



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10803.720082/2012-62
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.784 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 7 de outubro de 2021
Recorrente SUPERMERCADOS IRMÃOS LOPES S/A E FAZENDA NACIONAL.
Interessado SUPERMERCADOS IRMÃOS LOPES S/A E FAZENDA NACIONAL.

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Nos termos da Súmula CARF nº 114, o Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando a matéria suscitada, ainda que de ordem pública, não foi tratada no acórdão recorrido, faltando-lhe o requisito do prequestionamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e no mérito, em dar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.784 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10803.720082/2012-62

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e de recurso especial interposto pelo sujeito passivo, em face do decidido no 1301-001.582, de 29/07/2014 (fl. 1184), o qual negou provimento ao recurso de ofício e negou provimento ao recurso voluntário, adotando a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2007, 2008, 2009

MULTA QUALIFICADA.

Descabe a exasperação da penalidade na situação em que não foram aportados aos autos elementos capazes de criar a convicção de que os tributos que deixaram de ser recolhidos à Fazenda Pública decorreram de conduta dolosa por parte do fiscalizado.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.DECADÊNCIA.

Presentes indicativos de que a contribuinte apurou o imposto e a contribuição devidos, os declarou e efetuou recolhimentos a eles correspondentes, resta aplicável as disposições do parágrafo 4º do art.150 do Código Tributário Nacional, ou seja, o prazo quinquenal para que a Fazenda Pública constitua os créditos tributários conta-se da data da ocorrência dos fatos geradores respectivos.

DECADÊNCIA. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. IMPOSTO DE RENDA TRIBUTADO EXCLUSIVAMENTE NA FONTE.

Inexistindo qualquer discrimen normativo que imponha um tratamento diferenciado no caso da incidência do IRFonte sobre os pagamentos promovidos pela pessoa jurídica a beneficiários não identificados, a estes também se mostram aplicáveis as disposições do Art. 150, par. 4o, impondo, no presente caso, o reconhecimento da decadência parcial também em relação a estes montantes devidos.

GLOSA DE DESPESAS. PROCEDÊNCIA.

Em consonância com o disposto no art. 304 do RIR/99, tratando-se de importâncias pagas a título de prêmio, a dedução dos valores correspondentes fica condicionada à identificação dos beneficiários e à comprovação da operação ou da causa que deu origem ao rendimento.

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Nos casos de pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a beneficiários não identificados, bem como naqueles efetuados ou entregues a terceiros ou sócios em que não for comprovada a operação ou a sua causa, os valores correspondentes se submetem à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

À luz do regramento processual vigente, a autoridade julgadora é livre para, diante da situação concreta que lhe é submetida, deferir ou indeferir pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, *ex vi* do disposto no art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972. No caso vertente, demonstrada, à evidência, a dispensabilidade do procedimento, há que se indeferir o pedido correspondente.

JUROS. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO EM ÂMBITO
ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF n.º 2).

No caso concreto, a e. Turma *a quo* entendeu pela por maioria de votos, acolher a preliminar de decadência referente ao IRF, nos termos do voto proferido pelo redator designado Carlos Augusto de Andrade Jenier, vencido o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães (relator); no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso; vencido o Conselheiro Carlos Augusto de Andrade Jenier. Recurso de Ofício: por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Do Recurso da Fazenda Nacional

Não consta, nos autos, termo de intimação pessoal de Procurador da Fazenda Nacional desta decisão. Todavia, o processo foi enviado à Procuradoria da Fazenda Nacional em 25/03/2015 (fl. 1211), para ciência. Por força do §9º do artigo 23 do Decreto n.º 70.235, de 1972, presume-se a ciência trinta dias após essa data. O processo retornou ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em 07/05/2015 (fl. 1228), com o recurso especial de fl. 1212, razão pela qual o recurso é considerado tempestivo, conforme o §2º do artigo 37 do mesmo Decreto.

A decisão da primeira instância afastou a qualificação da multa de ofício e declarou a decadência do crédito tributário relativo a 2006. Com isso, foram interpostos recurso de ofício e recurso voluntário. A decisão recorrida corroborou a decisão da primeira instância.

Uma única divergência é apontada no recurso em tela: a contagem do prazo de decadência do IRRF conforme a regra contida no artigo 150, §4º, do CTN. O Recurso Especial foi admitido nos seguintes termos:

Assim, afirma que essa decisão atacada contraria a jurisprudência do CARF, manifestada nos Acórdãos n.º 1402-00.320 e n.º 9101-00.773, a seguir analisados.

O Acórdão n.º 1402-00.320 adotou a seguinte ementa quanto à questão em tela:

DECADÊNCIA. IR-FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. Em se tratando de fato jurídico-tributário cuja tributação é condicionada a procedimento de ofício da autoridade fiscal, não há que se falar em atividade de lançamento por parte do contribuinte, sujeito a aplicação do prazo decadencial estabelecido no art. 150 do CTN, pelo qual se homologa a atividade, independentemente da natureza do tributo. Se o contribuinte realiza pagamentos que pela natureza não estariam sujeitos à retenção de IR-Fonte, porém, a fiscalização logra comprovar que os valores tiveram outra destinação, essa sim sujeita a tributação (pagamentos sem causa), o lançamento só pode se dar de ofício, à luz do art. 149 do CTN, sendo que o prazo decadencial é o definido no art. 173, inciso do mesmo Código.

Transcreve-se parte do respectivo voto condutor:

Pois bem. Manifestei em dezenas de julgamento que pude participar neste Conselho, que em se tratando de fato jurídico-tributário cuja tributação é condicionada a procedimento de ofício da autoridade fiscal não há que se falar em atividade de lançamento por parte do contribuinte, sujeito a aplicação do prazo decadencial estabelecido no art. 150 do CTN, pelo qual se homologa a atividade, independentemente da natureza do tributo. Se o contribuinte contabiliza pagamentos que pela natureza não estariam sujeitos à retenção de IR-Fonte. porém, a fiscalização

logra comprovar que os valores tiveram outra destinação, essa sim sujeita a tributação (pagamentos sem causa), o lançamento só pode se dar de ofício, à luz do art. 149 do CTN. sendo que o prazo decadencial é o definido no art. 173. inciso do mesmo Código.

Verificam-se situações similares nos acórdãos contrapostos. Em ambas as decisões, foi realizado lançamento de IRRF em razão de pagamento a beneficiários não identificados. A decisão recorrida adotou o entendimento que a contagem do prazo de decadência deveria seguir a regra contida no artigo 150, §4, do CTN, enquanto a decisão paradigma entendeu que o prazo deveria seguir a regra contida no artigo 173, I, do CTN. Com isso, fica evidente a divergência nas interpretações adotadas.

O recorrente ainda aponta como paradigma da divergência o Acórdão n.º 9101-00.773, o qual adotou a seguinte ementa:

Assinto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2002

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO EFETUADO COM BASE EM FATOS APURADOS EM AÇÃO FISCAL. No caso de lançamento de ofício resultante de ação desenvolvida por iniciativa fiscal em que dos levantamentos e investigações realizadas emergiram fatos imputáveis que de outra forma não teriam vindo à lume, a contagem do prazo decadencial é deslocado para a regra geral do artigo 173, inciso I do CTN, sendo incabível, in casu, falar-se em homologação de pagamento antecipado de tributo ou da ação envidada pelo sujeito passivo para demonstrá-lo inexistente, mesmo porque outra não fora a acusação fiscal senão a de que a atuada, dissimuladamente, tudo fizera para dele se eximir.

Transcreve-se trecho do respectivo voto condutor:

Ainda mais que, se a fiscalização considerou que o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado de fato ocorrera, indaga-se, como se falar em pagamento antecipado ou em atividade exercida pelo sujeito passivo, se os procedimentos que levaram à caracterização do ilícito foram praticados com dissimulação deliberada? Ou, ainda, como se falar em homologação? Homologar o quê? Seria a homologação da atividade dissimulada que, na ótica da autoridade fiscal, fora praticada pelo sujeito passivo, com vistas a ludibriar o fisco e escondê-la até mesmo das autoridades encarregadas do controle e fiscalização das nossas instituições bancárias? A resposta a essas indagações não pode ser outra senão um categórico não.

Sendo assim, com a devida vênia, discordo dos fundamentos a partir dos quais a decisão recorrida considerou o lançamento alcançado pela decadência, pois não vislumbro atividade de iniciativa do sujeito passivo que estivesse pendente de homologação, assim como discordo também do entendimento da douta Procuradoria da Fazenda Nacional quanto às razões que fundamentaram o seu Recurso Especial, porquanto considero correta a aplicação da regra do art. 173, I do CTN não porque deixou de haver o pagamento antecipado de qualquer parcela do crédito tributário, mas em virtude de o lançamento ter sido realizado a partir de verificações efetuadas por iniciativa da autoridade de fiscalização, consoante art. 142 do CTN, culminando com a lavratura do auto de infração.

A leitura desse acórdão permite verificar que o paradigma possui situações fáticas e jurídicas muito semelhantes ao paradigma anterior. Assim, entendo que também é apto a estabelecer a divergência requerida.

No mérito, aduz a i. Procuradoria que em se tratando de incidência de IRF sobre pagamentos sem causa e/ou a beneficiário não identificado, não há o que se falar em conduta do sujeito passivo a ser homologada. **A providência determinada no art. 61 da Lei n.º 8.981/95 pressupõe, justamente, a sua omissão em demonstrar a operação realizada e a sua sujeição às normas de tributação, isenção, imunidade ou não incidência.**

Nas hipóteses de aplicação deste dispositivo, a lei não atribuiu ao sujeito passivo o dever de apurar e pagar o IRF devido, antes de qualquer procedimento de ofício, mas, pelo

contrário, atribuiu ao Fisco o dever de efetuar o lançamento de ofício, quando apurada qualquer daquelas hipóteses de incidência descritas na norma jurídica.

É irrelevante o fato de o contribuinte, em outros pagamentos, ter procedido à regular identificação dos beneficiários e à retenção do imposto de renda por eles devido em razão da natureza dos rendimentos pagos.

Cada pagamento constitui um fato gerador independente, de forma que a homologação tácita prevista no art. 150, §4º, do CTN, somente se opera sobre os fatos regularmente classificados pelo contribuinte como tributáveis, isentos, imunes ou não-tributáveis, providência da qual a contribuinte não se desincumbiu relativamente aos pagamentos em tela.

Intimado do resultado, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

Do Recurso do Contribuinte

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 1321 e ss.), previsto nos arts. 67 e ss. do Anexo II do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, contra o Acórdão n.º 1301-001.582 (da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, fls. 1184 e ss.), através do qual o colegiado decidiu acolher preliminar de decadência do contribuinte, referente ao Imposto de Renda na Fonte – IRF, e negar provimento aos recursos voluntário e de ofício.

A recorrente foi cientificada do Despacho de Admissibilidade de Embargos do Contribuinte em 09/02/2018 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 1318), sexta-feira antes do Carnaval. O prazo para interposição de recurso iniciou-se em 15/02/2018, a quinta-feira seguinte, primeiro dia subsequente de expediente normal nos órgãos da administração pública federal direta. Tendo o contribuinte apresentado o recurso especial em 26/02/2018 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls.1320 e Extrato do Processo de fls. 1519 e ss., Recurso Especial do Contribuinte de fls. 1321 e ss.), verifica-se que, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, é tempestiva sua interposição.

A empresa pleiteia reforma do acórdão nos dois pontos da ementa acima transcrita que lhe foram desfavoráveis: GLOSA DE DESPESAS. PROCEDÊNCIA, e PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. PAGAMENTOS SEM CAUSA. Desdobra-os em quatro matérias, em relação às quais suscita divergência de interpretação: (i) **glosa de despesas, na apuração do IRPJ, não aplicável à CSLL**; (ii) **glosa de despesas, na apuração do IRPJ, de valores objeto de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias como remuneração indireta**; (iii) **lançamento de IRF, por pagamento a beneficiário não identificado, de valores glosados como despesas na apuração do IRPJ**, e (iv) **enquadramento legal equivocado do IRF**.

Para todas as matérias a recorrente apresentou sua tese quanto à legislação interpretada de forma divergente e anexou ao recurso a íntegra dos acórdãos paradigmas que mencionou, todos oriundos de colegiados distintos daquele que proferiu o acórdão recorrido.

O acórdão recorrido enfrentou situação em que foram lavrados autos de infração de IRPJ, CSLL e Imposto de Renda na Fonte (IRF), relativos aos anos-calendário de 2006 a 2008, alegadas as seguintes infrações: i) pagamentos a beneficiários não identificados – causa não comprovada; e ii) falta de comprovação de despesas com a prestação de serviços. Trecho de seu relatório ajuda a esclarecer os fatos:

“v) com base nas investigações e na análise dos documentos apreendidos, foram identificadas empresas cujo objetivo era oferecer serviços relacionados à distribuição de cartões de crédito, sendo que, a partir de estudos desenvolvidos na área de planejamento das atividades fiscais da Receita Federal e das informações obtidas por meio da denominada OPERAÇÃO AQUARELA, decidiu-se pela instauração de procedimento contra a empresa EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA;

(...)

a) a fiscalizada realizou contrato de prestação de serviços com a empresa EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA, cujo objeto seria o seguinte: PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MARKETING DE RELACIONAMENTO, INCENTIVO E FIDELIZAÇÃO E GERENCIAMENTO DE PREMIAÇÃO, MEDIANTE A UTILIZAÇÃO DO CARTÃO ELETRÔNICO DENOMINADO EXCHANGE CARD;”

No mesmo procedimento de fiscalização foi também realizado exame da regularidade do pagamento das contribuições previdenciárias, que resultou em auto de infração formalizado no processo administrativo nº 10803.720084/2012-51, hoje pendente de julgamento na 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF.

O Recurso foi parcialmente admitido nos seguintes termos:

1 - Primeira Matéria – glosa de despesas, na apuração do IRPJ, não aplicável à CSLL

Como informado pelo contribuinte em seu recurso especial, o acórdão recorrido não abordou a questão da glosa de despesas efetuada na apuração do IRPJ não ser aplicável na apuração da CSLL. Por isso, esse tema foi objeto de seus Embargos de Declaração (fls. 1266 e ss.), rejeitados. Transcrevo, abaixo, trecho do Despacho de Admissibilidade de Embargos do Contribuinte, de fls. 1306 e ss., que esclarece a omissão:

“A leitura do acórdão embargado permite verificar que as glosas de despesa, tanto quanto ao IRPJ quanto à CSLL, foram tratadas em conjunto, conforme o entendimento de que as regras de dedutibilidade são as mesmas para ambos os tributos. Com isso, não há a alegada omissão em relação à CSLL.

A reclamação do embargante tem fundamento na afirmação de que o artigo 304 do RIR aplica-se apenas ao IRPJ, não sendo aplicável à CSLL. Todavia, tal afirmação foi trazida ao processo apenas nos presentes embargos. Saliente-se que o recurso voluntário, julgado na decisão embargada, não levanta qualquer distinção entre as regras de dedutibilidade do IRPJ e da CSLL.

(...)

Na espécie, a questão agora trazida pelo embargante não foi levada ao conhecimento do Colegiado, de forma que este não estava obrigado a se manifestar sobre ela. Verifica-se que o embargante está inovando em suas razões de defesa, o que não é admitido em sede de embargos de declaração.”

De fato, esta matéria não foi questionada no Recurso Voluntário (fls.1150 e ss.), nem na Impugnação do contribuinte (fls. 929 e ss.). Por isso, nem o Acórdão de Impugnação (fls. 1113 e ss.) nem o Acórdão de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário discorrem sobre a aplicabilidade do art. 304 do RIR para a CSLL, avaliada pelo contribuinte como incorreta.

Trata-se, portanto, de prequestionamento amparado pelo art. 1025 do CPC/2015, que em seu art. 15 determina a aplicação subsidiária daquele código ao processo administrativo:

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

Passemos à análise dos acórdão paradigmas apresentados.

Abaixo, ementa do primeiro paradigma, Acórdão nº 9101-002.310, proferido pela CSRF em 03/05/2016, referente ao processo administrativo 12898.001543/2009-12.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA.

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo.

Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido.

Trata o paradigma de auto de infração de CSLL no qual tomou-se por base valor de ágio amortizado que, adicionado ao lucro líquido na apuração do lucro real, não foi adicionado na apuração da base de cálculo da CSLL.

A ementa esclarece que há determinação expressa de lei para que a amortização do ágio não impacte o lucro real. E decide que, nesse caso específico, seria necessária também determinação expressa que exigisse a adição na apuração da base de cálculo da CSLL. Conclui que, em determinadas circunstâncias, essa determinação expressa é necessária.

Abaixo, trecho do voto vencedor que melhor elucida a situação enfrentada e os fundamentos da decisão:

"O ponto aqui é discutir se a despesa com ágio (incentivado ou não, ou seja, ágio amparado ou não pelos termos da Lei 9.532/97), deve ser adicionada à base de cálculo da CSLL.

(...)

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.

A partir dessas considerações, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea 'c' da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio.

(...)

Fixada essa premissa necessária, relevante destacar, ainda, que a amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora."

Há evidente diferença fática entre a situação a que se refere o acórdão paradigma – amortização de ágio, e aquela do acórdão recorrido – pagamento a beneficiário não identificado. Ademais, o paradigma decide que, no caso da amortização do ágio, há legislação específica determinando a adição da despesa para apuração do lucro real e não para a apuração da CSLL, legislação essa que não se refere a qualquer situação diferente de amortização de ágio.

No entanto, apesar das diferenças fáticas, o acórdão paradigma decidiu de forma assertiva que, para se admitir como válida qualquer exclusão ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial a existência de legislação especificamente a ela relacionada. Já o acórdão recorrido tratou conjuntamente a glosa de despesas do IRPJ e da CSLL.

Assim, é possível a comparação entre ambas as situações, na medida em que o paradigma exige legislação específica para a glosa da despesa na CSLL, e o acórdão recorrido não. Caracteriza-se, portanto, em relação a este primeiro paradigma, a divergência suscitada.

O segundo paradigma apresentado para esta primeira matéria é o Acórdão n.º 1201-000.789, proferido pela 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção em 10/04/2013, referente ao processo 19740.000346/2008-38. Trata-se de decisão contrária ao contribuinte, na qual é negado provimento ao recurso voluntário. Sua ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004

IRPJ E CSLL. BASES DE CÁLCULO. AJUSTES. DISTINÇÃO.

Não há identidade entre os ajustes ao lucro líquido previstos na legislação do IRPJ e da CSLL para fins da determinação das bases de cálculo desses tributos. A identidade estabelecida pelo art. 57 da Lei nº 8.981/95 refere-se à forma de apuração do IRPJ e da CSLL eleita pelo sujeito passivo, que pode ser com base no lucro líquido trimestral, com base no lucro líquido anual ou com base no lucro presumido.

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE.

Devem ser adicionados ao lucro líquido do período, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição social, os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de depósito do montante integral.

Agora, trechos do voto que esclarecem a situação específica e as consequentes conclusões:

“Ao longo dos itens 3 e 4 de seu recurso voluntário a interessada contesta a incidência da CSLL sobre a contribuição para o PIS e a Cofins, cuja exigibilidade encontrava-se suspensa, sob o argumento de que não há identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Argumenta que o abaixo transcrito art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/95 aplica-se somente à determinação do lucro real.

(...)

No entanto deve-se ressaltar que a autoridade fiscal, em momento algum, afirma a identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(...)

Isso posto, ao contrário do alegado pela recorrente nos itens 3 e 4 do voluntário, a autuação não se deu em razão de suposta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mas sim porque a autoridade fiscal entendeu que é de provisão a natureza do registro contábil relativo aos valores de tributos não pagos, cuja exigibilidade esteja suspensa.

(...)

Segundo a fiscalização referidos valores caracterizam-se como provisões, daí porque a contribuinte deveria tê-los adicionado lucro líquido, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, conforme expressamente prescrito pelo art. 13, I, da Lei nº 9.249/95, verbis:

(...)

Tendo em vista todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.”

Como se vê, o motivo da autuação não foi a identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. E a conclusão, contrária ao contribuinte, pela necessidade de adição das referidas provisões à base de cálculo da CSLL, tem fundamento em legislação específica, qual seja, o art. 13 da Lei nº 9.249/95.

Não é possível estabelecer divergência entre as conclusões do acórdão paradigma, que determinou a adição da despesa na apuração da CSLL em virtude de lei específica, com aquelas do acórdão recorrido, pelo fato daquele ter tratado conjuntamente a glosa de despesas do IRPJ e da CSLL. O paradigma, decidindo sobre situação em que há legislação específica para a CSLL, em nada contraria o acórdão recorrido.

Diante do exposto, no que diz respeito a esta primeira matéria – **glosa de despesas, na apuração do IRPJ, não aplicável à CSLL** – concluo pela caracterização da divergência suscitada apenas em relação ao primeiro paradigma apresentado. Restam assim atendidos os pressupostos de admissibilidade.

2 - Segunda Matéria: **glosa de despesas, na apuração do IRPJ, de valores objeto de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias como remuneração indireta.**

Diz o acórdão recorrido sobre a matéria:

“As autuações tratadas no presente processo não cuidam exatamente de glosa de despesas de propaganda, mas, sim, de glosa de despesa calcada em pagamentos cujos beneficiários não foram identificados (art. 304 do RIR/99) e glosa de despesa em virtude da falta de comprovação da efetiva prestação de serviços, impossibilitando, assim, a emissão de juízo acerca da sua necessidade (art. 299 do RIR/99).

De fato, relativamente aos valores destinados ao crédito nos cartões, duas foram as infrações verificadas: o cômputo indevido como despesa, eis que os beneficiários dos pagamentos não foram identificados (art. 304 do RIR/99); e a ausência de tributação, na fonte, dos valores pagos aos beneficiários, vez que não foram identificados e individualizados (art. 674 do RIR/99).

(...)

Quanto ao procedimento fiscal levado efeito em relação às contribuições previdenciárias, objeto do processo administrativo nº 10803.720084/2012-51, penso que nenhuma interferência produz nos feitos aqui tratados.

Com efeito, no presente processo, um elemento crucial para a formalização das exigências foi o fato de a Recorrente não identificar os beneficiários dos pagamentos efetuados. Somado a isto, restou a falta de comprovação da causa de tais pagamentos. No caso do lançamento das contribuições previdenciárias, esta falta de identificação dos beneficiários foi reafirmada, conforme fragmento do respectivo Termo de Verificação, abaixo reproduzido.

(...)

O lançamento das contribuições previdenciárias por meio da denominada AFERIÇÃO INDIRETA não invalida os lançamentos tributários tratados no presente processo, cabendo à contribuinte discutir o referido critério no âmbito do citado processo n.º 10803.720084/201251.

O que resta fora de dúvida, pois, é que tanto no presente processo, como no que foram formalizadas as contribuições previdenciárias, ficou evidenciada a falta de identificação dos beneficiários dos pagamentos, o que, nos termos da legislação tributária (arts. 674 e 304 do RIR/99), autoriza o lançamento do imposto de renda na fonte e a glosa da despesa.

(...)

A Recorrente alega que “todos os beneficiários pelos pagamentos estão perfeitamente identificados nos autos”. Contudo, não identifiquei no processo tal providência, até porque, à peça recursal, nenhum documento foi juntado e nenhuma referência foi feita às folhas do processo em que tais identificações podem ser localizadas.”

Conhecidas os fatos e conclusões do acórdão recorrido, vejamos o primeiro paradigma – Acórdão n.º 101.95846, proferido pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, em 08/11/2006, referente ao processo 15374.001356/00-27. Abaixo, a ementa:

IRPJ - DESPESAS DE CONFRATERNIZAÇÃO DE FINAL DE ANO - COMPROVAÇÃO Para que possam ser considerados na apuração do lucro real, as despesas contabilizadas pelo contribuinte devem estar embasadas em documentos que assegurem a veracidade do que está escriturado.

DESPESAS DE VEÍCULOS - DEDUTIBILIDADE – As despesas operacionais realizadas com veículos são dedutíveis quando comprovada a efetiva utilização nas atividades normais da pessoa jurídica.

DESPESAS COM SALÁRIOS INDIRETOS - DEDUTIBILIDADE - São dedutíveis os gastos relacionados com salários indiretos aos administradores da pessoa jurídica, quando pagos a beneficiários identificados e individualizados, nos termos do § 3a, letra "a" do artigo 297, do RIR/94.

IRFONTE - SALÁRIOS INDIRETOS - Cabível o lançamento a título de imposto de renda exclusivamente na fonte sobre as parcelas correspondentes a salários indiretos que deixaram de ser adicionadas nas respectivas folhas de pagamentos e não incorporaram a base de cálculo do imposto retido mensalmente sobre os salários dos administradores.

Já na ementa se verifica que o acórdão paradigma considera dedutíveis os gastos com salários indiretos quando pagos a beneficiários identificados e individualizados. E, conforme trechos transcritos do acórdão recorrido, no caso do presente processo os beneficiários não estão identificados. Abaixo, trecho do voto do paradigma que enfatiza a necessidade de identificação dos beneficiários:

“Assim, conclui-se que a contribuinte atendeu às normas ditadas pela legislação de regência para deduzir da base de cálculo do tributo, dos gastos relativos ao plano de saúde em questão, por se tratar de remuneração indireta a administradores e terceiros, tudo de acordo com o que estabelece o artigo 297 e parágrafos, do RIR/94. Aliás, os gastos em questão somente seriam considerados indedutíveis caso ocorresse a situação prevista na alínea "b" do seu parágrafo 3º, qual seja, pagamentos a beneficiários não identificados ou beneficiários identificados e não individualizados, o que, como já visto acima, não é o caso dos autos.”

Não há divergência de interpretação entre o acórdão recorrido e o paradigma. Ao contrário, o paradigma, no mesmo sentido do que foi decidido no recorrido, afirma que os gastos seriam considerados indedutíveis caso os beneficiários dos pagamentos não fossem identificados. Deste modo, conclui-se, em relação a esse primeiro paradigma da segunda matéria apresentada, que não se presta a suscitar a divergência apontada.

Na sequência, ementa do acórdão do segundo paradigma – Acórdão n.º 1402-002.412, proferido pela 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, em 21/03/2017, referente ao processo 16327.720672/2012-34:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E GRATIFICAÇÕES PERCEBIDAS POR EMPREGADOS. DEDUTIBILIDADE. LEI 10.101/2000. ART. 299 DO RIR/99.

O descumprimento dos pressupostos/requisitos determinados pela Lei n.º 10.101/2000 não tem o condão de objetar a dedução dos pagamentos efetuados a título de PLR aos empregados da pessoa jurídica, haja vista que a natureza de tais verbas continua sendo de despesas necessárias à atividade, segundo o disposto no art. 299 do RIR/99.

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E GRATIFICAÇÕES PERCEBIDAS POR ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE. LEI 10.101/2000.

Por força dos artigos 303 e 463 do RIR/99 são indedutíveis as despesas incorridas com o pagamento bônus, gratificações e de participação no lucro a administradores. A Lei n.º 10.101, de 2000, foi instituída para regulamentar o inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal, o qual trata de direito dos trabalhadores empregados.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. POSSIBILIDADE.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

Abaixo, trecho do voto que esclarece melhor a situação fática e as conclusões a que leva:

“Tem razão a recorrente neste ponto. No nosso entendimento, bastaria o argumento de que, mesmo não sendo atendidos os pressupostos/requisitos exigidos pela Lei n.º 10.101/2000, os pagamentos realizados aos empregados a título de PLR não perdem sua natureza de despesas necessárias. Reza o art. 299 do RIR:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem. (grifei)”

O PLR – Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados da empresa, conforme definido pela citada Lei n.º 10.101/2000, é regulada por convenção ou acordo coletivo, ou por comissão paritária escolhida pelas partes, integrada também por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, do qual devem constar regras claras e objetivas.

O paradigma decide que a gratificação concedida naquele caso, mesmo desenquadrada da lei que estabelece o PLR, ou seja, mesmo sem um formato específico definido em lei, é dedutível na apuração do lucro real, uma vez confirmada sua natureza de gratificação paga a empregado.

No caso do presente processo, temos glosa de despesa calcada em pagamentos cujos beneficiários não foram identificados e glosa de despesa em virtude da falta de comprovação da efetiva prestação de serviços. Significa que não conhecemos os destinatários dos pagamentos efetuados.

Portanto, o paradigma não se aplica. Acórdãos recorrido e paradigma, diante de situações fáticas diversas, decidem com base em dispositivos legais distintos. Não há divergência entre eles.

O que ocorre é que, no Recurso Especial, o contribuinte afirma que o IRF foi lançado de ofício em face da constatação de pagamento de remuneração indireta. E o alega com base nos autos do citado outro processo, 10803.720084/2012-51, através do qual foi constituído crédito tributário de contribuições previdenciárias. Abaixo, trecho do Recurso Especial do Contribuinte:

*“Ocorre que, ao contrário do que firmado pelo acórdão recorrido, a **NATUREZA DE SALÁRIO INDIRETO** das despesas tem grande repercussão neste caso, tendo em vista que tais **DESPESAS SÃO OPERACIONAIS** e, portanto, **DEDUTÍVEIS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL**”*

Mas a divergência de interpretação que autoriza o seguimento do recurso especial é aquela entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, e não entre acórdão paradigma e conclusões extraídas de um terceiro processo, ainda que o terceiro processo tenha se originado do mesmo procedimento de fiscalização.

O fato do acórdão recorrido, em trecho que reproduzo novamente, reconhecer o lançamento efetuado no outro processo não estabelece a divergência, em relação ao paradigma apresentado, pretendida pela empresa:

*“O lançamento das contribuições previdenciárias por meio da denominada **AFERIÇÃO INDIRETA** não invalida os lançamentos tributários tratados no presente processo, cabendo à contribuinte*

discutir o referido critério no âmbito do citado processo nº 10803.720084/201251.”

O seguimento de tal matéria, com base neste paradigma, provocaria não a solução de uma divergência jurisprudencial, que não há, mas a revisão da decisão de segunda instância, que não aceitou a influência das conclusões do outro processo.

Diante do exposto, no que diz respeito a esta matéria – **glosa de despesas, na apuração do IRPJ, de valores objeto de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias como remuneração indireta** – concluo pela não caracterização da divergência suscitada e, assim, pelo não atendimento aos pressupostos de admissibilidade.

3 - Terceira Matéria: lançamento de IRF, por pagamento a beneficiário não identificado, de valores glosados como despesas na apuração do IRPJ.

A exemplo do que ocorreu na primeira matéria apontada pelo contribuinte, o acórdão recorrido também não abordou a questão da mesma base de cálculo dar origem ao lançamento do IRPJ, por glosa da despesa, e ao IRF, por pagamento a beneficiário não identificado. Por isso, esse tema foi objeto de Embargos de Declaração (fls. 1266 e ss.), rejeitados. Transcrevo, abaixo, trecho do Despacho de Admissibilidade de Embargos do Contribuinte, de fls. 1306 e ss., que esclarece a omissão:

“A decisão embargada aborda os lançamentos de IRPJ (glosa de despesas) e de IRRF (pagamentos não identificados), analisando-os individualmente, mas não trata especificamente da questão trazida pelo embargante, que é a suposta ilegalidade da superposição dessas duas exigências.

Contudo, verifico que o contribuinte não trouxe essa questão em sede de recurso voluntário, de forma que o colegiado não estava obrigado a se manifestar sobre ela. Assim, conclui-se que o embargante está inovando em suas razões de defesa, o que não é admitido em sede de embargos de declaração.”

De fato, esta matéria não foi questionada no Recurso Voluntário (fls.1150 e ss.), nem na Impugnação do contribuinte (fls. 929 e ss.). Por isso, nem o Acórdão de Impugnação (fls. 1113 e ss.) nem o Acórdão de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário discorrem sobre o lançamento simultâneo de IRPJ e IRF.

Trata-se, portanto, de prequestionamento amparado pelo art. 1025 do CPC/2015, que em seu art. 15 determina a aplicação subsidiária daquele código ao processo administrativo:

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

Em seu recurso especial, o contribuinte cita trecho do acórdão recorrido que supostamente trataria da matéria. Porém, como dito no Despacho de Admissibilidade de Embargos do Contribuinte, trecho transcrito acima, o acórdão aborda os lançamentos de IRPJ e de IRRF analisando-os individualmente, mas não trata especificamente da suposta ilegalidade da superposição dessas duas exigências. Destaco, do trecho do acórdão recorrido apontado pela empresa, os parágrafos mais elucidativos:

"As autuações tratadas no presente processo não cuidam exatamente de glosa de despesas de propaganda, mas, sim, de glosa de despesa calcada em pagamentos cujos beneficiários não foram identificados (art. 304 do RIR/99) e glosa de despesa em virtude da falta de comprovação da efetiva prestação de serviços, impossibilitando, assim, a emissão de juízo acerca da sua necessidade (art. 299 do RIR/99).

De fato, relativamente aos valores destinados ao crédito nos cartões, duas foram as infrações verificadas: o câmputo indevido como despesa, eis que os beneficiários dos pagamentos não foram identificados (art. 304 do RIR/99); e a ausência de tributação, na fonte, dos valores pagos aos beneficiários, vez que não foram identificados e individualizados (art. 674 do RIR/99)."

Passemos aos paradigmas.

Abaixo, ementa do primeiro paradigma, Acórdão nº 1101.000767, proferido pela 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção em 05/07/2012, referente ao processo 16095.000724/2007-66:

IRRF. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO DE IRPJ. NE BIS IN IDEM. INCIDÊNCIA ÚNICA DE TRIBUTO SOBRE A MESMA BASE DE CÁLCULO. Desde a edição da Lei nº 9.249/96, em critério legislativo alternativo, busca-se privilegiar, sempre que possível, a incidência do tributo ou em face da pessoa jurídica, ou perante a pessoa física (os sócios). Dessa maneira, impossível conceber o lançamento de IRRF em consideração, espeque em "pagamentos sem causa", acaso estes já tenham ensejado glosas de deduções em face do lucro real, com a conseqüente formalização do IRPJ sonegado.

CSLL. IRPJ. CSLL. DESPESAS INDEDUTÍVEIS. Não há como considerar como despesas necessárias, normais e usuais, os gastos efetuados em desacordo com a legislação tributária e que sequer tiveram comprovadas suas causas, ou seja, o real motivo de cada prêmio pago aos "favorecidos".

Abaixo, trecho do voto que esclarece a situação fática e as conclusões:

"Em primeiro lugar, como já explicado no relatório supra, entendeu o Fisco que os pagamentos feitos à Incentive House S.A., ajustados por meio do "Contrato de Prestação de Serviços" de fls. 83/88., não poderiam ser deduzidos do lucro líquido.

Citado acordo de vontades, consoante se denota de sua leitura, pactuou a entrega, à Incentive House S.A., pela recorrente, de determinados montantes de pecúnia. Descontada percentagem correspondente a "comissão de serviço", a primeira se comprometia a repassar as importâncias recebidas a empregados e administradores da petionária, mediante creditamento de bônus ou fornecimento de cartões eletrônicos, a

título de implementação e de desenvolvimento de programas de motivação e de incremento da produtividade.

(...)

Ademais, imputou o i. agente fiscal, às importâncias pagas sem causa, cobrança de IRRF computado à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), a teor do permissivo do artigo 674, § 1º, do Decreto nº 3.000/99:”

Trata-se de situação muito semelhante à do presente processo, com contratação de empresa que pagou prêmios a empregados e/ou administradores através de cartões eletrônicos.

O paradigma decide que é “impossível conceber o lançamento de IRRF em consideração, espeque em “pagamentos sem causa”, acaso estes já tenham ensejado glosas de deduções em face do lucro real”. No acórdão recorrido, ao contrário, decidiu-se pela manutenção do IRPJ e do IRF. Caracterizada, portanto, a divergência em relação a este paradigma.

Na sequência, ementa do segundo paradigma, Acórdão nº 9202-00686 (CSRF), de 13/04/2010, processo 10730.004442/2002-12:

Imposto de Renda Retido na Fonte – IRFonte

IRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº8.981, DE 1995 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LIQUIDO – MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE.

A aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real. Precedente da CSRF. Acórdão nº CSRF/04-01 094. Jul. 03/11/2008 Rel. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

No caso concreto, por presunção, foi considerado omissão de receita o dinheiro creditado em conta bancária da empresa no dia 18/02/97. Assim, se houve receita omitida aumentou-se o lucro e exigiu-se IRPJ, CSLL, COFINS, PIS. Todavia, quando o dinheiro saiu do caixa da empresa para pagar, com juros, o valor que foi considerado receita omitida, tal importância não pode ser considerada pagamento sem causa, sob pena de efetivamente confirmar que não se tratava de receita omitida, mas sim empréstimo com obrigação de restituição dos valores.

Recurso especial negado.

E diz a decisão:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao recurso por impossibilidade, no caso, de aplicação do art. 61 da Lei nº8.981, de 1995, com a presunção legal do art. 42, da Lei nº9.430, de 1996...

Vê-se que as razões de autuação, tanto do IRPJ e CSLL quanto do IRF, são muito distintas daquelas do acórdão recorrido. No recorrido foram computadas despesas de pagamentos a beneficiários não identificados (art. 304 do RIR/99) e ausência de tributação, na fonte, nesses pagamentos (art. 674 do RIR/99). No paradigma houve omissão de receitas por presunção legal, por depósito bancário cuja origem dos recursos não foi comprovada (art.42 da Lei nº 9.430/1996). Nele conclui-se, conforme ementa acima, que o pagamento, com juros, caracterizaria a quitação de um empréstimo.

Contudo, em que pesem as diferenças dos casos concretos, o paradigma decide de forma afirmativa que “a aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de

custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real”. E no acórdão recorrido, ao contrário, decidiu-se pela manutenção do IRPJ e do IRF. Caracterizada, portanto, a divergência em relação a este paradigma.

Diante do exposto, no que diz respeito a esta matéria – **lançamento de IRF, por pagamento a beneficiário não identificado, de valores glosados como despesas na apuração do IRPJ** – concluiu pela caracterização da divergência suscitada e, assim, pelo atendimento aos pressupostos de admissibilidade.

4 - Quarta Matéria: **enquadramento legal equivocado do IRRF.**

Diz o acórdão recorrido:

“Diante da forma como tais pagamentos foram registrados contabilmente (apropriados no resultado do exercício, em contas de despesas, sem identificação dos seus beneficiários), concluiu a autoridade fiscal pelo lançamento do imposto de renda na fonte com base nas disposições do art. 674 do RIR/99.

(...)

Cumprе ressaltar que, embora haja menção na peça de autuação ao art. 675 do RIR/99, os fatos nela descritos amoldam-se ao disposto no art. 674 do referido regulamento, que também foi mencionado.”

O contribuinte argumenta que o enquadramento legal está equivocado, e por isso pede a exoneração do crédito tributário de IRF constituído. Apresenta como paradigma o Acórdão nº 9202-002893 (CSRF), de 11/09/2013, processo 10120.001251/2007-83. Sua ementa, no que diz respeito à matéria questionada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

A redação do caput art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 e do seu parágrafo primeiro mencionam que a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, incide quando: i) houver pagamento a beneficiário não identificado; houver pagamento sem causa; iii) e ainda, na hipóteses de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991 (redação do na parte final do parágrafo primeiro).

O § 2º do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991 trata exatamente da tributação exclusiva na fonte pela inobservância do disposto no referido art. 74.

O art. 74, II da Lei nº 8.383, de 1991 prevê que integra a remuneração dos beneficiários as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores e o art. 74, § 1º da referida Lei disciplina que deve a empresa identificar os beneficiários das despesas e adicionar aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

Por ter havido concessão de remuneração indireta a diretores da empresa (art. 74, II da Lei nº 8.383, de 1991), cujos valores não foram adicionados as respectivas remunerações, na época própria, estão sujeitos à tributação exclusiva na fonte a uma alíquota de 35%, conforme disciplina contida art. 61, § 1º da Lei nº 8.981, de 1995 (parte final), ante a inobservância art. 74, § 1º da Lei nº 8.383, de 1991, que prevê a obrigação da empresa adicionar aos respectivos salários as remunerações indiretas, de acordo com o que disciplina art. 74, § 2º da Lei nº 8.383, de 1991.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

O paradigma menciona três hipóteses para o IRF do art.61 da Lei nº 8981/95: pagamento a beneficiário não identificado; pagamento sem causa; concessão de remuneração indireta de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991:

Art. 74. Integrarão a remuneração dos beneficiários:

(...)

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

(...)

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e três por cento.

É esse o caso do paradigma. Remuneração indireta a diretores da empresa cujos valores não foram adicionados às respectivas remunerações. Não é, contudo, o caso enfrentado pelo acórdão recorrido, que deixa claro tratar-se de pagamento a beneficiário não identificado. Os acórdãos recorrido e paradigma, diante de situações fáticas diversas, endossam enquadramentos legais distintos. Não há divergência entre eles.

O que ocorre é que, no Recurso Especial, o contribuinte afirma, contrariamente aos autos e ao acórdão recorrido, que o IRF foi lançado de ofício em face da constatação de pagamento de remuneração indireta. E o alega com base nos autos do citado outro processo, 10803.720084/2012-51, através do qual foi constituído crédito tributário de contribuições previdenciárias.

Mas a divergência de interpretação que autoriza o seguimento do recurso especial é aquela entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, e não entre acórdão paradigma e conclusões extraídas, pelo contribuinte, de um terceiro processo, ainda que o terceiro processo tenha se originado do mesmo procedimento de fiscalização.

Assim como na segunda matéria acima analisada, o fato do acórdão recorrido reconhecer o lançamento efetuado no outro processo, não estabelece a divergência, em relação ao paradigma apresentado, pretendida pela empresa.

Também aqui, o seguimento da matéria, com base neste paradigma, provocaria não a solução de uma divergência jurisprudencial, que não há, mas a revisão da decisão de segunda instância, que não aceitou a influência das conclusões do outro processo.

Assim, no que diz respeito a esta matéria – **enquadramento legal equivocado do IRF** – conluo pela não caracterização da divergência suscitada e, assim, pelo não atendimento aos pressupostos de admissibilidade.

Diante de tudo acima exposto, opino no sentido de se **DAR SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial do sujeito passivo (art. 68 do RICARF), apenas com relação às matérias: (i) **glosa de despesas, na apuração do IRPJ, não aplicável à CSLL**, e (iii) **lançamento de IRF, por pagamento a beneficiário não idificado, de valores glosados como despesas na apuração do IRPJ**.

Admitido parcialmente o especial, a Recorrente apresentou o competente agravo que foi rejeitado pela presidência nos seguintes termos:

A Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento decidiu que não restou caracterizada divergência relativamente às matérias denominadas "**glosa de despesas, na apuração do IRPJ, de valores objeto de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias como remuneração indireta**" e "**enquadramento legal equivocado do IRRF**".

Abordando a primeira matéria ("**glosa de despesas, na apuração do IRPJ, de valores objeto de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias como remuneração indireta**"), a agravante circunscreve a divergência ao art. 299, §3º do RIR/99, assevera que os valores glosados foram reconhecidos como *pagamento indireto de salários*, destacando a repercussão, nestes autos, da contribuição previdenciária exigida sobre tais valores nos autos do processo administrativo nº 10803.720084/2012-51, para assim afirmar tais despesas como operacionais e dedutíveis na apuração do

IRPJ e da CSLL, e reiterar a divergência em face do paradigma n.º 101-95.846, que admitiu a dedutibilidade de despesas com remuneração indireta, consoante excertos de sua ementa destacados na demonstração analítica da divergência. Também evidenciaria a divergência o que decidido no paradigma n.º 1402-002.412, consoante excertos de sua ementa e voto, favoráveis à dedutibilidade das gratificações pagas a empregados.

Contudo, como bem exposto no exame de admissibilidade, o acórdão recorrido pautou-se no fato de que não foram identificados os beneficiários dos pagamentos glosados, bem como de que a incidência das contribuições previdenciárias se deu por aferição indireta, restando também apontado naquele lançamento que não foram identificados os beneficiários dos pagamentos. Já o paradigma n.º 101-95.846 é expresso no sentido de que os gastos com salários indiretos seriam indedutíveis se os beneficiários não estivessem identificados ou individualizados. Quanto ao paradigma n.º 1402-002.412, o vício que ensejou a glosa dos valores pagos a empregados foi o descumprimento de requisitos da Lei n.º 10.101/2000, quanto à classificação de tais pagamentos como participações nos lucros e resultados, inexistindo naquele julgado qualquer referência à falta de identificação dos benefícios dos pagamentos.

Correta, **portanto**, a negativa de seguimento ao recurso especial neste ponto.

Passando à matéria "**enquadramento legal equivocado do IRRF**", a agravante expõe seu entendimento **de** que o lançamento foi equivocadamente fundamentado no art. 674 do RIR/99, dado que a tributação exclusiva na fonte de pagamentos a título de benefícios que deveriam ser incorporados ao salário (remuneração indireta) e os prêmios recebidos em dinheiro se sujeitariam às regras dos arts. 675 e 676 do RIR/99. Reafirma a divergência em face do paradigma n.º 9202-002.893 e se contrapõe ao entendimento firmado no despacho agravado de que a exigência formalizada nestes autos se enquadraria na regra geral de pagamento a beneficiário não identificado, defendendo que *o acórdão recorrido nestes autos igualmente admitiu a natureza de remuneração indireta das despesas, apenas concluindo que tal fato não invalida o lançamento.*

Ocorre que, para firmar esta premissa, a agravante se pauta na afirmação, contida no acórdão recorrido de que *o lançamento das contribuições previdenciárias por meio da denominada AFERIÇÃO INDIRETA não invalida os lançamentos tributários tratados no presente processo.* Ou seja, a agravante equivale "aferição indireta" a "remuneração indireta", olvidando que a "aferição indireta" representa o arbitramento de contribuições previdenciárias

porque não identificada a real natureza dos valores pagos, o que confirma a premissa equivocada a partir da qual a contribuinte estrutura suas alegações.

Acrescente-se, ainda, que o paradigma n.º 9202-002.893 analisou exigência incidente sobre remuneração indireta a beneficiários identificados, como claramente expresso em seu voto condutor:

Há de se esclarecer que a remuneração indireta concedida a beneficiários identificados refere-se a benefícios concedidos à diretores da empresa, conforme detalham o Relatório Fiscal (fls. 326 a 328) e o Auto de Infração (fls. 333 e 334).

Ou seja, por ter havido concessão de remuneração indireta a diretores da empresa (art. 74, II da Lei n.º 8.383, de 1991), cujos valores não foram adicionados as respectivas remunerações, na época própria, estão sujeitos à tributação exclusiva na fonte a uma alíquota de 35%, conforme disciplina contida art. 61, § 1º da Lei n.º 8.981, de 1995 (parte final), ante a inobservância art. 74, § 1º da Lei n.º 8.383, de 1991, que prevê a obrigação da empresa adicionar aos respectivos salários as remunerações indiretas, de acordo com o que disciplina art. 74, § 2º da Lei n.º 8.383, de 1991.

Precisamente por estarem identificados os beneficiários foi possível, no paradigma, verificar que a remuneração indireta não foi adicionada às respectivas remunerações, remetendo-se a incidência para o art. 74, §1º da Lei n.º 8.383/91, e ao art. 61, §1º da Lei n.º 8.981/95, que constituem a base legal do art. 675 do RIR/99. Evidenciado que no

acórdão recorrido as circunstâncias fáticas são dessemelhantes, porque não identificados os beneficiários, a divergência suscitada não resta demonstrada.

De fato, 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 inexistente 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 n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303.004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 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.

Assim, também neste ponto o despacho agravado não merece reparos.

No mérito, na parte admitida, o contribuinte sustenta a distinção entre as regras de dedutibilidade de despesas para fins de IRPJ e para fins de CSLL;

A apuração do Lucro Real leva em consideração o resultado contábil (lucro ou prejuízo) ajustado conforme mecanismo de adições e exclusões previstos na legislação do imposto sobre a renda. De modo diverso, o Lucro Líquido (base de cálculo da CSLL) é o resultado do exercício apurado com base nas regras contábeis e Lei n.º 6.404/1976. Ou seja, são bases distintas e apuradas conforme regramentos distintos.

O art. 304 do RIR/99, que lastreou o lançamento do IRPJ, não possui aplicação para apuração do Lucro Líquido (base de cálculo da CSLL), haja vista que as despesas incorridas a título de bonificações, premiações, gratificações, ainda que os beneficiários não sejam identificados, são plenamente dedutíveis na apuração do lucro líquido.

Alega ainda a impossibilidade da exigência concomitante do IRF a beneficiário não identificado –pagamento sem causa –e IRPJ/CSLL em razão da glosa de despesas.

Na tributação sobre a renda, não se concebe a possibilidade de se estabelecer sobre uma mesma base uma tributação da pessoa jurídica por meio da glosa do lucro real (IRPJ e CSLL) e, sobre o mesmo fato, estabelecer a tributação do IRRF, sob pena de qualificação da duplicidade de incidência sobre uma mesma base de cálculo.

Intimada do despacho de admissibilidade a i. PGFN apresenta contrarrazões em que sustenta preliminarmente a inadmissibilidade do recurso especial do contribuinte, pois as matérias objeto de recurso não foram ventiladas pelo sujeito passivo nem por ocasião da

impugnação nem por ocasião do recurso voluntário, operando-se, portanto, a preclusão nos termos dos arts. 16e 17 do Decreto n.º 70.235/72.

Não obstante reconheça que as matérias objeto de recurso não foram abordadas no acórdão recorrido, o responsável pelo exame de admissibilidade deu seguimento ao recurso especial do contribuinte com base no entendimento de que os pontos foram prequestionados pela via dos embargos de declaração.

Defende que o referido dispositivo legal só tem aplicação quando a Turma recorrida deveria ter se pronunciado sobre determinado assunto e, mesmo instada para tanto pela via dos embargos, não o fez. Com efeito, o referido artigo não pode servir para elevar à apreciação dos órgãos julgadores superiores matérias que o contribuinte OPTOU por não suscitar nas vias ordinárias. Não se presta, pois, a permitir a inovação na CSRF, isto é, a inaugurar discussões jurídicas.

Considerando que a Turma recorrida não se pronunciou sobre as matérias objeto de recurso, dado que não foi instada a tanto pelo interessado, não há como se estabelecer a alegada divergência jurisprudencial, eis que não se sabe sequer qual é o entendimento do Colegiado recorrido

No mérito sustenta que de acordo com a interpretação conjugada dos §§ 1º e 3º do art. 61 da Lei em comento, verifica-se que o fato gerador do IRF ocorre, também, aos pagamentos não comprovados ou sem causa (§ 1º). A base de cálculo do tributo é estabelecida após o reajustamento do rendimento bruto sobre o qual recairá o IRF (§ 3º), ou seja, constatando a fiscalização que as despesas contabilizadas pela Recorrente com as demais empresas eram fictícias, deverá a autoridade fiscal reajustar o lucro da empresa mediante a glosa daquelas despesas e, sobre esse “rendimento bruto”, recairá o IRF.

O CARF possui diversos julgados que mantêm a glosa de despesas quando descumpridos os requisitos legais, ensejando a tributação do IRPJ/CSLL, em concomitância com o IRF causado por pagamentos a beneficiários não identificados e/ou sem comprovação da operação ou de sua causa,

Há duas incidências distintas: **primeira**, o IRRF exigido da auçada na condição de responsável (fonte pagadora de rendimentos) que não se desincumbiu de seu dever de identificar a causa do pagamento, impedindo o Fisco de confirmar a regular tributação de eventual rendimento auferido por este beneficiário; **segunda**, o IRPJ exigido da auçada na condição de contribuinte que deixou de auferir lucro, em razão da dedução de custos e/ou despesas que não foram regularmente provadas, portanto, indedutíveis.

Sustenta ainda que não faria qualquer sentido que as regras de dedutibilidade de despesas da CSLL não fossem as mesmas das regras do IRPJ, contudo que no caso concreto, a indedutibilidade se deu em razão do reconhecimento pelo acórdão recorrido de que se trataria de glosa de despesas inexistentes, a discussão cai no vazio, não tendo sentido algum esta linha de argumentação, pois, somente se pode deduzir ou não despesas que foram reais, ou seja, advindas de fatos reais, e no caso dos autos estas despesas, ao menos em parte, foram criadas (artificiais).

Portanto, confirmado o lançamento em relação à glosa do IRPJ, deve-se estender o mesmo entendimento para a apuração da CSLL. Nesse ponto, importante lembrar do comando expresso do art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995. Além disso, não há que se falar em ampliação ilegal da base de cálculo da CSLL, visto que a autoridade administrativa apenas aplicou regras de apuração para chegar ao montante correto da base de cálculo – sem qualquer alteração no conceito trazido pelo *caput* do art. 2º da Lei n.º 7.689, de 1988.

É o relatório no que reputo essencial.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

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

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

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

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

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

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

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

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

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

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

[...]

No caso concreto, a divergência apontada pela Recorrente diz respeito à aplicabilidade do art. 150, § 4º do CTN para contagem da decadência do IRF incidente sobre pagamento sem causa, realizado a beneficiários não identificados, concluindo tratar-se de lançamento por homologação.

Intimada a i. PGFN não contesta a existência da divergência, razão pela qual proponho seu conhecimento com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1o A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Admito, portanto, o recurso especial.

Recurso especial da Fazenda - Mérito

No mérito, assiste razão à Recorrente. Na hipótese, em se tratando de IRRF deve prevalecer a jurisprudência vinculante do CARF, que dispõe:

Súmula CARF nº 114

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (**Vinculante**, conforme *Portaria ME nº 129* de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Neste ponto, deve ser restabelecida a exigência relativa aos fatos geradores ocorridos em relação aos fatos ocorridos no ano-calendário de 2006.

Razão pela qual dou Provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

No caso concreto, a divergência apontada pela Recorrente diz respeito à **1)distinção** entre as regras de dedutibilidade de despesas para fins de IRPJ e para fins de CSLL; **2)impossibilidade** da exigência concomitante do IRF a beneficiário não identificado –pagamento sem causa –e IRPJ/CSLL em razão da glosa de despesas.

Intimada a i. PGFN apresentou contrarrazões em que alega preliminarmente que as matérias objeto de recurso não foram ventiladas pelo sujeito passivo nem por ocasião da impugnação nem por ocasião do recurso voluntário, operando-se, portanto, a preclusão nos termos dos arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72. No r. despacho de admissibilidade restaria evidenciado:

1 - Primeira Matéria – **glosa de despesas, na apuração do IRPJ, não aplicável à CSLL**

(...)

De fato, esta matéria não foi questionada no Recurso Voluntário (fls.1150 e ss.), nem na Impugnação do contribuinte (fls. 929 e ss.). Por isso, nem o Acórdão de Impugnação (fls. 1113 e ss.) nem o Acórdão de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário discorrem sobre a aplicabilidade do art. 304 do RIR para a CSLL, avaliada pelo contribuinte como incorreta.

Trata-se, portanto, de prequestionamento amparado pelo art. 1025 do CPC/2015, que em seu art. 15 determina a aplicação subsidiária daquele código ao processo administrativo

3 - Terceira Matéria: lançamento de IRF, por pagamento a beneficiário não identificado, de valores glosados como despesas na apuração do IRPJ.

(...)

De fato, esta matéria não foi questionada no Recurso Voluntário (fls.1150 e ss.), nem na Impugnação do contribuinte (fls. 929 e ss.). Por isso, nem o Acórdão de Impugnação (fls. 1113 e ss.) nem o Acórdão de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário discorrem sobre o lançamento simultâneo de IRPJ e IRF.

Trata-se, portanto, de prequestionamento amparado pelo art. 1025 do CPC/2015, que em seu art. 15 determina a aplicação subsidiária daquele código ao processo administrativo:

Contudo, ao apreciar a matéria, o e. Superior Tribunal de Justiça sumulou entendimento quanto a impossibilidade de conhecimento do especial quando a matéria questionadas em embargos não tivessem sido apreciadas anteriormente:

Súmula 211 - Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal a quo. (SÚMULA 211, CORTE ESPECIAL, julgado em 01/07/1998, DJ 03/08/1998, p. 366) □

Nesse sentido, considerando que o prequestionamento na origem pautou-se no dispositivo prescrito no art. 1.025 do CPC, por força do art. 15 do mesmo dispositivo, entendo que sua interpretação deve seguir os limites estabelecidos pelo e. STJ, órgão competente para interpretar a matéria infraconstitucional.

Desta forma, deixo de conhecer o recurso especial do contribuinte na matéria admitida, uma vez que os argumentos respectivos não foram objeto de recurso voluntário e, portanto, de análise e julgamento pelo Colegiado *a quo*, faltando, por conseguinte, o respectivo prequestionamento, conforme artigo 67, parágrafo 5º do RICARF, in verbis:

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

Assim sendo, entendo que a matéria não foi prequestionada, impedindo o conhecimento por esta e. CSRF.

Ante todo o exposto, voto: (i) por não CONHECER o Recurso Especial do Contribuinte e (ii) CONHECER E DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Declaração de Voto

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator no não conhecimento do recurso especial da Contribuinte por concordar que as matérias admitidas não foram prequestionadas no acórdão recorrido.

Ponderou-se no exame de admissibilidade que, com relação às matérias “**glosa de despesas, na apuração do IRPJ, não aplicável à CSLL**” e “**lançamento de IRF, por pagamento a beneficiário não identificado, de valores glosados como despesas na apuração do IRPJ**”, parte dos paradigmas indicados caracterizariam o dissídio jurisprudencial porque tais temas, apesar de não abordados no acórdão recorrido, foram objeto de embargos de declaração opostos pela Contribuinte que, rejeitados, se prestariam a constituir o prequestionamento das matérias, na forma do art. 1025 do Código de Processo Civil.

Ocorre que a rejeição destes embargos, em sede de admissibilidade, se deu por inexistir a omissão alegada, vez que as alegações de o art. 304 do RIR/99 não ser aplicável à CSLL, bem como de ser ilegal a sobreposição de exigências de IRPJ e IRRF, não teriam sido veiculadas em recurso voluntário. Em tais circunstâncias, o acórdão recorrido, integrado pelo despacho que negou seguimento aos embargos de declaração, somente evidenciaria, para fins de prequestionamento, o conteúdo de negar apreciação de matérias porque não alegadas em recurso voluntário. Necessário seria, assim, que a Contribuinte constituísse dissídio jurisprudencial acerca deste aspecto e, caso tal decisão fosse revertida nesta instância especial, os autos poderiam ser restituídos ao Colegiado *a quo* para apreciação daquelas alegações e eventual constituição do prequestionamento.

Esta Conselheira já interpretou que o art. 1025 do Código de Processo Civil permitiria concluir, a partir da rejeição dos embargos, pelo prequestionamento ficto das matérias arguídas apenas neste último momento processual, admitindo a caracterização da divergência se apresentado paradigma na linha do entendimento defendido pelo sujeito passivo acerca dos temas não apreciados. Ou seja, diante da alegação de que o acórdão recorrido seria omisso por não se manifestar quanto às matérias trazidas em recurso especial, e tendo sido manejados os necessários embargos que restaram rejeitados, o eventual reconhecimento daquela omissão por esta instância, quando da apreciação do recurso especial, seria suficiente para constituir a a decisão divergente em relação ao paradigma indicado, e já permitiria a solução do dissídio jurisprudencial alegado.

Contudo, melhor apreciando a questão, ausente decisão acerca das matérias referidas, constata-se que a insurgência da Contribuinte reside, em verdade, na postura de o Colegiado *a quo* negar o exame de seus questionamentos, veiculados em embargos de declaração, acerca das matérias não veiculadas em recurso voluntário e não abordadas no acórdão recorrido.

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

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

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

[...]

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

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

[...]

Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

[...]

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

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

[...]

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

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

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

A doutrina, porém, majoritariamente concebe o prequestionamento como decisão efetiva acerca da questão que se pretende rediscutir perante os Tribunais Superiores. Neste sentido são as lições de Daniel Amorim Assumpção Neves¹:

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Todos os precedentes que sustentaram a edição da referida súmula (Recursos Extraordinários nº 42.662, 47.055, 48.815, 50.157, 53.484 e 53.962), proferidos nos anos de 1961 a 1964, reportavam situações nas quais a parte prejudicada deixou de apresentar embargos de declaração para apontar a omissão acerca da questão considerada relevante para a solução do

¹ Manual de Direito Processual Civil. São Paulo: Editora Método, 2012, 4ª Edição, p. 739-746

litígio, reiterando-a diretamente ao Supremo Tribunal Federal por meio de recurso extraordinário. A referida Súmula, portanto, expressa o entendimento de que *o recurso extraordinário não é sucedâneo de embargos de declaração*, nos termos do voto condutor da decisão proferida no Recurso Extraordinário n.º 47.055.

Em 1998, o Superior Tribunal de Justiça ampliou a abordagem acerca da questão, ao aprovar a Súmula n.º 211/STJ, nos seguintes termos:

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

Dentre os precedentes desta súmula, tem-se o Recurso Especial n.º 36.996, proferido em 16 de outubro de 1995, que expressa o mesmo entendimento consolidado na Súmula n.º 356/STF:

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

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

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

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

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

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

Já os demais precedentes (AgRg no Ag 67.820-SP, AgRg no Ag 74.405-PA, AgRg no Ag 103.682-DF, AgRg no Ag 123.760-SP, REsp 6.720-PR, REsp 28.871-RJ, REsp 40.167-SP, REsp 43.622-SP e REsp 90.056-SP) expõem o entendimento de que, no âmbito da competência do Superior Tribunal de Justiça, a resposta insatisfatória a embargos de declaração representaria ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, de modo que esta circunstância deveria ser, necessariamente, aventada no recurso especial para, se constatada a violação de lei federal, restituir-se os autos à instância *a quo* para manifestação acerca da questão omitida, sob pena de supressão de instância. A ementa do precedente AgRg no Ag 67.820-SP, proferido em 04 de setembro de 1995, reflete com clareza esta interpretação:

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

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

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

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

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

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

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

Agravo regimental improvido, sem discrepância.

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

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

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

1. A tese veiculada nos artigos apontados como violados no recurso especial não foi objeto de debate pelas instâncias ordinárias, sequer de modo implícito. Embora opostos embargos de declaração com a finalidade de sanar omissão porventura existente, não foi indicada a contrariedade ao art. 535 do Código de Processo Civil, motivo pelo qual, ausente o requisito do prequestionamento, incide o disposto na Súmula 211 do STJ.

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

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

Agravo regimental improvido. (*negrejou-se*)

A doutrina confirmou este direcionamento jurisprudencial, consoante se vê nas lições de Daniel Amorim Assumpção Neves²:

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

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

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

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

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

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

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL.

² Op. Cit., p. 740.

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

Decisões mais recentes, contudo, refutaram a interpretação a *contrario sensu* da Súmula n.º 356/STF, exigindo, além da oposição de embargos, o enfrentamento da questão na decisão recorrida. Neste sentido podem ser citados os seguintes julgados:

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

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

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

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

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

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

Significa dizer que os embargos devem ser opostos quando a matéria que se pretende discutir não foi abordada no acórdão recorrido e, se deste recurso não resultar a apreciação da matéria, não há necessidade de se opor novos embargos ou apresentar recurso especial para arguir violação ao art. 1022 do Novo Código de Processo Civil, que regula o cabimento de embargos. Reputa-se atendido o requisito de prequestionamento mesmo em face

dos embargos rejeitados, e o recurso especial ou extraordinário será apreciado pelos Tribunais Superiores que avaliarão, preliminarmente, se houve erro, omissão, contradição ou obscuridade no acórdão recorrido e, se confirmado o vício, adotarão as medidas pertinentes para corrigi-lo ou decidir a questão de fundo.

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

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

Sob esta ótica, seguiram-se decisões da maior parte das Turmas do Superior Tribunal de Justiça declarando a ausência de prequestionamento se não foi suscitada ofensa ao art. 535 do antigo Código de Processo Civil³:

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

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

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

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

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

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

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL (CPC/1973). QUESTÃO NÃO ANALISADA PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. IMPRESCINDIBILIDADE DE QUE HAJA MANIFESTAÇÃO EXPRESSA QUANTO À MATÉRIA SUSCITADA, PRESCINDINDO TÃO SOMENTE A INDICAÇÃO DOS DISPOSITIVOS LEGAIS PERTINENTES (PREQUESTIONAMENTO IMPLÍCITO). NECESSIDADE DE PREQUESTIONAMENTO MESMO DE MATÉRIAS DE ORDEM PÚBLICA.

³ No mesmo sentido, decisões mais recentes da 1ª Turma: Ag Int no Recurso Especial nº 1.436.618-RS, rel. Min. Gurgel de Faria, j. 15.12.2020.

INEXISTÊNCIA DO EFEITO TRANSLATIVO EM RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS 'LATO SENSU'. RECORRIBILIDADE EXTRAORDINÁRIA. PRECEDENTES. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (*AgInt no Agravo em Recurso Especial n.º 810.863-MT, j. 01.09.2016, DJ 09.09.2016, 3ª Turma, rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino*)

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

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

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

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

3. O enunciado administrativo n.º 2 do STJ determina que, na hipótese de recursos interpostos contra decisões publicadas na vigência do CPC/73, devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência desta Corte. Dessa forma, inviável a aplicação do art. 1.025 do CPC/2015 de forma a afastar a incidência da Súmula 211/STJ ao caso.

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

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

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

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

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

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

No AgInt no Agravo em Recurso Especial n.º 844.804-MG⁴, uma vez não identificado erro, omissão, contradição ou obscuridade no acórdão recorrido, o

⁴ Na mesma linha julgados mais recentes da 1ª Turma: AgInt nos EDcl no Recurso Especial n.º 1.848.930-SC, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 08.02.2021; da 2ª Turma: AgInt nos EDcl no Recurso Especial n.º 1.694.472-MS, rel. Min. Francisco Falcão, j. 16.12.2020; e da 3ª Turma: AgInt no AREsp n.º 1.688.921-SP, rel. Min. Marco Aurélio Bellizze, j. 30.11.2020.

prequestionamento não restou demonstrado, subsistindo válida a fundamentação da decisão recorrida, especialmente em aspectos probatórios que não poderiam ser reapreciados em sede de recurso especial. O acórdão de relatoria do Ministro Humberto Martins, na 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, restou assim ementado:

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

1. Cuida-se de ação ordinária ajuizada pela recorrente com o objetivo de concessão de uso especial de imóvel para moradia.
2. Inexiste violação do art. 535 do CPC/73 quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida.
3. Quando a questão levantada não foi discutida pelo Tribunal de Origem e não foi verificada por esta Corte existência de erro, omissão, contradição ou obscuridade não cabe prequestionamento da matéria, nos termos do art. 1.025 do CPC, incidindo na espécie o enunciado da Súmula 211/STJ.
3. Não configura contradição afirmar a falta de prequestionamento e afastar indicação de afronta ao art. 535 do Código de Processo Civil de 1973, uma vez que é perfeitamente possível o julgado se encontrar devidamente fundamentado sem, no entanto, ter decidido a causa à luz dos preceitos jurídicos desejados pela postulante, pois a tal não está obrigado.
4. In casu, tendo o Tribunal de origem, soberano na análise das circunstâncias fáticas e probatórias da causa, apreciado a controvérsia acerca da inexistência de posse mansa e pacífica, a partir de argumentos de natureza eminentemente fática, não há como aferir eventual violação de dispositivo legal sem que se reexamine o conjunto probatório dos presentes autos, tarefa que, além de escapar da função constitucional deste Tribunal, encontra óbice na Súmula 7 do STJ, cuja incidência é indubitosa no caso sob exame.

Agravo interno improvido.

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

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

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

II - Entre a data da suspensão do processo de execução, efetivado com a comunicação do óbito do exequente, e a data de habilitação dos seus sucessores, encontra-se suspensa a prescrição. Precedentes: REsp 1.625.947/PE, Rel. Ministro Herman Benjamin,

Segunda Turma, DJe 14/10/2016, AREsp 282.834/CE, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 22.4.2014 e AgRg no REsp 1.485.127/AL, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/2/2015).

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

IV - Recurso especial parcialmente provido.

Na mesma linha foi o posicionamento da 6ª Turma ao apreciar o Recurso Especial n.º 1.653.588-MG, relatado pelo Ministro Sebastião Reis Junior:

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

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

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

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

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

Ainda na 2ª Turma, no âmbito do Recurso Especial n.º 1.644.163-SC, constatada omissão no acórdão recorrido, declarou-se violado o art. 1022 do Novo Código de Processo Civil em face de matéria de fato, acerca da qual não era possível aplicar plenamente o prequestionamento ficto para admiti-la ocorrida, o que ensejou a anulação do acórdão que apreciara os embargos para pronunciamento a respeito da matéria de fato⁵. O Ministro Herman Benjamin assim ementou o acórdão de sua relatoria:

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

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

Preliminares de violação do art. 1.022 do CPC/2015

⁵ Na mesma linha são julgados mais recentes da 2ª Turma: AgInt no REsp n.º 1.869.492-PE, rel. Min. Francisco Falcão, j. 08.02.2021.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Prejudicada a análise das questões mérito.

O Supremo Tribunal Federal, na mesma linha, manifestou-se acerca da aplicação do art. 1025 do Código de Processo Civil para afastá-la em face de recurso extraordinário formalizado na vigência do Código de Processo Civil de 1973⁶, bem como afirmou a ausência de prequestionamento se efetivamente não houve a omissão arguida em embargos de declaração⁷,

⁶ STF, 1ª Turma, AgReg no Agravo de Instrumento nº 671.865-SP, rel. Min. Marco Aurélio, red. Min. Rosa Weber, j. 14.03.2017; Ag no Recurso Extraordinário nº 960.736-SP, rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 19/06/2017; Ag Reg no Recurso Extraordinário nº 725.695-SP, rel. Ministro Marco Aurélio, j. 15.08.2017; AgReg no Recurso Extraordinário nº 1.050.503, rel. Min. Marco Aurélio, j. 27.02.2018.

⁷ STF, 2ª Turma, Ag no Recurso Extraordinário nº 1.183.972-RN, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 06.08.2019; Ag no Recurso Extraordinário nº 1.177.440-SP, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 05.11.2019; AgReg no Recurso Extraordinário nº 1.231.475-PR, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 27.03.2020; e 1ª Turma, AgReg no Recurso Extraordinário nº 1.071.160-CE, rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 09.03.2018; Ag no Recurso Extraordinário nº 1.118.678-DF, rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 08.06.2018;

além de negar a aplicação do referido dispositivo se não houve prévia oposição de embargos de declaração⁸.

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

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

[...]

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

[...] (*negrejou-se*)

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

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

Tais interpretações estão alinhadas ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal acerca da necessidade de prequestionamento, assim compreendido como decisão efetiva acerca da questão que se pretende rediscutir. E nem poderia ser diferente, na medida em que o recurso especial, no âmbito administrativo, também se presta à revisão das decisões impugnadas, conforme lições de Teresa Arruda Alvim Wambier⁹:

A exigência do prequestionamento decorre da circunstância de que os recursos especial e extraordinário são recursos de revisão. Revisa-se o que já se decidiu. Trata-se na verdade, de recursos que reformam as decisões impugnadas, em princípio, com base no que consta das próprias decisões impugnadas.

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

Mas se houve embargos de declaração e estes foram rejeitados – quer pelo Colegiado, quer em exame de admissibilidade do Presidente de Turma – resta fora de dúvidas

⁸ STF, 1ª Turma, AgReg no Recurso Extraordinário n.º 1.049.104-SP, rel. Min. Marco Aurélio, j. 19.09.2017.

⁹ Recurso Especial, Recurso Extraordinário e Ação Rescisória. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2ª edição, 2008.

que a interpretação assim expressa deve ser, necessariamente, respeitada na análise do dissídio jurisprudencial suscitado pelo recorrente, podendo inclusive representar uma nova matéria, normalmente de cunho processual, que se distinga do entendimento de outros Colegiados do CARF.

E é precisamente neste ponto que se impõe reconhecer, aqui, a inaplicabilidade art. 1025 do Novo Código de Processo Civil para dispensar o interessado de demonstrar dissídio jurisprudencial acerca da irregularidade vislumbrada no exame dos embargos por ele opostos.

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

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

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

Assim, considerando que o cabimento de recurso especial dirigido às Turmas da CSRF somente se verifica *se a decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado do CARF ou do antigo Conselho de Contribuintes, não detendo aquelas Turmas competência de apreciar violação de normas dissociada de um dissídio jurisprudencial, como seria o caso daquela que rege a apreciação de embargos no âmbito do CARF, tem-se que o art. 1025 do Código de Processo Civil impõe, apenas, que se considerem *incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de prequestionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados*, mas isto para eventual demonstração de dissídio jurisprudencial acerca da legislação de regência da oposição e apreciação de embargos de declaração no âmbito administrativo. Somente assim as Turmas da CSRF terão competência para se manifestar acerca da decisão que rejeitou os embargos de declaração e corrigir a falta eventualmente existente.

Retornando ao presente caso, tem-se que a Contribuinte não logrou demonstrar dissídio jurisprudencial acerca dos pontos de decisão que lhe foram desfavorável, quais sejam, a repercussão na base de cálculo da CSLL de glosas de despesas fundamentadas no art. 304 do RIR/99, bem como a possibilidade de exigência concomitante do IRPJ e do IRRF, dada a impossibilidade de apreciação das alegações neste sentido trazidas somente em embargos de declaração. Assim sendo, considerando a incompetência deste Colegiado para as matérias não

suscitadas em recurso voluntário, eventual decisão acerca da caracterização daquelas pretensões não seria suficiente para atender à pretensão de ver reformulados os cálculos da exigência. Como antes dito, necessário seria que a Contribuinte demonstrasse dissídio jurisprudencial acerca da decisão de não apreciar estas questões porque não veiculadas em recurso voluntário, para que este Colegiado pudesse apreciar a validade desta interpretação da legislação tributária e, eventualmente, determinar aquela apreciação para, em caso de decisão contrária aos interesses da Contribuinte, ser suscitado, aí sim, dissídio jurisprudencial acerca das matérias que tiveram seguimento no exame de admissibilidade do recurso especial ora sob análise.

Adicione-se, ainda, que com referência à “**glosa de despesas, na apuração do IRPJ, não aplicável à CSLL**”, o paradigma n.º 9101-002.310 não tratou especificamente da repercussão do art. 304 do RIR/99 na base de cálculo da CSLL, mas sim de glosa de amortização de ágio, sendo a divergência reconhecida porque nele se afirmou necessária legislação específica para glosa de despesas no âmbito da CSLL. De forma semelhante, no que tange à matéria “**lançamento de IRF, por pagamento a beneficiário não identificado, de valores glosados como despesas na apuração do IRPJ**”, o segundo paradigma admitido, Acórdão n.º 9202-00.686 tratou de contexto fático diferente, vez que a exigência de IRPJ decorria de presunção de omissão de receitas, e não de glosa de despesas, como no presente caso. Para além disso, no primeiro paradigma admitido nesta segunda matéria – Acórdão n.º 1101-00.767 – a decisão favorável ao sujeito passivo se deu com votos desta Conselheira e de outros dois Conselheiros do Colegiado acompanhando o Conselheiro Relator apenas em sua conclusão de dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a exigência de IRRF. E isto porque, nos termos do voto declarado por esta Conselheira, a acusação fiscal, naquele caso, não desconstituiu os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo fiscalizado para comprovação dos beneficiários dos pagamentos. Portanto, a decisão do Colegiado exarada em referido paradigma teve em conta circunstâncias distintas das presentes nestes autos.

Assim, nota-se que mesmo na hipótese de se admitir a existência de prequestionamento ficto, outros óbices poderiam existir à caracterização dos dissídios jurisprudenciais que tiveram seguimento no exame de admissibilidade do recurso especial da Contribuinte.

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

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA