, se agora as regras são essas e são conhecidas de todo operador do direito, o autor que apelar contra a sentença terminativa fá-lo-á com a consciência do risco que corre; não há infração à garantia constitucional do due process porque as regras do jogo são claras e isso é fator de segurança das partes, capaz de evitar surpresas" (DINAMARCO, Cândido Rangel. Nova Era do Processo Civil. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 177/181). 4.2. "Diante da expressa possibilidade de o julgamento da causa ser feito pelo tribunal que acolher a apelação contra sentença terminativa, é ônus de ambas as partes prequestionar em razões ou contra-razões recursais todos os pontos que depois pretendam levar ao Supremo Tribunal Federal ou ao Superior Tribunal de Justiça. Eles o farão, do mesmo modo como fariam se a apelação houvesse sido interposta contra uma sentença de mérito. Assim é o sistema posto e não se vislumbra o menor risco de mácula à garantia constitucional do due process of law, porque a lei é do conhecimento geral e a ninguém aproveita a alegação de desconhecê-la, ou de não ter previsto a ocorrência de fatos que ela autoriza (LICC, art. 3º)" (DINAMARCO. idem).

5. A doutrina admite aplicação do art. 515, § 3º, do CPC aos Agravos de Instrumento (Dinamarco, Cândido Rangel. A reforma da reforma, 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 162-163; Wambier, Teresa Arruda Alvim. Os agravos no CPC brasileiro, 4ª ed., São Paulo: RT, 2006, pp. 349-350; Rogrigues, Marcelo Abelha. Manual de Direito Processual Civil, 5ª ed., São Paulo, RT, pp. 643-644; Alvim, J. E. Carreira. Código de Processo Civil reformado, 7ª ed., Curitiba, Juruá, 2008, p. 351).

6. Particularidades do caso concreto recomendam a aplicação da teoria, sem que haja prejuízo ao contraditório, à ampla defesa e ao dever de fundamentação: a) não se pode dizer que a decisão de 1º grau foi, em tudo, omissa. No que diz respeito ao *fumus boni iuris*, ela faz referência à "farta documentação em anexo consubstanciada na investigação procedida pelo Ministério Público" e ao fato de que "a fraude ocorrida se encontra em destaque". Em relação ao *periculum in mora*, afirmou: "certo é que se houver notícia aos envolvidos de que tramita ação civil pública em seus nomes, haverá o grande risco de ineficácia de uma

possível sentença de procedência" (fls. 57-58/e-STJ); b) por ter aplicado o art. 515, § 3º, do CPC, o Tribunal de origem trouxe, em motivação mais minuciosa, as razões pelas quais a providência acautelatória efetivamente deveria ter sido concedida. Ou seja, a partir do efeito substitutivo, o vício de fundamentação foi sanado, eliminando eventual prejuízo à parte; c) é possível cogitar que o Tribunal a quo tenha se valido inclusive da interpretação sistemática do art. 515, § 4º, do CPC, que outorga ao Magistrado a possibilidade de saneamento de nulidade por meio da realização de ato processual - aqui, consistente na outorga de fundamentação suficiente a um ato de império. Corrobora esse raciocínio o fato de que, após a motivação expressa no acórdão do Agravo, a recorrente optou por não alegar qualquer ofensa à ampla defesa, limitando-se à questão processual posta; d) não houve prejuízo ao contraditório e à ampla defesa porque a manifestação do Tribunal local se deu a partir de Agravo de Instrumento interposto pela própria parte prejudicada pela decisão liminar - oportunidade suficiente para que se insurgisse contra a decisão que deferiu a indisponibilidade de bens; e) a maturidade da causa está na própria limitação de cognição outorgada no exame de tutelas de urgência: modula-se a exigência de profundas investigações, especialmente quando já exercido efetivo contraditório. Some-se ainda a circunstância de ter sido juntada cópia integral dos autos, o que permitiu o conhecimento dos fatos e dos fundamentos jurídicos da pretensão da parte - dentro do razoável ao momento processual e no âmbito da questão posta; f) a temática do periculum in mora para deferimento da indisponibilidade de bens foi tratada nos termos da jurisprudência da Primeira Seção (REsp 1.319.515/ES, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 21.9.2012). Até mesmo a decisão de 1º grau, a despeito de sucinta, não destoava da ideia de que não se devem esperar dados concretos de insolvência para determinar medida destinada a evitá-la; g) entendimento diverso do aqui esposado levaria à seguinte providência: o provimento do recurso para anular o acórdão e determinar que o juízo de 1º grau proferisse nova decisão. Considerando o teor de sua fundamentação, é razoável pressupor a ratificação da decisão de piso (ainda que mais robusta), a repetição do Agravo de Instrumento, a repetição do respectivo acórdão e a manutenção do status atual (afinal, a recorrente não se insurgiu contra nenhum outro fundamento do decisum ora atacado). Tratar-se-ia de manifesto prejuízo à celeridade, economia processual e efetividade do processo; um desserviço à premissa de outorga tempestiva de decisões em atividade jurisdicional, sem benefício algum às partes do processo.

7. Por fim, de essencial relevância destacar que a jurisprudência do STJ admite a não aplicação da teoria da causa madura quando for prejudicada a produção de provas pela parte de forma exauriente, o que não acontece na presente hipótese, já que se trata de recebimento da inicial da Ação de Improbidade e de determinação cautelar da medida de indisponibilidade dos bens, situações em que o juízo exara provimento de exame precário das provas juntadas com a inicial, sem prejuízo de prova em contrário no curso da ação.

8. Recurso Especial não provido.

(REsp 1215368/ES, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, CORTE ESPECIAL, julgado em 01/06/2016, DJe 19/09/2016)

### **Conclusão**

Diante do exposto, conheço do recurso especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

Em situação diversa, no Acórdão nº 9101-004.842<sup>6</sup> foi dado provimento a recurso especial do sujeito passivo porque a Turma Ordinária, ultrapassando o óbice à análise do crédito apontado nas fases precedentes – impossibilidade de formação de indébito em face de recolhimento de estimativa – adentrou ao mérito e negou provimento ao recurso especial do sujeito passivo. O voto condutor da Conselheira Livia De Carli Germano concluiu pela necessidade de retorno dos autos à Unidade de Origem, nos seguintes termos:

Como visto, no caso dos autos, a decisão recorrida, ao ultrapassar os fundamentos das decisões anteriores e passar à análise do mérito da DCOMP apresentada pelo contribuinte, proferiu **decisão negativa** com base em **argumentos totalmente inaugurais** nos presentes autos, sem dar ao contribuinte a possibilidade de sobre eles se manifestar (o argumento não é sequer o que fundamentou o despacho decisório). Ao fazê-lo, operou, no mínimo, em claro cerceamento do direito de defesa do contribuinte (art. 59 do Decreto 70.235/1972).

É princípio geral de processo que o julgador não pode decidir com base em argumento novo sem dar às partes o direito de sobre ele se manifestar, o que foi inclusive positivado no atual Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015):

Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

De se observar, ademais, que a competência para a análise do direito creditório pleiteado em DCOMP é da Delegacia da Receita Federal (DRF), de maneira que, salvo casos excepcionais, esta não pode esta ser preterida sem prejuízo à adequada marcha processual.

Ante o exposto, deve ser reformado o acórdão recorrido, dando-se provimento ao recurso especial do contribuinte, com retorno dos autos à autoridade administrativa que jurisdiciona a contribuinte para que, superada a questão atinente à Súmula CARF 84, a DRF proceda à análise da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pleiteado.

Nenhum destes precedentes, porém, se assemelha ao presente caso, no qual a oportunidade de defesa foi permitida ao sujeito passivo mediante impugnação ao lançamento, mas as questões apreciadas no acórdão recorrido aportaram em Turma Ordinária do CARF em razão de recurso de ofício, sem discussão em sede de recurso voluntário, referindo-se a questões de direito, sendo uma delas normalmente referida como “questão de ordem pública” (decadência) e outra posteriormente objeto de súmula deste Conselho (juros de mora sobre a multa de ofício). Acrescente-se que, ao final, a solução dada no acórdão recorrido foi desfavorável ao sujeito passivo, para além da circunstância *sui generis* de a questão analisada apenas em sede de recurso voluntário ser, em regra, uma preliminar, não enfrentada na decisão de 1ª instância em razão do entendimento favorável ao sujeito passivo na análise do mérito da exigência, diversamente do contexto normalmente analisado, no qual o litígio chega à segunda instância em sede de preliminar, e discute-se a possibilidade de análise do mérito nestas circunstâncias.

Retroagindo um pouco mais na análise dos precedentes deste Colegiado, somente se identificam decisões que, revertendo o acórdão recorrido, determinaram o retorno dos autos às instâncias anteriores, influenciadas pelo entendimento de que a competência desta instância especial limita-se à apreciação de dissídios jurisprudenciais entre decisões de Colegiados do CARF.

---

<sup>6</sup> Participaram da sessão de julgamento de 5 de março de 2020 os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Para melhor ilustrar, cabe referir do Acórdão n.º 9101-002.822<sup>7</sup>, no qual este Colegiado decidiu pelo retorno dos autos à Turma Ordinária para apreciação dos *pressupostos fáticos para aplicação do Recurso Repetitivo do STJ n. 973733 ou outras normas vinculantes aplicáveis*, ao afastar a regra decadencial de 10 (dez) anos para lançamento das contribuições sociais. Minoria deste Colegiado, que entendia aplicável a teoria da causa madura, restou vencida e a matéria está assim espelhada na ementa do julgado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 1999

DECADÊNCIA. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. SÚMULA VINCULANTE N. 8.

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.

DECADÊNCIA. RETORNO DOS AUTOS AO COLEGIADO DE ORIGEM.

Em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como para evitar supressão de instância, necessário o retorno dos autos ao Colegiado de origem para a verificação dos pressupostos fáticos que, conforme normas vinculantes enunciadas inclusive pelo Superior Tribunal de Justiça, conduzem à aplicação do art. 150 ou 173 do CTN.

Já no Acórdão n.º 9101-004.008<sup>8</sup>, a maioria deste Colegiado, ao dar provimento ao recurso especial para negar direito creditório reconhecido pela Turma Ordinária, não determinou o retorno dos autos para apreciação de argumentos subsidiários do recurso voluntário por se tratar de matéria *exclusivamente de direito* e já sumulada, hipótese na qual seria aplicável a *teoria da causa madura, que autoriza a flexibilização do valor da "não supressão de instância"*, ainda que em decisão desfavorável ao sujeito passivo. Este ponto da decisão foi assim ementado:

MATERIA EXCLUSIVAMENTE DE DIREITO. APLICAÇÃO DE SÚMULA. TEORIA DA CAUSA MADURA.

Tratando-se de matéria exclusivamente de direito, sem necessidade de exame algum dos fatos do processo, e estando a matéria pacificada no âmbito do CARF, por constar de Súmula, pode ser aplicada ao caso a teoria da causa madura; que autoriza a flexibilização do valor da "não supressão de instância".

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

No mesmo sentido, mas em decisão favorável ao sujeito passivo, havia sido o Acórdão n.º 9101-002.588<sup>9</sup>, no qual, apesar de provido o recurso especial para restabelecer a

---

<sup>7</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), e divergiram os conselheiros Cristiane Silva Costa e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado).

<sup>8</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteadado, Livia De Carli Germano, Adriana Gomes Rêgo (Presidente) e divergiram na questão de fundo as conselheiras Cristiane Silva Costa e Livia De Carli Germano.

<sup>9</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Livia De Carli Germano, Gerson Macedo Guerra e Carlos

exigência cancelada pela Turma Ordinária, os autos não foram restituídos ao Colegiado *a quo*, exonerando-se nesta instância a exigência de multas isoladas concomitantes com a multa proporcional aplicada sobre o ajuste anual, nos termos do voto vencedor do ex-Conselheiro André Mendes de Moura:

A princípio, a orientação seria no sentido de promover o retorno dos presentes autos à turma *a quo*, para apreciação, de ofício, da concomitância de multa isolada por insuficiência de estimativa mensal e a multa de ofício.

Há, por outro lado, aspecto que considero relevante sobre a matéria. Como se trata de autuação fiscal relativa a ano-calendário anterior a 2007, a concomitância da multa de ofício com a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais já foi tratada na Súmula CARF nº 105, aplicável aos fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006:

*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Questiono qual seria a efetividade de se retornar os autos, para que o turma *a quo* se pronuncie sobre matéria que já se encontra **sumulada**. Consumar-se-ia um prolongamento injustificado do contencioso administrativo fiscal, com prejuízo evidente para as partes e para a sociedade.

Reconheço que, num aspecto estritamente processual, o caminho seria o retorno dos autos para a câmara baixa, até porque se pode dizer que a matéria "concomitância entre multa de ofício e multa isolada sobre estimativas mensais" não teria sido objeto de divergência, requisito necessário para ser devolvida para este Colegiado. Inclusive, em outras oportunidades no qual a matéria "concomitância entre multa de ofício e multa isolada sobre estimativas mensais" não havia sido apreciada, foi processado o retorno à turma *a quo*, mas, nesses casos, além da matéria sumulada, haviam outras matérias que deveriam ser julgadas, e que não eram objeto de súmula. Assim, como os autos retornariam, de qualquer maneira, para a câmara baixa, em razão das outras matérias, a aplicação da súmula de ofício não teria efeitos práticos.

Por outro lado, diante da situação posta, no qual remanesce **exclusivamente** matéria sumulada, entendo que a interpretação da norma processual pode ser relativizada.

Isso porque o valor tutelado pelo retorno dos autos para a turma *a quo* é a supressão de instância.

E, no presente caso, sendo a matéria sumulada, o valor supressão de instância torna-se superado. Isso porque o retorno dos autos para a instância anterior implicaria na obrigatória aplicação do entendimento sumular, e tal decisão não poderia ser objeto de recurso especial, conforme RICARF. O retorno dos autos, nesse contexto, só provocaria um prolongamento desnecessário na tramitação dos autos, em colisão com os princípios da eficiência, celeridade e da economicidade.

Por isso, entendo que não há óbice para que se possa, de ofício, aplicar a Súmula nº 105, e afastar a exigência relativa a multa isolada sobre insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais.

Este entendimento contrário ao retorno para apreciação de matéria sumulada alinha-se à evolução do processo civil, que dispensa nova decisão, no caso em reexame necessário, em circunstâncias semelhantes, nos termos assim consolidados no atual Código de Processo Civil:

---

Alberto Freitas Barreto (Presidente) e divergiu o conselheiro Rafael Vidal de Araújo (relator), que entendeu pela não aplicação da súmula.

Art. 496. Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença:

[...]

§ 4º Também não se aplica o disposto neste artigo quando a sentença estiver fundada em:

I - súmula de tribunal superior;

II - acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos;

III - entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência;

IV - entendimento coincidente com orientação vinculante firmada no âmbito administrativo do próprio ente público, consolidada em manifestação, parecer ou súmula administrativa.

Vale registrar, também, o Acórdão n.º 910-003.157<sup>10</sup> no qual, apreciando recurso voluntário então previsto contra provimento de recurso de ofício, este Colegiado reformou decisão que, apesar de reconhecer a invalidade da decisão de 1ª instância que modificou a sistemática de tributação do lançamento sob exame, deixou de declarar sua nulidade por vislumbrar a validade do lançamento em razão de seus contornos originais, provendo o recurso de ofício. O recurso voluntário da Contribuinte pleiteou a declaração de nulidade da decisão de 1ª instância e, invocando o disposto no art. 59, §3º do Decreto n.º 70.235/72 a ex-Conselheira Cristiane Costa assim consignou em seu voto condutor do julgado:

O atual Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105/2015) prescreve que o juiz pode decidir a favor da parte a quem aproveite a decretação da nulidade, sem determinar a repetição do ato nulo, como se verifica do §2º, do artigo 282:

*Art. 282. Ao pronunciar a nulidade, o juiz declarará que atos são atingidos e ordenará as providências necessárias a fim de que sejam repetidos ou retificados.*

*§ 1º O ato não será repetido nem sua falta será suprida quando não prejudicar a parte.*

*§ 2º Quando puder decidir o mérito a favor da parte a quem aproveite a decretação da nulidade, o juiz não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*

E, anda, que a declaração de nulidade depende do prejuízo à defesa de qualquer parte quando se tratar de **erro de forma do processo**, como se verifica do parágrafo único do artigo 283:

*Art. 283. O erro de forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo ser praticados os que forem necessários a fim de se observarem as prescrições legais.*

*Parágrafo único. Dar-se-á o aproveitamento dos atos praticados desde que não resulte prejuízo à defesa de qualquer parte.*

Por fim, destaque-se que o CPC/2015 prestigia o princípio da Instrumentalidade das Formas, conforme artigo

*Art. 277. Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.*

<sup>10</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

Em sentido similar, previa o Código de Processo anterior (Lei n.º 5.869/1973), vigente ao tempo em que proferida a decisão pela Câmara *a quo*:

*Art. 249. O juiz, ao pronunciar a nulidade, declarará que atos são atingidos, ordenando as providências necessárias, a fim de que sejam repetidos, ou retificados.*

*§ 1º O ato não se repetirá nem se lhe suprirá a falta quando não prejudicar a parte.*

*§ 2º Quando puder decidir do mérito a favor da parte a quem aproveite a declaração da nulidade, o juiz não a pronunciará nem mandará repetir o ato, ou suprir-lhe a falta.*

*Art. 250. O erro de forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem necessários, a fim de se observarem, quanto possível, as prescrições legais.*

*Parágrafo único. Dar-se-á o aproveitamento dos atos praticados, desde que não resulte prejuízo à defesa.*

*Art. 244. Quando a lei prescrever determinada forma, sem cominação de nulidade, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.*

O Superior Tribunal de Justiça, tratando de nulidade em processo judicial pela negativa de seguimento a embargos de declaração, decidiu que não há nulidade sem prejuízo, conforme trecho de acórdão a seguir colacionado:

*6. In casu, verifica-se que, contra a decisão que negou seguimento aos embargos declaratórios, a recorrente interpôs agravo interno para o órgão colegiado, que, apreciando a matéria, confirmou a decisão atacada. Assim, revelar-se-ia providência inútil a declaração de nulidade da decisão que negou seguimento aos declaratórios, porquanto já existente pronunciamento do órgão colegiado, motivo pelo qual o descumprimento da formalidade prevista no Estatuto Processual não prejudicou a embargante, incidindo a regra mater derivada do Princípio da Instrumentalidade das Formas no sentido de que "não há nulidade sem prejuízo" (artigo 244, do CPC).*

(Corte Especial, Recurso Especial n.º 1.049.974, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 03/08/2010)

É relevante reproduzir novamente os artigos 244 (CPC/1973) e 277 (CPC/2015), para revelar a pequena alteração na redação legal, que pode ser relevante na análise do presente processo:

**CPC 1973:**

*Art. 244. Quando a lei prescrever determinada **forma**, sem cominação de nulidade, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.*

**CPC 2015:**

*Art. 277. Quando a lei prescrever determinada **forma**, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.*

Note-se que a expressão "*sem cominação de nulidade*" foi suprimida no atual CPC, revelando que é irrelevante para o atual CPC se a lei trata o desrespeito à forma da lei como nula, ou se simplesmente não há cominação de penalidade pelo descumprimento da forma legal.

De toda forma, as disposições do CPC tratam de **vício de forma**, que pode ser superado conforme dispositivos processuais reproduzidos.

A Lei n.º 9.784/1999 trata da possibilidade de superação da **nulidade de intimações conforme** artigo 26, §5º

*Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou a efetivação de diligências. (...)*

*§ 5º As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre sua falta ou irregularidade.*

E, ainda, estabelece a possibilidade de anulação de decisão recorrida no âmbito da administração pública federal, *verbis*:

*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.*

Finalmente, o Decreto n.º 70.235/1972 estabelece em seu artigo 59 as hipóteses de nulidade e quando pode ser superada:

*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 conseqüência.*

*§ 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. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)*

Pois bem.

Parece-nos que a superação da nulidade pode ocorrer nas hipóteses tratadas pelo Decreto n.º 70.235 (isto é, quando a decisão que decretar a nulidade for **favorável, no mérito, ao sujeito passivo**), como também nas hipóteses da Lei n.º 9.784/1999 (comparecimento do administrado, quanto à **intimação falha**) e do CPC (aproveitamento dos atos praticados sem prejuízo à defesa, quanto ao **erro de forma** do processo e se realizado de outro modo, o ato se realize alcançando sua finalidade).

No caso destes autos, não se aplicam as hipóteses da Lei n.º 9.784/1999 e CPC, eis que não há falha de intimação, como tampouco erro de forma, como tratado pelos dispositivos legais citados.

Com efeito, aplica-se ao caso dos autos a hipótese do artigo 59, II, do Decreto n.º 70.235/1972. Assim, se fosse o caso de decisão favorável ao sujeito passivo superando a nulidade seria legítima a decisão da Câmara *a quo*, que então apreciasse o mérito para dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

No caso dos presentes autos, o contribuinte sustenta a nulidade da decisão da DRJ que redefiniu a sistemática de apuração do IRPJ, de lucro real para lucro arbitrado. De fato, é nula a decisão administrativa que modifique o critério de lançamento tributário.

[...]

A decisão administrativa (DRJ) que modifica critério de lançamento, como no caso destes autos, é nula, por ofensa direta ao artigo 146, do Código Tributário Nacional, como também ao artigo 18, do Decreto n.º 70.235/1972.

Sobreleva considerar, ainda, que o acórdão recorrido menciona a aplicação do artigo 59, II, do Decreto n.º 70.235/1972 explicitando que este a alteração da exigência tributária pela DRJ, sobretudo com "agravamento" do lançamento tributário, é nula. Destaco trecho da decisão recorrida:

*Já é assente nesta Câmara que é nula a decisão que introduz alterações na exigência tributária, sobretudo com agravamento, consoante os termos do disposto no inciso II, artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, ipso:*

*art. 59 – São nulos:*

*(omissis)...*

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

Nesse contexto, decidiu-se pela superação da nulidade, também em respeito à economia processual, como se verifica do trecho da decisão recorrida:

*Ao exercer sua atividade, a fiscalização verificou os fatos e os documentos da contribuinte, tendo lavrado o auto de infração a título de omissão de receitas com base no artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, seguindo a mesma sistemática de tributação utilizada pela contribuinte, qual seja, o lucro real. Por seu turno, os julgadores de primeiro grau inovaram o lançamento, alterando a forma de tributação desta feita, para o lucro arbitrado, infringindo assim, o princípio da inalterabilidade do lançamento.*

*Assim, deveria ser declarada nula a decisão de primeiro grau, para que outra fosse proferida, porém, em obediência ao princípio da economia processual entendendo ser desnecessário tal procedimento. (...)*

Reitero que, objetivamente, a decisão da DRJ reduziu o débito de IRPJ, CSLL e multas por estimativas mensais, no valor total de R\$ 948.531.582,68, *verbis*:

[...]

Portanto, a DRJ reduziu substancialmente o valor de IRPJ, CSLL e multas isoladas impostas ao contribuinte, ao redefinir o regime de apuração. Tal redução substancial destes débitos foi reformada pela Câmara *a quo* para restabelecimento da apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, como também a exigência de multa isolada aplicando a alíquota de 50%.

A Câmara de origem ainda admitiu a dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das contribuições ao PIS e COFINS, como também admitiu a compensação de 1/3 da COFINS paga com a CSLL devida.

Lembro que a COFINS imposta pelo auto de infração era no importe de R\$ 24.967.887,96 e o PIS originalmente lançado era no valor total de R\$ 5.409.709,00. É importante ressaltar tais valores para reforçar que a decisão da Câmara de origem não reduziu o débito tributário do contribuinte. Pelo contrário, majorou-o de forma relevante, se comparado com o débito que remanesceu após a decisão da DRJ.

Assim, foi superada a nulidade da decisão da DRJ que havia alterado o critério jurídico do lançamento tributário mas não para julgamento do mérito **a favor** do contribuinte, se considerada o restabelecimento de débito pelo acórdão recorrido. Lembro que o artigo 59, §3º, do Decreto n.º 70235/1972 dispõe que apenas pode ser superada quando "*puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade*".

Objetivamente, a decisão de mérito a favor do sujeito passivo que poderia ocasionar a superação de nulidade pela Câmara *a quo* é aquela que julga procedente recurso voluntário e improcedente a autuação fiscal. A decisão que restabelece lançamento na quase totalidade, como é o caso dos autos, não é a favor do contribuinte e, assim, impede a aplicação do artigo 59, §3º, do Decreto n.º 70.235/1972.

Em tese, seria possível sustentar que o arbitramento dos lucros (como efetuada pela DRJ) é medida mais gravosa. De toda sorte, no caso dos autos está claro que o arbitramento pela DRJ se revelou menos gravoso, objetividade que dificulta a aplicação *genérica* da tese do arbitramento ser menos benéfico ao contribuinte.

Distinta, ainda, é a situação tratada no Acórdão n.º 9101-003.462<sup>11</sup>, no qual a PGFN arguiu supressão de instância porque a Turma Ordinária deu provimento a recurso voluntário para cancelar exigências porque afastadas as circunstâncias que, apontadas no lançamento, impediriam a compensação dos débitos exigidos. Este Colegiado compreendeu, naquele contexto, que o afastamento da prescrição e da exigência de Declaração de Compensação - DCOMP para compensação impunha o cancelamento da exigência porque se outros vícios houvessem, eles deveriam ter sido deduzidos no lançamento. Ou seja, em sede de lançamento, a reforma de objeções preliminares imporiam o cancelamento da exigência, e não o retorno à Unidade de Origem para verificação do indébito utilizado, diversamente da prática adotada nos processos de compensação. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

RETORNO DOS AUTOS À DRJ APÓS AFASTAMENTO DA PRESCRIÇÃO.

Não se entende possível a devolução dos autos à DRJ para manifestação quanto à higidez do crédito, uma vez que a autuação e sua decisão fundamentaram-se tão somente na formalização da compensação via DCOMP e prescrição dos créditos, o que foi afastado no acórdão recorrido, no primeiro tema, por força de decisão judicial.

Esta Conselheira já proferiu voto apreciando alguns aspectos da questão sob análise, ainda sob a vigência do Código de Processo Civil de 1973, consoante voto condutor do Acórdão n.º 1101-001.121:

Tem razão a contribuinte quando afirma a nulidade da decisão de 1ª instância, mas isto apenas em relação à parte na qual, afastando a motivação do despacho decisório em sede de preliminar, a autoridade julgadora adentrou à análise do mérito da compensação para manter, sob outro fundamento, o ato de não-homologação da compensação.

Inicialmente importa consignar que o despacho decisório originalmente proferido, ainda que resultante de análise interrompida em aspectos preliminares da compensação, consistiu em ato administrativo válido porque permitiu a regular formação do contencioso administrativo em torno da pretensão inicialmente manifestada pelo sujeito passivo. Neste sentido esta Relatora assim se posicionou no voto condutor do Acórdão n.º 1101-000.933:

[...]

De outro lado, uma vez afastada a preliminar de prescrição do indébito, em razão do erro de fato provado na manifestação de inconformidade e acolhido na decisão de 1ª instância, indispensável se mostrou verificar a regularidade do conteúdo da compensação, consoante também já explicitado por esta Relatora no voto condutor do Acórdão n.º 1101-00.329, em circunstância semelhante na qual a análise da compensação foi interrompida na preliminar de possibilidade do pedido:

[...]

Esclareça-se que não é vedado à autoridade julgadora, ao afastar a preliminar que motiva o ato de não-homologação, adentrar ao mérito da compensação. O vício que enseja a nulidade parcial da decisão é o acréscimo de razões para manter, sob outro fundamento, o ato de não-homologação.

<sup>11</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rêgo, André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra.

O Direito Processual Civil aborda a questão sob a “teoria da causa madura”, a partir do assim disposto no Código de Processo Civil:

Art. 515. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

§ 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que a sentença não as tenha julgado por inteiro.

§ 2º Quando o pedido ou a defesa tiver mais de um fundamento e o juiz acolher apenas um deles, a apelação devolverá ao tribunal o conhecimento dos demais.

§ 3º **Nos casos de extinção do processo sem julgamento do mérito (art. 267), o tribunal pode julgar desde logo a lide, se a causa versar questão exclusivamente de direito e estiver em condições de imediato julgamento.** (Incluído pela Lei nº 10.352, de 26.12.2001)

§ 4º Constatando a ocorrência de nulidade sanável, o tribunal poderá determinar a realização ou renovação do ato processual, intimadas as partes; cumprida a diligência, sempre que possível prosseguirá o julgamento da apelação. (Incluído pela Lei nº 11.276, de 2006) (*negrejou-se*)

Interpreta-se, a partir do trecho em destaque, que somente não se verificará o cerceamento ao direito de defesa se as questões que fundamentam a decisão em desfavor do sujeito passivo forem objeto de anterior discussão, na qual foi oferecida ao sujeito passivo a oportunidade de prova. É necessário, portanto, que nos autos se encontrem *todas as alegações necessárias feitas e todas as provas colhidas. Observe-se, em realidade, que o que realmente interessa para aplicação do art. 515, § 3.º, CPC, é que a causa comporte imediato julgamento pelo tribunal – por já se encontrar devidamente instruída* (Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero, *Código de Processo Civil – Comentado Artigo por Artigo*, Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 545).

Aqui, porém, para manifestar-se contrariamente ao direito creditório utilizado em compensação, a autoridade julgadora de 1ª instância precisou recorrer às informações prestadas pelas fontes pagadores e pela contribuinte por meio declaração distinta daquela na qual foi formalizada a compensação, e assim instruir os autos para motivar sua conclusão de que inexistir evidências seguras de que a receita financeira correspondente às retenções deduzidas teriam sido integralmente oferecidas à tributação. Em conseqüência, a contribuinte somente teve a oportunidade de se manifestar contra estes argumentos perante a 2ª instância administrativa de julgamento, caracterizando-se o cerceamento ao direito de defesa que, nos termos do art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72 enseja a nulidade da decisão.

Considerando que a decisão de 1ª instância é válida na parte em que aprecia e afasta o motivo preliminar que ensejou a não-homologação da compensação, bem como que a contribuinte desistiu de questionar a retificação promovida em 25/09/2006, afirmando ter pago os débitos naquele momento incluídos na compensação, o presente voto é no sentido de ANULAR PARCIALMENTE a decisão na parte em que adentra ao mérito do direito creditório e determinar o retorno dos autos à Unidade que jurisdiciona a contribuinte para que seja apreciado o mérito da compensação declarada em 29/12/2004.

Embora essa discussão apresentasse contornos distintos da presente, infere-se desta abordagem a compreensão de que a causa estaria madura para julgamento no Tribunal se oportunizado ao sujeito passivo a defesa acerca da questão, inclusive com produção de provas. Ou seja, ainda que a matéria não seja exclusivamente de direito, ela comportaria julgamento diretamente pelo Tribunal se o sujeito passivo teve a oportunidade de se defender nos autos. Negar-se-ia, portanto, a possibilidade de renovação da defesa em segunda instância em

circunstâncias como a presente, na qual a acusação era de conhecimento pleno pelo sujeito passivo no momento em que ele ofereceu a impugnação.

O entendimento do Colegiado *a quo* está, de forma semelhante, mas já contemplando a evolução da legislação processual civil, expresso nos seguintes termos no voto do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no Acórdão de embargos n.º 1302-002.129:

A interposição do recurso de ofício tem efeito devolutivo e translativo. Ou seja o órgão recursal só tem o poder de julgar a matéria objeto do recurso (efeito devolutivo), porém, respeitados os limites que lhe são impostos pela matéria recorrida, pode e deve examinar todas as questões suscitadas e debatidas e as alegações da defesa, ainda que estas não tenham sido objeto da decisão de primeiro grau quanto à matéria recorrida (efeito translativo).

Este procedimento não implica em violação ao duplo grau de jurisdição ou supressão de instância e atende ao princípio da razoável duração do processo (art. 5º, inc. LXXVIII da CF/88, incluído pela EC n.º 45/2004).

A jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça consagra o entendimento de que o julgador “*não está obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão*”<sup>12</sup>.

Assim, não faria qualquer sentido devolver um processo à origem para que o órgão prolator da decisão que havia acolhido a pretensão da parte por um fundamento, passasse a reexaminar seus outros argumentos, porque o tribunal *a quo* entendeu de modo diverso quanto a tal fundamento.

Assim como não haveria, neste caso, se o órgão recursal ao reformar parte do entendimento de mérito do colegiado *a quo*, tivesse que devolver o processo àquele colegiado para que este procedesse, então, ao julgamento de alegações subsidiárias da defesa que haviam sido superadas com o acolhimento de sua alegação principal.

Nesta perspectiva, o processo ficaria girando em círculos, correndo atrás de si mesmo, numa ciranda interminável, o que é inadmissível diante do ditame constitucional processo (art. 5º, inc. LXXVIII da CF/88, incluído pela EC n.º 45/2004) e processual (art. 4º do CPC/2015) quanto ao direito das partes “à obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa”.

Lembre-se que a Fazenda Nacional, como parte integrante do processo administrativo fiscal, também tem direito de a uma duração razoável do processo. Não são apenas os sagrados direitos do sujeito passivo ao contraditório e à ampla defesa que devem ser respeitados e assegurados.

O direito a razoável duração do processo, tão reclamado pela sociedade, não pode deixar de se concretizar, por meros percalços, propostos pelas partes com o único intuito de retroceder à etapa já vencida, buscando uma nova solução que lhe seja mais favorável.

É da natureza do processo, seja ele administrativo ou judicial, ser impulsionado para frente, sendo assegurado às partes os recursos inerentes para que possam ter suas

---

<sup>12</sup> “AgRg no RECURSO ESPECIAL N.º 1.130.754 RS (2009/01224909)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

EMENTA

1. A leitura do acórdão evidencia que a decisão foi proferida de maneira clara e precisa, contendo fundamentos de fato e de direito suficientes para uma prestação jurisdicional completa. É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.

(...)”.

alegações examinadas por mais de uma instância e a decisão anterior possa ser revista. Ou seja, as decisões de segunda instância podem ser projetadas para serem reexaminadas por uma instância especial ou extraordinária, nunca por uma instância inferior.

Aliás, o novo Código Civil de 2015, cuja aplicação é supletiva aos processos administrativos (art. 15), aponta claramente nesse sentido ao dispor no seu art. 1013, *verbis*:

*Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.*

*§ 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que não tenham sido solucionadas, desde que relativas ao capítulo impugnado.*

*§ 2º Quando o pedido ou a defesa tiver mais de um fundamento e o juiz acolher apenas um deles, a apelação devolverá ao tribunal o conhecimento dos demais.*

*§ 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando:*

*I – reformar sentença fundada no art. 485;*

*II – decretar a nulidade da sentença por não ser ela congruente com os limites do pedido ou da causa de pedir;*

*III – constatar a omissão no exame de um dos pedidos, hipótese em que poderá julgá-lo;*

*IV – decretar a nulidade de sentença por falta de fundamentação.*

*§ 4º Quando reformar sentença que reconheça a decadência ou a prescrição, o tribunal, se possível, julgará o mérito, examinando as demais questões, sem determinar o retorno do processo ao juízo de primeiro grau.*

*§ 5º O capítulo da sentença que confirma, concede ou revoga a tutela provisória é impugnável na apelação.*

Aliás, a respeito do referido dispositivo, que encontra paralelo com o art. 515 do CPC/1973, Manoel Caetano Ferreira Filho<sup>13</sup> traz ensinamentos interessantes e que reforçam o entendimento que até aqui se procurou demonstrar:

#### **I. Efeito devolutivo**

Como decorrência do princípio dispositivo (arts. 2º e 141), o tribunal só tem o poder de julgar o que lhe for pedido pelo apelante. Significa que também o tribunal tem sua atuação limitada pela vontade do recorrente. Assim como pode não recorrer, caso em que o tribunal, obviamente, nada julgará, o apelante pode impugnar apenas parte da sentença. Se isto ocorrer, o tribunal julgará somente esta parte que foi impugnada. **Este é o efeito devolutivo do recurso, pelo qual ao tribunal é conferido o poder (e, ao mesmo tempo, dever) de proferir novo julgamento da causa, respeitado o limite posto pelo recorrente.** O *caput* deste artigo, que tem exatamente a mesma redação do *caput* do art. 515 do CPC/1973, utiliza a expressão “matéria impugnada” para se referir ao pedido de nova decisão formulado pelo apelante. [...]

#### **II. Efeito translativo**

O *caput* deste artigo, como explicado anteriormente, disciplina o efeito devolutivo, pelo qual é fixado o que o tribunal pode julgar na apelação. Os §§ 1º e 2º tratam do **efeito translativo da apelação.** **Por ele o tribunal pode,**

<sup>13</sup> CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL ANOTADO. Coordenadores: CRUZ E TUCCI, José Rogério, FERREIRA FILHO, Manoel Caetano, APRIGLIANO, Ricardo de Carvalho, DOTTI, Rogéria Fagundes e MARTINS, Sandro Gilbert. 2015. AASP e OAB PARANÁ. Atualizado em 23/12/2015.

**respeitados os limites que lhe são impostos pela “matéria impugnada”, isto é, pelo pedido do apelante, examinar todas as questões suscitadas e debatidas no processo e, mais, as causas de pedir e os fundamentos da defesa, ainda que não tenham sido objeto de decisão na sentença.** A parte final do § 1º limita expressamente o efeito translativo ao julgamento do “capítulo impugnado”, superando polêmica existente da legislação revogada. Portanto, o capítulo da sentença que não for objeto de apelação não pode, em hipótese alguma, ser reexaminado pelo tribunal, ainda que a pretexto de aplicar os §§ 1º e 2º ou apreciar matéria de ordem pública a ele relativa. Aliás, na sistemática deste Código também está claro que o capítulo da sentença não impugnado pela apelação transita em julgado imediatamente. [...]

### III. Matéria de ordem pública

**As chamadas questões de ordem pública podem ser examinadas pelo juiz de ofício e sobre elas não se opera a preclusão (arts. 337, § 5º, e 485, § 3º). Desse modo, mesmo que não tenham sido alegadas nem apreciadas em primeiro grau, deverão ser analisadas pelo tribunal no julgamento da apelação.** Isso, contudo, não permite ao tribunal julgar o que não foi impugnado na apelação. Como justificado anteriormente (comentário II), o capítulo da sentença não impugnado na apelação transita em julgado imediatamente e se o tribunal o reexaminar ofenderá a garantia constitucional da coisa julgada. Ademais, se o recurso não for conhecido, seu julgamento estará concluído e esgotado o ofício jurisdicional do tribunal, que não poderá, nesta hipótese, anular ou reformar a sentença, ainda que a pretexto de examinar matéria de ordem pública.

### IV. Julgamento imediato do mérito

Nas hipóteses do § 3º, **o tribunal tem o dever de julgar o mérito, desde que o processo esteja em condições de imediato julgamento, isto é, se já estiver suficientemente instruído, não havendo necessidade de produção de outras provas além das que já se encontram nos autos.** O § 3º do art. 515 do CPC/1973 contemplava somente a hipótese do inciso I deste artigo. Se a sentença que extingue o processo sem resolver o mérito (art. 485) for reformada pelo tribunal, não haverá necessidade de que os autos retornem ao primeiro grau para que o mérito seja julgado. Do mesmo modo, se anular a sentença *extra petita* ou *ultra petita*, que não guardam congruência com os limites do pedido ou da causa de pedir, o tribunal passará imediatamente ao julgamento do mérito, desde que haja condições para tanto. É *extra petita* a sentença que acolhe *pedido* diverso do formulado ou que aprecia *causa de pedir* distinta daquela delimitada pelo autor. É *ultra petita* a sentença que, embora se mantendo nos limites do pedido, concede-o em medida superior à pleiteada. O mesmo deve ocorrer no caso de o tribunal reconhecer que a sentença é *citra petita*, vale dizer, não examinou todos os pedidos formulados pelo autor: nessa situação, julgará, desde logo, o pedido sobre o qual se omitiu o juiz. Na verdade, nos casos de sentença *citra* ou *ultra petita*, confirmando-as no essencial, bastará que o tribunal complemente a primeira ou picote o excesso da segunda, sem declarar a nulidade. Anulada a sentença por falta de fundamentação, também deve o tribunal prosseguir e julgar o mérito, se a causa estiver madura para julgamento. **Tal procedimento visa à celeridade, efetividade e tempestividade da tutela jurisdicional, não implicando violação ao princípio do duplo grau de jurisdição ou supressão de instância.** Ademais, a hipótese de julgamento pelo tribunal só se concretizará caso sejam preservados os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, não havendo qualquer prejuízo para as partes.

### V. Reforma da sentença que reconhece decadência ou prescrição

O § 4º disciplina situação que, a rigor, já está contemplada no § 2º (sentença que, por acolher um dos fundamentos da defesa, não aprecia os demais): **sempre que a defesa estiver assentada em vários fundamentos, cada um deles capaz de,**

**por si mesmo, conduzir à improcedência da pretensão do autor, e a sentença acolher um deles, todos os demais deverão ser apreciados no julgamento da apelação.** Assim, se no julgamento da apelação o tribunal rejeitar decadência ou prescrição acolhidas na sentença (de ofício ou mediante provocação do réu), deverá prosseguir no julgamento e examinar todas as demais defesas suscitadas na contestação, desde que para tanto não haja necessidade da produção de provas.

No caso concreto, as alegações subsidiárias de mérito apresentadas pela contribuinte, ora embargante, em sua impugnação, deixaram de ser apreciadas pelo colegiado *a quo* como corolário lógico de já ter sido acolhido seu argumento principal no acórdão. Por outro lado, este colegiado, cumprindo seu dever de reapreciar todas as discussões suscitadas, bem como as alegações apresentadas pela contribuinte em sua impugnação, houve por bem afastar o fundamento adotado pela decisão de primeiro grau para cancelar o lançamento e, apreciando as demais alegações da interessada, deu provimento parcial ao recurso de ofício. (*destaques do original*)

Oportuno, ainda, colacionar outra manifestação enfrentada por esta Conselheira, acerca do alcance do duplo grau de jurisdição no âmbito administrativo – embora no âmbito da existência de mais de um fundamento vinculado à matéria -, nas letras do ex-Conselheiro Murillo Lo Visco, à época atuando na DRJ/Florianópolis, expressas nos autos do processo administrativo n.º 10909.003797/2007-10 e assim replicadas pelo ex-Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos, em exercício na mesma DRJ, e complementadas no processo administrativo n.º 11516.720633/2013-77:

Para fundamentar meu entendimento, a partir deste ponto adoto e transcrevo os sólidos fundamentos expostos pelo ilustre julgador Murillo Lo Visco, que ao apreciar situação similar à presente, nos autos do processo n.º 10909.003797/2007-10, proferiu alentada declaração de voto, visando demonstrar que **do princípio do duplo grau não decorre a necessidade de que todos os fundamentos vinculados à matéria impugnada sejam apreciados por dois órgãos julgadores distintos**. Segue-se a transcrição parcial da referida declaração de voto:

É praticamente unísono que o duplo grau de jurisdição é um princípio constitucional implícito. Também não há muitas divergências quanto ao fato de que constitui fundamento para a revisão das decisões jurisdicionais por órgão julgador distinto. Sobre o conteúdo do princípio, o Professor Cassio Scarpinella Bueno<sup>14</sup> esclarece que:

O “princípio do duplo grau de jurisdição” quer significar que toda decisão proferida por um magistrado (o órgão *a quo*) é passível de recurso para outro (o órgão *ad quem*) que tenha condições de revisar, no sentido amplo, aquela decisão.

Rui Portanova<sup>15</sup> sintetiza o enunciado do princípio do duplo grau de jurisdição da seguinte forma: “A decisão judicial é passível de ser revista por um grau superior de jurisdição.”

Portanto, do princípio do duplo grau de jurisdição se extrai a possibilidade de as decisões jurisdicionais serem revisadas por órgão julgador distinto. Nada mais do que isso.

Destarte, não decorre do princípio do duplo grau de jurisdição a necessidade de que todas as questões suscitadas, na inicial ou na defesa, sejam analisadas por dois juízes distintos. Nesse sentido, Giuseppe Chiovenda<sup>16</sup> há muito já ensinava:

<sup>14</sup> BUENO, Cassio Scarpinella. Curso sistematizado de direito processual civil, vol. 5: recursos, processos e incidentes nos tribunais, sucedâneos recursais – técnicas de controle das decisões jurisdicionais. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 51.

<sup>15</sup> PORTANOVA, Rui. Princípios do processo civil. 3ª ed. Porto alegre: Livraria do Advogado, 1999. p. 264.

**O juiz da apelação encontra-se em face da demanda na mesma condição em que se encontraria o juiz de primeira instância no momento da decisão**; assistem-lhe os mesmos poderes (supra, nº 258 e segs.). Se a demanda foi rejeitada em primeira instância, e o autor passa, portanto, a apelante, **o juiz da apelação reexamina todas as faces da demanda**, e pode, pelo contrário, acolhê-la, já por entender, em divergência com o primeiro juiz, afirmados e provados todos os fatos constitutivos, já por excluir que estejam afirmados e provados fatos impeditivos ou extintivos considerados tais pelo primeiro juiz. Pode, por sua vez, a demanda acolhida pelo primeiro juiz vir a ser, na apelação, quando apelante o réu, rejeitada, por rejeitada, por força de razões inversas. **Evidentemente, poderá acontecer quer o juiz da apelação se ocupe de questões não examinadas pelo primeiro** [...]. A necessidade de duplo grau de jurisdição entende, pois, com as demandas e não como as simples questões. (destaques acrescidos)

Na mesma linha, e mais próximo de nós, Flávio Cheim Jorge<sup>17</sup>, citando Enrico Tullio Liebman, esclarece que:

[...] o duplo grau exige que o mérito da causa possa ser apreciado e julgado – ‘no seu conjunto’ – duas vezes por juízos diversos, **não porém, que todas as questões discutidas, e cada uma delas, sejam discutidas duas vezes sucessivamente**. (destaques acrescidos)

Portanto, ainda que o juízo de primeira instância decida a causa por conta do acolhimento de apenas um dos vários fundamentos apresentados na inicial ou na peça de defesa, caso o juízo de segundo grau discorde dessa conclusão ele se encontra livre para apreciar todos os demais fundamentos apresentados pelas partes relativamente à matéria impugnada.

A possibilidade de o juízo de segunda instância apreciar todos os fundamentos relacionados com a matéria impugnada, ainda que não tenham sido objeto de apreciação pela primeira instância, constitui a essência do efeito devolutivo dos recursos. E mais do que uma opinião abalizada pela doutrina, o efeito devolutivo dos recursos, encontra-se positivado no ordenamento jurídico brasileiro, no Código de Processo Civil (CPC):

Art. 515. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

[...]

§ 2º Quando o pedido ou a defesa tiver mais de um fundamento e o juiz acolher apenas um deles, a apelação devolverá ao tribunal o conhecimento dos demais.

[...]

A doutrina esclarece que o § 2º do art. 515 do CPC se refere à dimensão vertical do efeito devolutivo dos recursos, dizendo respeito à sua profundidade. Nesse sentido, é oportuno reproduzir a lição de Cassio Scarpinella Bueno<sup>18</sup>:

A profundidade do efeito devolutivo **diz respeito aos fundamentos e às questões que foram, ou não, analisados pela decisão recorrida** e que viabilizam seu contraste em sede recursal, relacionando-se com a qualidade da matéria impugnada em sede de recurso e que poderá ser apreciada pelo órgão ad quem. Dele se ocupa o § 2º do art. 515, que, a despeito de sua localização no Código de Processo Civil, não se restringe

<sup>16</sup> CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de direito processual civil. Vol. 3. 3ª ed. Campinas: Bookseller, 2002. p. 293-294.

<sup>17</sup> JORGE, Flávio Cheim. Teoria geral dos recursos cíveis. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 170-171.

<sup>18</sup> BUENO, 2013, p. 106.

ao recurso de apelação. **De acordo com o dispositivo, naqueles casos em que a decisão acolher apenas um dos vários fundamentos, o recurso “devolverá ao Tribunal o conhecimento de todos os demais.”** (destaques acrescidos)

Como bem assinalou o Professor Cassio Bueno, o § 2º do art. 515 do CPC não se restringe ao recurso de apelação. Em verdade, esse dispositivo é constantemente tratado como parte integrante da teoria geral dos recursos, razão pela qual considerar que seus efeitos se irradiam sobre o Processo Administrativo Fiscal é muito mais do que uma razão de simples conveniência.

[...]

E em decorrência do recurso de ofício, a matéria impugnada (exigência do tributo) foi devolvida ao CARF, abrangendo, inclusive, todos os fundamentos a ela relacionados, tanto aqueles aduzidos pela autoridade fiscal, quanto aqueles alegados pela entidade Autuada, ainda que não tenham sido objeto de apreciação pela autoridade julgadora a quo, tudo em conformidade com a teoria geral dos recursos e, mais especificamente, com o que dispõe o § 2º do art. 515 do CPC.

Ante o exposto, fica claro que do princípio do duplo grau não decorre a necessidade de que todos os fundamentos vinculados à matéria impugnada sejam apreciados por dois órgãos julgadores distintos, [...].

Esclareço que a declaração de voto acima transcrita foi proferida em sessão de julgamento realizada em 05 de julho de 2013, ou seja, durante a vigência do antigo Código de Processo de Civil – CPC/1973 (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973), como bem demonstra a transcrição do § 2º do art. 515 daquela lei processual.

No entanto, cumpre destacar que a redação do § 2º do art. 515 daquela lei foi integralmente reproduzida no § 2º do art. 1013 do vigente Código de Processo Civil – CPC/2015 (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), o que apenas reforça as conclusões contidas no retrocitada declaração de voto.

Comentando o novel artigo 1013, § 2º do vigente Código de Processo Civil, transcrevo recente e abalizada doutrina de Alexandre Freitas Câmara<sup>19</sup> (grifado):

**Estende-se o efeito devolutivo da apelação, ainda, aos fundamentos não acolhidos pela sentença (art. 1013, §2º).** Imagine-se o caso de ter uma das partes da demanda (demandante ou demandado) apresentado diversos fundamentos distintos em seu favor, cada um deles suficiente, em tese, para lhe assegurar resultado favorável. Incumbe ao órgão jurisdicional, neste caso, enfrentar expressamente na sentença todos os fundamentos que pudessem infirmar a conclusão alcançada na decisão (art. 489, § 1º, IV). **A contrário sensu, não tem o juízo o dever de apreciar expressamente fundamentos que levariam à mesma conclusão a que a sentença tenha chegado (ou que, isoladamente considerados, não seriam capazes de infirmar aquela conclusão).**

Assim, por exemplo, se o demandante formulou pedido baseado em dois fundamentos (A e B), cada um deles suficiente para justificar uma decisão favorável, e o juiz acolheu o primeiro fundamento, terá o juiz o dever de examinar o segundo. De outro lado, rejeitado o primeiro fundamento, terá o juiz o dever de examinar o segundo (que poderá ser acolhido, evidentemente). Acolhido algum deles, a parte favorecida pela decisão não terá interesse em apelar (ao menos para impugnar a sentença, sempre podendo haver interesse em apelas para impugnar alguma decisão interlocutória não amigável), ainda que outro fundamento tenha sido expressamente rejeitado [...]. **A apelação interposta pela parte contrária, porém, devolverá ao tribunal o conhecimento de todos os demais fundamentos (tenham eles sido apreciados pelo juízo a quo ou não). Por conta disso, será perfeitamente possível que, no**

<sup>19</sup> FREITAS CÂMARA, Alexandre. O novo processo civil brasileiro. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 519-520.

**juízo do segundo grau de jurisdição, chegue-se à mesma conclusão alcançada na sentença de primeiro grau, mas por fundamento diverso.**

[...]

**A apelação, por força de seu extenso efeito devolutivo, acaba por permitir que o tribunal ad quem pronuncie-se, em certas circunstâncias, sobre o mérito da causa sem que este tenha sido resolvido no primeiro grau, quando a sentença não o apreciou por inteiro ou se o pronunciamento sobre o mérito foi inválido. Pois, nesses casos, permite-se ao tribunal, uma vez reconhecido o vício na sentença, prosseguir no julgamento e emitir julgamento de mérito válido, sem que haja necessidade de retorno do processo ao juízo de origem. A este fenômeno pode dar-se o nome de efeito translativo da apelação [...], o qual é, na verdade, um mero corolário do efeito devolutivo extenso da apelação.**

[...] (*destaques do original*)

Reitere-se que esta abordagem tem em conta a extensão do efeito devolutivo da apelação na hipótese de mais de um fundamento acerca da matéria, e não propriamente, como no presente caso, do alcance em relação a matéria que não foi apreciada na decisão recorrida.

Ainda assim, à época, esta Conselheira acompanhou a oposição manifestada nos seguintes termos pelo Conselheiro Evandro Correa Dias no Acórdão n.º 1402-003.475:

Em cumprimento da Resolução CARF n.º 1402-000.220, a 3ª Turma de julgamento prolatou o Acórdão n.º 07-39.315, decidindo que: a) do princípio do duplo grau não decorre a necessidade de que todos os fundamentos vinculados à matéria impugnada sejam apreciados por dois órgãos julgadores distintos; b) não há necessidade de se apreciar todas as alegações da defesa, quando já se tenha encontrado motivo suficiente para fundar a decisão.

Deixa-se, portanto, de apreciar tese subsidiária da defesa, tendo em vista sua total incompatibilidade com a tese principal, acolhida por este colegiado.

Discorda-se da decisão *a quo*, pois na Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF e em suas turmas ordinárias, predomina o entendimento de que há a necessidade de que todos os fundamentos vinculados à matéria impugnada sejam apreciados por dois órgãos julgadores distintos, tal ausência impede o reexame da decisão através do recurso por supressão de instância.

As normas que regem o processo administrativo fiscal concedem ao contribuinte o direito de ver apreciada toda a matéria litigiosa em duas instâncias. A supressão de instância é **fato caracterizador do cerceamento do direito de defesa**. O cerceamento de defesa é vício que resulta na nulidade da decisão. Nesse sentido os acórdãos 2402-003.693, 303-35.396, 303-33.699, 2301-004.938, 2402-006.596 e 9202-007.229.

Predomina no nosso ordenamento jurídico o princípio do duplo grau de cognição, o qual não pode ser afastado em nome de celeridade processual. Se a decisão de primeira instância deixa de apreciar o mérito de matéria em razão de decisão sobre questão prejudicial, afastada a preliminar pela instância superior, os autos devem retornar à primeira instância para apreciação do mérito.

Não bastasse isso, o Decreto n.º 70.235, de 1972 não deixa margem a dúvida quanto ao iter processual a ser observado no processo administrativo tributário que prevê a apreciação, em primeira instância, de impugnação do sujeito passivo e recurso para apreciação em segunda instância.

Em sede de recurso, conhecer destas matérias implicaria em supressão de instância, negando a Recorrente o direito de ver suas alegações julgadas em duplo grau, o que, mais uma vez, feriria o devido processo legal, o contraditório e ampla defesa, e mais uma vez a Recorrente teria sua defesa cerceada.

Ainda que dúvidas possam ser suscitadas na abordagem acima transcrita acerca de eventual impropriedade na equiparação de “fundamento” a “matéria”, fato é que sob a premissa de “matéria” não ter sido apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância em decisão posteriormente reformada, a conclusão de referido julgado se impõe: apreciá-la apenas em segunda instância resultaria em cerceamento ao direito do sujeito passivo.

Assim, reunidos os diversos argumentos acerca do tema, reitera-se aqui a conclusão adotada no Acórdão n.º 1402-003.475 e replica-se a orientação decisória dos diversos precedentes deste Colegiado antes citados. Isto porque, embora a legislação processual civil tenha evoluído em favor da celeridade, sua aplicação é, apenas, subsidiária no âmbito do processo administrativo fiscal e, para solução da questão posta, há regra específica a ser observada neste âmbito:

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 conseqüência.

§ 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.** (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993) (*destacou-se*)

Caso este Colegiado entenda que a questão não pode ser decidida no plano formal – apenas porque inconteste que a matéria apreciada pelo Colegiado *a quo* não foi enfrentada pela autoridade julgadora de 1ª instância -, e demanda exame mais específico do tema decidido apenas no acórdão recorrido, vale a transcrição da abordagem acerca da arguição de decadência – vez que a abordagem dos juros de mora sobre multa de ofício é matéria já sumulada -, exposta nos seguintes termos:

A recorrente alega que, ainda que fosse mantida a exigência, esta não poderia prosperar com relação imposto correspondente aos anos-calendário de 2007 e 2008, tendo em vista a extinção do crédito tributário por força da decadência (art. 150, §4º, do CTN), bem como de toda a regência infraconstitucional dos prazos preclusivos para a Administração Pública sancionar o sujeito passivo.

Entendo que não assiste razão a recorrente.

Embora os tributos exigidos incluam os períodos de apuração do imposto dos anos-calendário 2007 e 2008, que foram objeto da redução em face do incentivo fiscal, a exigência formulada decorre do não cumprimento das normas para fruição do benefício fiscal, cuja violação ocorreu no ano de 2010, em face da incorporação da empresa beneficiária do incentivo fiscal e subsequente distribuição de lucro, caracterizando, assim, a distribuição do valor referente ao imposto que deixou de ser recolhido.

Trata-se de descumprimento de condição suspensiva para a não exigência do imposto, disposta no art. 545 do RIR/99, *verbis*:

[...]

Tendo descumprido o disposto no caput do dispositivo, a interessada incorreu na hipótese prevista no § 2º do art. 544 do RIR/99, sendo este o momento que se iniciou o prazo decadencial para que o Fisco realizasse o lançamento tendente a constituir o crédito tributário em questão.

Afasta-se, assim, a alegação de decadência.

A abordagem aparenta tratar-se, aqui, de matéria exclusivamente de direito. Todavia, na medida em que a decisão está vinculada a aspectos específicos da acusação fiscal presente nestes autos – precisamente a dita condição suspensiva para exigência do tributo não recolhido nos períodos que o sujeito passivo argúi já alcançados pela decadência -, não se pode negar a possibilidade de alguma objeção de fato pelo sujeito passivo ser erigida caso esta decisão lhe fosse oposta em 1ª instância. Constata-se, assim, que o sujeito passivo teve a oportunidade de arguir a decadência em impugnação, mas dizer que a causa estava madura para julgamento somente em 2ª instância significaria impor-lhe o dever de antecipadamente argumentar em impugnação contra as oposições deduzidas no acórdão recorrido, imposição não acolhida por esta Conselheira, apesar dos traços de semelhança da abordagem com matéria já sumulada por este Conselho, mormente tendo em conta que a impugnação foi formulada em 10/07/2014 e a matéria sumulada em 03/09/2018<sup>20</sup>.

No âmbito do processo administrativo fiscal, portanto, a supressão de instância ou o cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo somente cedem em face de decisão que lhe seja favorável. Esta regra deixa de ter aplicabilidade, apenas, quando já se sabe, antecipadamente, qual decisão será proferida, em razão de precedentes vinculantes da Administração Tributária. É o que se tem, no presente caso, relativamente à apreciação de uma das matérias, sumulada depois de proferido o acórdão recorrido, no caso, a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, objeto da Súmula CARF nº 108.

Assim, relativamente a esta parte da decisão, ainda que à época do julgamento do recurso de ofício o retorno também coubesse nesse ponto, a consolidação posterior do tema no âmbito administrativo dispensa que ela seja alcançada pelo saneamento pretendido pelo sujeito passivo.

Esclareça-se, por fim, que a decisão recorrida foi editada em sede de recurso de ofício que, em verdade, não representa recurso, mas sim condição de eficácia da decisão de 1ª instância que exonera crédito tributário acima do limite estabelecido pelo Ministro da Fazenda/Economia. Tanto é o Decreto nº 70.235/72 impõe a observância desta confirmação por qualquer servidor que constate a sua ausência, e posterga a definitividade da decisão de 1ª instância para depois da apreciação do recurso de ofício:

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

§ 1º O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.

§ 2º **Não sendo interposto o recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.**

[...]

Art. 42. São definitivas as decisões:

---

<sup>20</sup> Súmula CARF nº 116: Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

- I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;
- II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;
- III - de instância especial.

Parágrafo único. **Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.** (*negrejou-se*)

É possível concluir, assim, que a devolutividade do recurso de ofício se limita à matéria que justificou a exoneração do crédito tributário acima do limite de alçada. Eventualmente pode haver discussão, como já demonstrado neste voto, quanto à possibilidade ou necessidade de a segunda instância apreciar, também, outros fundamentos relacionados à matéria, distintos daqueles aos quais a autoridade julgadora de 1ª instância se apegou para exonerar o crédito tributário. Mas, em se tratando de outra matéria que não foi enfrentada em 1ª instância, e não é objeto de súmula deste Conselho, compreende-se que sua apreciação não está contemplada no âmbito do reexame necessário, impondo-se o retorno dos autos à autoridade julgadora de 1ª instância.

Acrescente-se, por fim, que nos debates nas sessões de julgamento foram suscitadas interpretações judiciais que permitiriam concluir por um maior alcance da devolutividade no âmbito de remessas necessárias. Neste sentido seria, por exemplo, a decisão do Superior Tribunal de Justiça no âmbito do AgRg no Recurso Especial nº 1.079.053-SP, assim ementada:

PROCESSUAL CIVIL – OMISSÃO NO ACÓRDÃO – MATÉRIA NÃO-ARGUIDA EM APELAÇÃO, MAS OBJETO DE REMESSA NECESSÁRIA – ENCARGOS DA CONDENAÇÃO – SÚMULA 325/STJ.

1. A remessa necessária, nos termos da Súmula 325/STJ, devolve ao Tribunal o reexame de todas as parcelas da condenação suportadas pela Fazenda Pública, inclusive dos honorários de advogado.
2. Na espécie, as questões relativas aos encargos da condenação não foram analisadas pelo acórdão que decidiu o recurso apelatório, apesar da ampla devolutividade assegurada pela remessa oficial. A arguição superveniente, em embargos declaratórios, deveria ter sido objeto de manifestação pelo Tribunal Federal, por força da Súmula 325/STJ.
3. Nulidade do acórdão reconhecida, com retorno dos autos à origem para que examine a questão devolvida e não examinada.

Agravo regimental provido.

Tratava-se, no caso, de irrisignação da União que não lograra sucesso de ver apreciado, pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, *a incidência de correção monetária sobre a condenação*. Apesar de opostos embargos de declaração, o Tribunal negou apreciação por ausência de prequestionamento. A União teve atendida sua pretensão no Superior Tribunal de Justiça sob nos seguintes termos do voto condutor do Ministro Humberto Martins:

No acórdão do Tribunal Federal, o qual julgou a apelação e a remessa necessária, deveriam ter sido analisadas todas as questões submetidas a juízo em primeiro grau, independentemente de impugnação no recurso apelatório. Tal se dá por conta da existência de remessa necessária - que é fator de eficácia do recurso -, e com esse caráter, devolve ao tribunal toda a *res in iudicium deducta*.

No caso, não houve exame dos encargos da condenação, especificamente da correção monetária. No recurso de apelação, a UNIÃO omitiu-se quanto a esses tópicos; contudo, eles deveriam ter sido examinados pela Corte Federal, no acórdão primitivo.

Não o fazendo, deveria ter acolhido os embargos declaratórios da UNIÃO e emitido pronunciamento sobre tais temas.

Nesse ponto, a UNIÃO efetivamente fez essas arguições, referentes aos encargos da condenação, nos embargos de declaração opostos contra o acórdão que julgou a apelação.

É indevido afirmar que se tratou de matéria inovada. Assim o afirmo, com fundamento na Súmula 325/STJ:

*"A remessa oficial devolve ao Tribunal o reexame de todas as parcelas da condenação suportadas pela Fazenda Pública, inclusive dos honorários de advogado."*

O enunciado é preciso e claro: todas as parcelas da condenação suportadas pela Fazenda Pública, inclusive honorários advocatícios, são objeto de devolutividade, por efeito da remessa oficial.

A propósito, precedentes nesse sentido:

[...]

Em tal ordem de ideias, assiste razão à agravante, quanto à preliminar de nulidade por ofensa ao art.535 do CPC.

Impende que seja anulado o acórdão que julgou os embargos declaratórios para que, em complemento ao acórdão de apelação, ofereça juízo explícito sobre a questão posta, a saber, os encargos da condenação.

A discussão, portanto, tinha por objeto verbas acessórias da condenação da União, compreendidas pelo Superior Tribunal de Justiça como incluídas na condenação e, assim, alcançados pela remessa necessária. Esta a premissa para se afirmar a *ampla devolutividade assegurada pela remessa oficial*.

Este aspecto também foi apreciado no AgRg no Recurso Especial nº 1.359.872-RN, e assim ementado:

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. PENSÃO ESPECIAL DE EX-COMBATENTE. ÓBITO EM JUNHO DE 1987. ART. 53, II, DO ADCT. TEMPUS REGIT ACTUM. IMPOSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DO BENEFÍCIO. REMESSA NECESSÁRIA. FUNDAMENTO SUSCITADO EM ACLARATÓRIOS. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE INOVAÇÃO RECURSAL INDEVIDA. JULGAMENTO EXTRA PETITA.

1. O eventual direito à pensão militar deve ser aferido, à luz da legislação vigente, ao tempo do óbito de seu instituidor. Portanto, o benefício previsto no art. 53, II, da ADCT não pode ser atribuído à recorrente, ainda que preenchidos os requisitos nele previstos, pois o óbito do militar ocorreu em 17/6/1987, anteriormente à vigência do referido dispositivo constitucional. Precedentes.

2. Não há, na hipótese, inovação recursal indevida, pois o Tribunal de origem não estava limitado às alegações realizadas no recurso de apelação, mas poderia se valer de qualquer fundamento para dar provimento à remessa necessária, ante a devolutividade ampla presente nesse instituto processual.

3. O questionamento do acórdão utilizando-se do fundamento do direito intertemporal apenas em aclaratórios não configura inovação recursal, uma vez que caberia ao órgão julgador apreciar a questão apontada como omissa, independentemente de manifestação anterior do ente público.

4. Agravo interno a que se nega provimento.

No caso, o recurso era do particular que viu revertida a condenação da União em sede de reexame necessário e discordou da fundamentação dessa revisão em tese inovadora, não cogitada na decisão de 1ª instância e não suscitada pela União na apelação agregada à remessa oficial. Daí a afirmação de que *o Tribunal de origem não estava limitado às alegações realizadas no recurso de apelação, mas poderia se valer de qualquer fundamento para dar provimento à remessa necessária, ante a devolutividade ampla presente nesse instituto processual*. Ou seja, admitiu-se que o Tribunal, em sede de reexame necessário, decidiu sobre a matéria com base em fundamento não examinado em 1ª instância.

Os referidos julgados, portanto, apresentam a peculiaridade de definir o alcance da devolutividade em reexame necessário tendo em conta matéria acessória à principal que motivou a condenação revertida, ou fundamentos diversos acerca da matéria na qual a União fora condenada.

É certo que não há maior precisão terminológica nos precedentes aqui citados quanto à distinção entre matéria e fundamento, assim como este caso apresenta a particularidade de a inovação recair sobre preliminar de mérito que, em regra, é apreciada e afastada antes de se adentrar ao mérito, mesmo na hipótese de a decisão final ser favorável ao sujeito passivo. Contudo, vislumbra-se claramente aqui a autonomia entre a arguição de decadência e os fundamentos da matéria que foi apreciada em 1ª instância e motivou a exoneração do crédito tributário restabelecido em sede de recurso de ofício. Em tais circunstâncias, não há como afirmar que a arguição de decadência estava contemplada na devolutividade do reexame necessário, de modo que a decisão desta matéria em única instância somente seria possível se favorável ao sujeito passivo.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial do sujeito passivo, reformando parcialmente o acórdão recorrido no ponto em que apreciou a arguição de decadência do crédito tributário lançado, e determinando o retorno dos autos à autoridade julgadora de 1ª instância para apreciação da matéria.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora