



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

Processo n° 11516.720633/2013-77
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1402-003.475 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2018
Matéria INCENTIVO FISCAL
Embargante IZE BRASIL COMERCIO DE IMPORTACOES EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

MATÉRIAS NÃO ANALISADAS NA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ACÓRDÃO COMPLEMENTAR.

Constatado que há matérias acessórias não apreciadas no acórdão reformado, a fim de se evitar ocorrência de supressão de instância, devem-se os autos ser remetidos à turma julgadora a quo a fim de que seja proferida decisão complementar a respeito das questões acessórias.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DUPLO GRAU DE COGNIÇÃO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A dupla cognição é regra no processo administrativo fiscal, que não pode ser afastada em nome da celeridade processual. Se a decisão de primeira instância deixa de apreciar o mérito de matéria em razão de decisão sobre questão prejudicial, afastada a preliminar pela instância superior, os autos devem retornar à primeira instância para apreciação do mérito.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. OMISSÃO DO JULGAMENTO. NULIDADE.

Verificada a omissão quanto a pontos relevantes contidos na impugnação, a decisão recorrida deve ser anulada para que novo julgamento seja prolatado de modo que a totalidade das questões em lide recebam a devida análise, garantindo-se o direito ao duplo grau de jurisdição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) tornar sem efeito a Resolução n° 1402-000.220 - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; ii) anular o Acórdão n° 0739.315 - 3ª Turma da DRJ/FNS; e, iii) acolher os embargos, exclusivamente na extensão da admissão prévia, com efeitos infringentes, para reconhecer a omissão suscitada, integrando o

Processo nº 11516.720633/2013-77
Acórdão n.º **1402-003.475**

S1-C4T2
Fl. 1.357

Acórdão nº 1402-001.908 - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, para dar provimento ao recurso de ofício com o retorno dos autos ao Órgão julgador a quo a fim de que sejam apreciadas as razões de defesa não analisadas no acórdão nº. 07-32.086 - 3ª Turma da DRJ/FNS.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Edeli Pereira Bessa, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos por IZE BRASIL COMERCIO EXTERIOR LTDA (fls. 1285-1293) em face do acórdão nº 1402001.908 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgado na sessão de 04 de fevereiro de 2015.

Transcreve-se trechos da informação em embargos prestadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e acatadas pelo Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento quando da admissão parcial dos embargos:

Dos Autos de Infração

A exigência diz respeito a autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fls. 680-762) lavrados em razão de suposta omissão de receita decorrente de subvenção recebida de Pessoa Jurídica de Direito Público - Crédito Presumido de ICMS - Programa Pró-Emprego do governo de Santa Catarina, com fundamento legal no art. 3º da Lei nº. 9.249/95 e arts. 521 e 528 do RIR/99.

Especificamente em relação ao PIS e a COFINS, a autoridade lançadora ressalta que a partir de 28/05/2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa destas contribuições, não mais incide sobre o valor das subvenções governamentais, a exemplo do crédito de ICMS objeto do Programa Pró-Emprego, uma vez que o inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941/2009 revogou o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/88. Logo, no auto de infração, essas contribuições foram lançadas até maio de 2009.

Do Acórdão de Impugnação

Apresentada impugnação, os membros da 3ª Turma da DRJ/FNS, por maioria de votos, julgaram procedente a impugnação, cancelando o crédito tributário exigido (fl. 1116 a 1142), nos termos da ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTADUAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. REDUÇÃO NA APURAÇÃO DO ICMS DEVIDO. NÃO INCLUSÃO.

Não compõe a receita bruta para fins de tributação do IRPJ, apuração pelo Lucro Presumido, o valor relativo ao crédito escritural incentivado de ICMS crédito presumido de ICMS, pois a desobrigação de recolher a integralidade do ICMS, operacionalizado por meio do referido benefício fiscal, não se traduz em auferimento de receita a ser tributada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL/PIS/COFINS.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Do Recurso de Ofício

Os autos foram remetidos de ofício a esta Corte Administrativa, sendo que este colegiado, ao analisá-los, proveu o recurso de ofício, tendo sua ementa recebido a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. NÃO VINCULAÇÃO DOS RECURSOS PARA CARACTERIZAÇÃO.

Tratando-se de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos a pessoa jurídica deverá reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, bem como manter em reserva de lucros reserva de incentivos fiscais, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais.

Tais subvenções serão tributadas caso seja dada destinação diversa, inclusive na hipótese de distribuição de tais valores aos sócios da respectiva pessoa jurídica.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

Recurso de ofício provido.

Dos Embargos de declaração

A embargante tomou ciência do acórdão em 19/08/2015 (uma quarta-feira - fl. 1283), iniciando-se o prazo recursal para a apresentação dos embargos no primeiro dia útil seguinte (20/08/2015, uma quinta-feira). Logo, tem-se que prazo fatal para sua oposição se deu em 24/08/2015 (segunda-feira). Tendo os embargos sido opostos em 21/08/2015 (fl. 12841294), os mesmos mostram-se tempestivos.

Alega a embargante que o acórdão contém omissões e contradição que necessitam ser supridas pelo colegiado.

Em primeiro lugar, aduz haver nulidade processual verificada antes mesmo do julgamento do recurso de ofício, matéria que poderia ser conhecida pelo colegiado até mesmo de ofício. Argumenta que quando foi cientificada da decisão de primeira instância que cancelou a exigência não lhe foi oportunizado o direito ao oferecimento de contrarrazões ao recurso de ofício, o que prejudicou o seu exercício de seu direito à ampla defesa e ao contraditório. A esse respeito, requer a anulação do processo a partir da ciência do Acórdão da DRJ/FNS.

A respeito das supostas omissões e contradição contidas no acórdão embargado, assim se manifestou a embargante (grifos do original):

Inicialmente cabe destacar que quando do julgamento de primeira instância, vários assuntos de defesa elencados na impugnação não foram apreciados pelo Acórdão da 3ª Turma da DRJ/FNS, pelo simples fato de que um dos argumentos apresentados na impugnação se mostrou suficiente para o cancelamento de toda exigência fiscal.

Por força de Recurso Necessário, o processo foi remetido a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para exame do recurso de ofício; contudo, ao dar provimento ao recurso de ofício e restabelecer a exigência fiscal, no entender da Embargante, com a devida vênia, deveria essa d. Turma Julgadora aprofundar o exame das demais razões de defesa apresentadas em sua peça impugnatória, sob pena de não o fazendo, incorrer em cerceamento ao direito de defesa da

Embargante que não teve os demais aspectos de defesa apreciados.

O v. Acórdão embargado em seu relatório expõe às fls. 1248/1249 os pontos apresentados na defesa, mas, tanto no voto vencido (fls. 1252/1261) como no voto vencedor (fls. 1262/1268), não houve enfrentamento das questões preliminares e das diversas outras razões de mérito apresentadas na impugnação.

A apreciação das questões preliminares e dos demais assuntos de mérito apresentadas na impugnação se mostra necessário, inclusive para que seja satisfeita a exigência do devido pré-questionamento de todas as matérias postas na impugnação, com vista a eventual futuro recurso especial da Embargante. Sem o devido enfrentamento das questões por este d. Colegiado a Recorrente poderá ser constrangida a negativa de eventual recurso especial em diversos pontos.

A necessidade de suprir omissão atinente ao exame de todas as questões postas em defesa se mostra imprescindível [...]

Em seguida, lista e explica os pontos em que entende haver necessidade deste colegiado suprir o acórdão embargado. Em resumo:

- preliminar de mérito não apreciada: item IV.1 da peça impugnatória - Do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal - erro na essência quanto à classificação e análise dos contornos do regime especial em apreço;
- mérito não apreciado (transcrição *ipsis literis*):
 - A decisão a quo, objeto do Recurso Voluntário, anulou a autuação sob o forte argumento de que o benefício fiscal da impugnante, ora embargante, de crédito presumido de ICMS, não seria nem subvenção para investimento e muito menos subvenção para custeio, sendo mero redutor fiscal a ser apropriado em conta gráfica. No Acórdão ora embargado, embora haja expresse entendimento no voto de que o benefício seria sim subvenção para investimento (inovando e aperfeiçoando o lançamento), não houve enfrentamento no que diz respeito à tese central da decisão a quo, em especial aos motivos pelos quais o voto vencedor, na instância inicial (DRJ), desconsiderou o benefício como subvenção, para determinar a não incidência dos tributos cobrados. Destarte, requer desta R. Turma o enfrentamento da referida tese, para suprir a omissão em relação a tal fundamento, de modo a permitir a embargante conhecer a motivação por meio da qual a Turma desqualifica os referidos argumentos;
 - A incompetência da União Federal em tributar benefício fiscal concedido pelos Estados, interferindo na competência alheia, tese esta não enfrentada;

- A ausência de capacidade contributiva, considerando que a empresa opera no lucro presumido e neste sentido não há qualquer acréscimo patrimonial capaz de gerar riqueza tributável, também não analisada;
- O Acórdão embargado, em seu voto vencedor, ao final (fls. 1267/1268), baseou o entendimento sob argumentos de que a contabilização não estaria adequada, uma vez que constatou distribuição de lucro. Todavia, omitiu-se a informar e analisar, de forma precisa, se tal distribuição de lucro se dera ou não em função do benefícios [sic] fiscal em questão. Em outras palavras, não há, de forma clara, a assertiva se a distribuição alegada se deu ou não em função do benefício, de modo que se requer sua análise pontual, suprimindo a omissão para informar, expressamente, se é possível identificar, com tais informações, se efetivamente a distribuição de lucro alegada está necessariamente atrelada ao benefícios fiscal;

A respeito da pretensa contradição, assim aduz a embargante:

[...] A Embargante chama a atenção ao fato de que o argumento lançado no voto vencedor como determinante ao provimento do recurso de ofício em momento algum constou no Termo de Verificação Fiscal!

Em verdade, o voto vencedor inova nas razões de lançamento ao trazer fundamento que nunca foi motivo do lançamento.

Assim deve também esta Turma se manifestar acerca da inovação trazida pelo Voto Vencedor, cuja razão primordial para manutenção do lançamento somente surgiu quando do julgamento do recurso de ofício, não sendo em nenhum momento objeto das razões do lançamento fiscal.

Isto se mostra como evidente contradição a ser sanada,[...]

Em suma, são esses os argumentos entabulados pela embargante.

Ao final, requer a Embargante sejam conhecidos e providos os Embargos Declaratórios, a fim de que seja conhecida a nulidade do processo a partir do termo de ciência de fl. 1115, com o retorno dos autos a origem para retomada do feito com a abertura de prazo à embargante para contrapor as razões do recurso de ofício.

Acaso seja superada a nulidade apresentada, requer seja conhecido e provido os presentes Embargos Declaratórios, a fim de que sejam sanadas as omissões de todas as questões apresentadas em peça impugnatória e que não foram enfrentadas pelo Acórdão n.º. 07-32.086 (3ª Turma da DRJ/FNS) nem mesmo pelo Acórdão n.º. 1402-001.908, além de sanar a contradição ao final apresentada, e, entendendo pela procedência dos argumentos, seja dado efeito

modificativo aos aclaratórios a fim de reformar o v. Acórdão negar provimento ao Recurso de Ofício.

Caso não se vislumbre a possibilidade de concessão de efeito modificativo, requer seja ao menos conhecido e provido os embargos declaratórios com o fito de que sejam enfrentadas todas as razões preliminares e de mérito apresentadas pela Embargante em sua impugnação, de forma a garantir o devido pré-questionamento de todas as matérias.

Passo à análise do preenchimento dos pressupostos para sua admissibilidade.

DOS PRESSUPOSTOS PARA ADMISSIBILIDADE DOS EMBARGOS

Nos termos do art. 65, § 2º, do Regimento Interno do CARF - RICARF (Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015) fui designado para me pronunciar sobre a admissibilidade dos embargos opostos.

Pois bem, dispõe o art. 65 do RICARF que "*Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma*".

Os embargos opostos mostram-se tempestivos, conforme já abordado.

Em primeiro lugar, no que atine ao pedido anulação do processo a partir do termo de ciência da decisão de primeira instância, entendo não haver qualquer omissão no acórdão embargado. De todo modo, não vislumbro qualquer óbice ao exercício da ampla defesa e do contraditório por parte da embargante, uma vez que pode apresentar sua tese a todo o colegiado por meio da sustentação oral levada a efeito na sessão de julgamento.

Além disso, não há qualquer previsão legal, infralegal ou mesmo regimental que determine que a unidade preparadora, ao intimar o contribuinte a respeito da procedência de sua impugnação, lhe franqueie o direito a apresentar contrarrazões ao recurso de ofício.

Salienta-se ainda que, embora não haja previsão expressa prevendo a apresentação de contrarrazões em recurso de ofício, nada impediria que o contribuinte a apresentasse. E também nada consta que em sua sustentação oral tenha requerido a anulação parcial dos atos processuais nos moldes requeridos em seus embargos.

Assim sendo, entendo que não procede seu pedido de anulação parcial dos atos processuais a partir da ciência da decisão de primeira instância.

Já em relação às omissões e contradição apontada, analisando os pontos levantados pela embargante, entendo lhe assistir razão parcialmente.

No que atine à preliminar, a decisão de primeira instância assim se pronunciou:

Requer a Impugnante, em preliminar, a nulidade material e formal dos autos de infração em razão de erro na essência quanto à classificação e análise dos contornos do regime especial em apreço.

Quanto a argüição da Impugnante, muito embora tenha tratado a análise do regime especial de tributação do ICMS, que consiste em identificar sua natureza jurídica e preceituar o adequado tratamento tributário, como matéria preliminar, trata-se, de fato, de questão de mérito e como tal será analisada.

Sem dúvida não se trata de questão preliminar, mas sim de mérito da exigência, portanto, entendo que não há omissão a suprir no acórdão embargado, ao menos em relação a tal ponto.

Contudo, no mérito, a decisão de primeira instância adotou premissa distinta tanto da autuação quanto da defesa para cancelar a exigência, deixando de analisar os diversos aspectos contidos na impugnação.

No julgamento do recurso de ofício, este colegiado acabou por provê-lo, concluindo que o benefício fiscal em questão embora se tratasse, realmente, de subvenção para investimento, não teriam sido preenchidos os requisitos legais para que tais valores não fossem levados ao crivo da tributação.

O voto condutor de tal aresto, contudo, deixou de se pronunciar sobre as diversas teses de defesa apresentadas em sede de impugnação, as quais, em razão do recurso de ofício e de seu efeito devolutivo, deveriam, de fato, ter sido enfrentadas pelo colegiado.

No que atine à suposta alteração dos fundamentos legais do lançamento, caracterizando inovação vedada em lei, não há contradição qualquer no voto condutor do julgado, refletindo, tão somente, o entendimento firmado pelo colegiado naquela ocasião.

Desse modo, existente as omissões apontadas, entendo que os embargos aclaratórios devem ser admitidos única e exclusivamente para suprir omissão quanto aos pontos de defesa, de mérito, contidos na impugnação e devolvidos a este colegiado em face do recurso de ofício.

Isso posto, proponho ao Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF que os embargos sejam PARCIALMENTE ADMITIDOS.

Acatada a proposta, o M.D. Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF devolveu os autos para relato e inclusão em pauta de julgamentos.

Da Resolução

Prolatou-se, em 09 de junho de 2016, a Resolução nº 1402-000.220 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, na qual "Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração para reconhecer a omissão suscitada e determinar o retomo dos autos ao Órgão julgador de primeira instância a fim de que seja proferido decisão complementar com apreciação das razões de defesa não analisadas no acórdão original".

Transcreve-se excertos do voto condutor da Resolução nº 1402-000.220 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária:

Conforme relatado, o voto condutor do aresto embargado deixou de se pronunciar sobre as diversas teses de defesa apresentadas em sede de impugnação.

Contudo, tendo em vista a impugnação ter sido julgada procedente com base em tese distinta tanto da autoridade julgadora, quanto da própria impugnante, já naquela instância deixou-se de analisar os demais argumentos de defesa apresentados pela então impugnante.

Nesse cenário, entendo não ser possível avançar no presente julgamento, pois qualquer que viesse a ser o resultado do julgamento, ou a ora Embargante, ou a Fazenda Nacional, não fariam jus ao reexame da matéria.

Assim sendo, entendo que os autos devem retornar à turma julgadora de primeira instância a fim de que seja proferida decisão complementar abordando os demais argumentos de defesa da impugnante.

Isso posto, voto acolher os embargos de declaração para **reconhecer a omissão suscitada e determinar o retorno dos autos ao Órgão julgador de primeira instância a fim de que seja proferido decisão complementar com apreciação das razões de defesa não analisadas no acórdão original.** (grifo nosso)

Do Acórdão de Impugnação Complementar

Prolatou-se, em 24 de fevereiro de 2017, o Acórdão nº 07-39.315 - 3ª Turma da DRJ/FNS, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO. PRINCÍPIO. ALCANCE.

Do princípio do duplo grau não decorre a necessidade de que todos os fundamentos vinculados à matéria impugnada sejam apreciados por dois órgãos julgadores distintos.

RECURSO DE OFÍCIO. EFEITO DEVOLUTIVO À SEGUNDA INSTÂNCIA.

O recurso de ofício devolve ao colegiado de segunda instância o conhecimento de todos os fundamentos do lançamento, tenham eles sido apreciados pelo juízo a quo ou não.

TESES DE DEFESA INCOMPATÍVEIS ENTRE SI. APRECIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

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

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Transcreve-se o dispositivo analítico da Decisão da Instância *a quo*:

Acordam os membros da 3a Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em cumprimento da Resolução CARF nº 1402-000.220, complementar o Acórdão nº 0732.086, proferido por esta 3a Turma da DRJ/FNS em 26 de julho de 2013, decidindo que:

- a) do princípio do duplo grau não decorre a necessidade de que todos os fundamentos vinculados à matéria impugnada sejam apreciados por dois órgãos julgadores distintos;
- b) não há necessidade de se apreciar todas as alegações da defesa, quando já se tenha encontrado motivo suficiente para fundar a decisão. Deixa-se, portanto, de apreciar tese subsidiária da defesa, tendo em vista sua total incompatibilidade com a tese principal, acolhida por este colegiado.

Cientifique-se a interessada do inteiro teor desse Acórdão complementar. Após, encaminhe-se ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para prosseguimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O contribuinte apresentou embargos de declaração que foram acolhidos parcialmente, conforme Resolução nº 1402-000.220 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, para **reconhecer a omissão suscitada e determinar o retorno dos autos ao Órgão julgador de primeira instância a fim de que seja proferido decisão complementar com apreciação das razões de defesa não analisadas no acórdão original.** (grifo nosso)

Em cumprimento da Resolução CARF nº 1402-000.220, a 3ª Turma de julgamento prolatou o Acórdão nº 07-39.315, decidindo que: a) do princípio do duplo grau não decorre a necessidade de que todos os fundamentos vinculados à matéria impugnada sejam apreciados por dois órgãos julgadores distintos; b) não há necessidade de se apreciar todas as alegações da defesa, quando já se tenha encontrado motivo suficiente para fundar a decisão. Deixa-se, portanto, de apreciar tese subsidiária da defesa, tendo em vista sua total incompatibilidade com a tese principal, acolhida por este colegiado.

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

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

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

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

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

Embora no voto condutor da Instância *a quo* houvesse o entendimento de que o teor da Resolução nº 1402-000.220 - 4a Câmara / 2a Turma Ordinária, da Primeira Seção do CARF, decorre de uma leitura equivocada do princípio do duplo grau de jurisdição, decidiu-se que a citada Resolução deveria ser cumprida por aquele colegiado, **em observância às regras e princípios estabelecidos pelo Decreto nº 70.235/72.**

Ao proceder a complementação do acórdão anteriormente proferido por aquele colegiado julgador de 1ª instância, deixou-se de apreciar a tese subsidiária da defesa, tendo em vista sua total incompatibilidade com a tese principal acolhida por aquele colegiado.

No presente caso, a tese principal acolhida no Acórdão de 1ª Instância nº 07-32.086 foi que: "Não compõe a receita bruta para fins de tributação do IRPJ, apuração pelo Lucro Presumido, o valor relativo ao crédito escritural incentivado de ICMS crédito presumido de ICMS, pois a desobrigação de recolher a integralidade do ICMS, operacionalizado por meio do referido benefício fiscal, não se traduz em auferimento de receita a ser tributada".

Todavia tal entendimento não foi confirmado no Acórdão de 2ª Instância, cuja decisão adotou a tese que: "Tratando-se de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos a pessoa jurídica deverá reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, bem como manter em reserva de lucros reserva de incentivos fiscais, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais. Tais subvenções serão tributadas caso seja dada destinação diversa, inclusive na hipótese de distribuição de tais valores aos sócios da respectiva pessoa jurídica".

Verifica-se a aplicação equivocada do argumento "inexistência da obrigatoriedade do colegiado apreciar todas as alegações da defesa", pois deixou-se de apreciar a tese subsidiária da defesa, tendo em vista sua total incompatibilidade com a **tese principal** acolhida por aquele colegiado no Acórdão nº 07-32.086, **cujo recurso de ofício foi provido.**

Por ocasião do julgamento da Impugnação e da lavratura do Acórdão nº 07-32.086, entendeu-se que havia a possibilidade de deixar-se de apreciar a tese subsidiária da defesa, tendo em vista sua total incompatibilidade com a tese principal adotada naquele acórdão. Contudo ao ter seu recurso de ofício provido, afastou-se a tese principal adotada no acórdão de 1ª Instância, **não sendo possível a sua utilização como fundamento para deixar-se de apreciar as demais questões.**

Verifica-se que a adoção de um premissa equivocada na lavratura do acórdão complementar teve como consequência a lavratura de uma nova decisão com o mesmo fundamento da decisão inicial que não foi confirmada pela Instância *ad quem*.

Ressalta-se que a Resolução deveria ser cumprida por aquele colegiado, em observância às regras e princípios estabelecidos pelo Decreto nº 70.235/72, contudo esse não o fez, pois não foram apreciadas as demais razões de defesa da embargante.

Constata-se que ao não apreciar as demais razões de defesa do embargante, lavrou-se o Acórdão nº 07-39.315 que tem como fundamento as mesmas razão de decidir do Acórdão nº 07-32.086, cuja recurso de ofício foi dado provimento pelo CARF.

Conclui-se que a decisão proferida no Acórdão nº 07-39.315 preteriu o direito de defesa da Recorrente, razão pela qual deve ser decretada nula nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto n. 70.235/1972.

Art. 59. São nulos:

[...]

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com **preterição do direito de defesa**. (grifo nosso).

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

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

Isto posto, o Acórdão nº 07-39.315 - 3ª Turma da DRJ/FNS deve ser anulado, para que seja prolatada nova decisão pela DRJ, de modo a abordar todas as questões contidas na Impugnação do Recorrente.

O colegiado dessa turma deverá declarar a nulidade nos termos do art. 61 do Decreto n. 70.235/1972.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Entende-se que deve-se acolher os embargos, exclusivamente na extensão da admissão prévia, com efeitos infringentes, para reconhecer a omissão suscitada, integrando o Acórdão nº 1402-001.908– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, para dar provimento ao recurso de ofício com o retorno dos autos ao Órgão julgador a quo a fim de que sejam apreciadas as razões de defesa não analisadas nem no acórdão nº. 07-32.086 nem no acórdão nº 07-39.315.

Observa-se ainda, que foi imprópria a lavratura da resolução Resolução nº 1402-000.220 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, pois a determinação de diligência em sede de Embargos de Declaração impediu o início do prazo para Recurso Especial, pois não houve uma decisão definitiva de acolhimento dos referidos Embargos.

Nota-se que a contagem do prazo para interposição de Recurso Especial inicia-se na data da ciência do Acórdão de Embargos ou do despacho que rejeitou os Embargos tempestivos.

3 CONCLUSÃO

Do exposto, voto por no sentido de:

1. Tornar sem efeito a **Resolução nº 1402-000.220** – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária.
2. Anular o Acórdão nº **07-39.315** - 3ª Turma da DRJ/FNS.
3. Acolher os embargos, exclusivamente na extensão da admissão prévia, com efeitos infringentes, para reconhecer a omissão suscitada, integrando o Acórdão nº 1402-001.908– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, para dar provimento ao recurso de ofício com o retorno dos autos ao Órgão julgador a quo a fim de que sejam apreciadas as razões de defesa não analisadas no acórdão nº. 07-32.086 - 3ª Turma da DRJ/FNS.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias