



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16561.720069/2016-11  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-014.413 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 17 de outubro de 2023  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
MOVER PARTICIPAÇÕES S.A.

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

**SIMILITUDE FÁTICA. DIVERGÊNCIA JURÍDICA.**

A similitude fática deve ser observada através das lentes da divergência jurídica, ou seja, se a similitude fática é ampla, fatalmente diversos elementos concretos devem ser deixados de lado na análise fática. Com isto não se quer ampliar ou restringir demasiadamente nenhum dos conceitos, é que a similitude é de fato jurígeno, a consideração da divergência deve ser analisada a partir dos elementos importantes para o julgado.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE PARCIAL. IMPOSSIBILIDADE.**

Em termos de nulidade o processo administrativo fiscal direciona suas balizas de forma diversa daquela descrita no Código de Processo Civil. Enquanto o artigo 281 do CPC dispõe que “*a nulidade de uma parte do ato não prejudicará as outras que dela sejam independentes*” o Decreto 70.235/72 afirma que “*na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados*”. Para a norma cível é possível analisar a nulidade interna do ato, no PAF não, o ato administrativo decisório em si é nulo, não admitindo, para este efeito (de nulidade) seu decreto de nulidade parcial.

**LIVRE CONVICÇÃO FUNDAMENTADA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE.**

A Constituição Federal (art. 146) determina que normas gerais sobre lançamento tributário devem ser editadas por Lei Complementar. O artigo 146 do CTN é norma geral sobre lançamento fixada em Lei Complementar. Portanto, qualquer nova forma de modificar o lançamento deve respeitar o quanto dito no artigo 146 do CTN; e assim chegamos ao limite à livre convicção fundamentada, a alteração de critério jurídico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, por maioria de votos, em conhecer do

Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, vencidos os Conselheiro Rosaldo Trevisan e Semíramis de Oliveira Duro, que votaram pelo não conhecimento. No mérito, negou-se provimento, por unanimidade de votos, ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Tatiana Josefovicz Belisario (suplente convocado(a)), Cynthia Elena de Campos (suplente convocado(a)), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

1.1. Trata-se de recursos especiais da **Fazenda Nacional** e dos **Contribuintes** contra o Acórdão 1401-002.822 assim Ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário:

1999, 2000, 2001, 2002

NULIDADE. DECISÃO DA DRJ QUE INOVA NA FUNDAMENTAÇÃO.

É nula a decisão da DRJ que mantém a autuação com base em fundamento que não constou do auto de infração, por operar em cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN.

Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração.

Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

1.2. A **Fazenda Nacional** apresenta peça em que destaca a possibilidade de o acórdão da DRJ adotar fundamento diverso do lançamento de ofício em nome da livre convicção fundamentada e, para demonstrar a divergência aponta os seguintes Acórdãos (que serão melhor analisados em juízo de prelibação):

Processo n.º 10660.001639/2009-39

Recurso n.º Voluntário

**Acórdão nº 1101-000.996** – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 5 de novembro de 2013

Matéria IRPJ e outros

Recorrente EXATA CONTABILIDADE EMPRESARIAL LTDA

Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

**PRELIMINAR DE NULIDADE. ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.**

Estando o lançamento revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto n. 70.235, de 1972, sem a ocorrência de erro na identificação do sujeito passivo, não há falar em nulidade.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PERDA DA ESPONTANEIDADE**

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

**OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.**

Os tributos relativos a depósitos bancários cuja origem não é comprovada, se efetuados na conta-corrente do sócio da empresa e que ele afirma serem relativos a pagamentos efetuados à empresa, devem ser lançados em nome desta. **OMISSÃO DE RECEITA.** Valores pagos à empresa que não foram oferecidos à tributação devem ser considerados como omissão de receitas da atividade.

**DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.** Diante das irregularidades ou infrações apontadas pela fiscalização, que ensejaram o lançamento de ofício, **os julgadores são livres para formar seu convencimento, externados nas razões de decidir. Fundamentos ou razões de decidir construídos nos limites da matéria em litígio, perfeitamente identificada na peça fiscal, não se confunde com aperfeiçoamento, inovação ou mudança de critério jurídico.**

**LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FALTA DE PAGAMENTO. FATO GERADOR. EXERCÍCIO SEGUINTE.**

A contagem do prazo decadencial em desfavor do Fisco, na hipótese de constatação de infração à legislação tributária praticada com evidente intuito de fraude, inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

**MULTA QUALIFICADA**

Presentes os requisitos legais, a multa deve ser qualificada, nos termos do §1o do art. 44 da Lei 9.430/96.

**PROCESSOS REFLEXOS: CSLL, PIS e COFINS.**

Respeitando-se a materialidade do respectivo fato gerador, a decisão prolatada no processo principal será aplicada aos demais processos recorrentes.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Configurado o interesse comum nas situações que constituem o fato gerador dos tributos, pela prova de existência de identificação entre o responsável solidário e a contribuinte, resta caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 124, I c/c art. 135, III, ambos do CTN.

ARROLAMENTO DE BENS.

Questões relativas a arrolamento de bens, de que trata o art. 64 da Lei nº 9.532/97, não são da competência do CARF, e devem ser dirigidas ao Titular da Delegacia da Unidade de origem, razão pela qual essa matéria não deve ser conhecida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 13839.000450/200261

Recurso nº Voluntário

**Acórdão nº 3202-001.475** – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 24 de fevereiro de 2015

Matéria II/IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. EX TARIFÁRIO.

Recorrente AMCOR RIGID PLASTICS DO BRASIL LTDA (Antiga INJEPET

EMBALAGENS LTDA)

Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 05/02/2002

DECADÊNCIA PARA LANÇAR. APLICAÇÃO DO ART. 62-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

As decisões do Superior Tribunal de Justiça, em sede recursos repetitivos, por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, devem ser observadas no Julgamento deste Tribunal Administrativo. Assim, nos tributos cujo lançamento se dá por homologação (como no caso são o II e o IPI), o prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário é de 05 anos, contados da data da ocorrência do fato gerador (data do registro da DI), na forma do art. 150,§4º do CTN, na hipótese de existência de antecipação de pagamento do tributo devido, ou do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento do tributo já poderia ter sido efetuado, na forma do art 173, I, do CTN, na ausência de antecipação de pagamento.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE OBRIGATORIEDADE DO JULGADOR APRECIAR, PONTO A PONTO, TODAS AS TESES DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DA DECISÃO.**

**O livre convencimento do julgador permite que a decisão proferida seja fundamentada com base no argumento que entender cabível, não sendo necessário que se responda a todas as alegações das partes, quando já se tenha encontrado motivo suficiente para fundar a decisão, nem se é obrigado a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos. Não há nulidade da decisão de primeira instância que deixa de**

**analisar, ponto a ponto, todas teses de defesa elencadas pela impugnante, quando referida decisão traz fundamentação coerente acerca das razões de decidir.**

**NÃO PARTICIPAÇÃO DO INVESTIGADO NA FASE INQUISITORIAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO CONFIGURAÇÃO.**

O lançamento é ato no qual a Fazenda Nacional deduz sua pretensão acerca do crédito tributário, apurado em procedimento de ofício cujo aperfeiçoamento ocorre com a ciência do sujeito passivo, quando, então, finda-se a fase inquisitória. A apresentação de impugnação pelo contribuinte autuado, por sua vez, inaugura a fase imediatamente posterior, denominada litigiosa, quando então é disponibilizado o pleno exercício do direito de defesa. Portanto, a não participação do investigado na referida fase inquisitorial não contraria o princípio constitucional do contraditório e ampla defesa.

**CARÁTER CONFISCATÓRIO DAS MULTAS APLICADAS. INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO PELA VIA ADMINISTRATIVA**

À autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade, por se tratar de matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

**IPI. ISENÇÃO. NAVIO DE BANDEIRA BRASILEIRA.**

De acordo com o art. 3º, I, da Lei 9.432/97, “terão o direito de arvorar a bandeira brasileira as embarcações inscritas no Registro de Propriedade Marítima, de propriedade de pessoa física residente e domiciliada no País ou de empresa brasileira”. Considerando que o navio foi transportado em navio de bandeira brasileira, é inapropriado exigir o preenchimento de formalidade (waiver) requerida apenas quando o transporte ocorreu por navio estrangeiro.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA SOBRE CLASSIFICAÇÃO FISCAL EM PROL DA CONTRIBUINTE AUTUADA.**

Nos termos do art. 50 da Lei nº 9.430/1996, regulamentado pelo art. 99 do Decreto nº 7.574/2011, as conclusões da solução de consulta sobre classificação de mercadorias devem ser obedecidas até a data que sobrevenha eventual reforma, pela unidade central da Secretaria da Receita Federal do Brasil, do posicionamento anteriormente adotado. Um vez que não houve reforma pela unidade central da Secretaria da Receita Federal do Brasil da solução de consulta respondida em prol da recorrente, impõe-se o respeito às conclusões desta última. **INAPLICABILIDADE DA MULTA DO CONTROLE ADMINISTRATIVO POR FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.**

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância a quo.

**INAPLICABILIDADE DA MULTA DE CONTROLE ADUANEIRO POR FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. REGRA DO ART. 139 DO DL nº 37/1966. DECADÊNCIA DECLARADA DE OFÍCIO.**

No caso de penalidades de controle aduaneiro, a regra da decadência aplicável é a do art. 139 do DL nº 37/1966, com prazo de cinco anos, contados da data da infração. **EX TARIFÁRIO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.**

Tratando-se de hipótese de redução do Imposto de Importação, somente pode ser beneficiada com “ex” tarifário a mercadoria que corresponder exatamente àquela descrita no ato que concede o benefício. Aplicação do art. 111, II, do CTN.

Jurisprudência do extinto Terceiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. “EX” TARIFÁRIO. CONDIÇÕES DE ENQUADRAMENTO.** Para que a tributação de uma mercadoria seja destacada de um determinado código fiscal para um “Ex” tarifário, é necessário que suas características essenciais adequem-se perfeitamente às especificações estabelecidas no referido “Ex”. Qualquer discrepância entre as características da mercadoria que se pretende destacar com aquelas descritas no “Ex” pretendido impossibilita o enquadramento no destaque tarifário.

**EX TARIFÁRIO. LICENÇA DE IMPORTAÇÃO SUBSTITUTIVA. MERCADORIA IMPORTADA DIFERENTE DA MERCADORIA ORIGINALMENTE LICENCIADA.**

Incabível o benefício para um equipamento, amparado por licença substitutiva, que difere do originalmente licenciado, por se configurar descaracterização da operação, nos termos do §2º do artigo 12 da Portaria SECEX n.º 21/96, vigente à época da ocorrência do fato gerador. Portanto, inaplicável às mercadorias em questão a redução tarifária estabelecida na Portaria MF n.º 279/96, revogada pela Portaria MF n.º 174/97 (DOU de 25/07/97), que manteve a redução para os casos com licença de importação solicitada até a data da sua publicação e nas mesmas condições previstas na portaria anterior. **REVISÃO ADUANEIRA. PREVISÃO LEGAL.**

O art. 570 do Regulamento Aduaneiro/2002 define a revisão aduaneira como o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, verifica a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestada pelo importador na declaração de importação. A reclassificação fiscal de mercadoria submetida a despacho, em decorrência de revisão aduaneira, não configura mudança de critério jurídico

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.**

O crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária. Assim, quer ele se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não sendo pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculados na forma da lei. Recurso Voluntário conhecido em parte; parte conhecida, Recurso Voluntário provido em parte. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

1.2.1. Em suas razões, a **Fazenda Nacional** destaca que o julgador não é obrigado a rebater todos os argumentos lançados nas peças subscritas pelos **Contribuintes** quando tenha encontrado razões suficientes para decidir.

1.3. Em contrarrazões os **Contribuintes** alegam:

1.3.1. Impossibilidade de manejo do especial contra decisão que decreta nulidade de Acórdão de DRJ;

1.3.2. Os Acórdãos paradigmas não demonstram divergência pois não aplicam as mesmas normas que o Acórdão recorrido;

1.3.3. Não é possível conhecer de recurso especial que buscar harmonizar o entendimento acerca de legislação processual;

1.3.4. No caso em voga, ao manter o lançamento por não preenchimento das condições legais estabelecidas no artigo 386 do RIR vigente à época, sob fundamento de falta de laudo de avaliação capaz de suportar a expectativa de rentabilidade futura da Átila, o acórdão da DRJ inovou em relação ao lançamento de ofício que se fundamenta na não comprovação dos valores pagos pela empresa Brumado na aquisição destas ações;

1.3.4.1. No caso descrito no paradigma 1101-000.996 tanto a DRJ quanto a DRF concluíram de forma semelhante acerca da omissão de receitas, não havendo inovação de critério jurídico;

1.3.4.2. Já o paradigma 3202-001.475 não trata de alteração de critério jurídico mas de livre convicção fundamentada do julgador;

1.3.5. A Turma Julgadora não tem competência para alterar os fundamentos jurídicos utilizados pela Autoridade Fiscal já que esta atividade é vinculada e obrigatória;

1.3.6. *“Caso o CARF venha a decidir pela procedência do Recurso de Ofício e o reestabelecimento da responsabilidade solidária, reitera-se que os autos devem ser devolvidos à DRJ para que haja o regular julgamento de todos os argumentos expostos na Impugnação do ora Recorrido”.*

1.4. Já os **Contribuintes** defendem a possibilidade de decreto de nulidade parcial de Acórdão de Piso, apontando como base da divergência os paradigmas abaixo (que serão analisados em juízo de prelibação):

Acórdão paradigma n.º 1302-002.716

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2009

ACÓRDÃO. INOVAÇÃO DE FUNDAMENTOS. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

E nulo o acórdão que apresenta como razão de decidir fundamento ainda não trazido ao processo, diferente do que embasou o Despacho Decisório, suprimindo instância e cerceando o direito pleno de defesa do contribuinte.

Acórdão paradigma n.º 1302-002.855:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 08/08/2006

COMPENSAÇÃO ESTIMATIVAS. POSSIBILIDADE. NULIDADE ACÓRDÃO.

Nos termos da súmula 84 do CARF, é possível a compensação de estimativas pagas indevidamente ou a maior. Não sendo analisado o direito creditório do contribuinte, sob o argumento já superado pelo CARF, é nulo o acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

1.4.1. No mérito, os **Contribuintes** destacam, basicamente, que outras decisões do CARF (os paradigmas, mais especificamente) reconheceram a nulidade parcial dos Acórdãos da DRJ.

1.5. Em contrarrazões a **Fazenda Nacional** destaca:

1.5.1. Os paradigmas indicados pelos **Contribuinte** tratam de processos de compensação, enquanto o Acórdão recorrido é um lançamento de ofício decorrente de operações de ágio;

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

1.5.3. *“Contudo, na hipótese de prevalecer a nulidade da decisão de primeira instância, entende-se que deve ser integral, pois do contrário haveria cerceamento do direito de defesa da União, vez que a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF não analisou o Recurso de Ofício”.*

## Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. O recurso da **Fazenda Nacional** é tempestivo, fundamentado em paradigmas de Turma Ordinária e não alterados por esta Corte. Resta clara da leitura do arrazoado a interpretação legislativa de direito processual tributário (e não de processual civil) questionada (artigo 29 do Decreto 70.235/72). Os paradigmas versam sobre as matérias devidamente prequestionadas no Acórdão recorrido de Turma Ordinária, que trata de nulidade – é bem verdade - mas não na forma da Lei 9.784/99 e sim na forma do artigo 59 inciso II do Decreto 70.235/72.

2.1.1. Os recursos dos **Contribuintes** são tempestivos, fundamentados em paradigmas de Turma Ordinária e não alterados por esta Corte. Resta clara da leitura do arrazoado a interpretação legislativa de direito processual tributário (e não de processual civil) questionada (artigo 59 do Decreto 70.235/72). Os paradigmas versam sobre as matérias devidamente prequestionadas (consta das fls. 42 dos Recursos Voluntários pedido de nulidade parcial, com posterior provocação da Turma por Embargos) no Acórdão recorrido de Turma

Ordinária, que trata de nulidade – é bem verdade - mas não na forma da Lei 9.784/99 e sim na forma do artigo 59 inciso II do Decreto 70.235/72.

2.2. Tal como descrito em votos anteriores, a similitude fática deve ser observada através das lentes da divergência jurídica, ou seja, se a similitude fática é ampla, fatalmente diversos elementos concretos devem ser deixados de lado na análise fática. Com isto não se quer ampliar ou restringir demasiadamente nenhum dos conceitos é que a similitude é de fato jurígeno, a consideração da divergência deve ser analisada a partir dos elementos importantes para o julgado. Com efeito, em um caso de crédito das contribuições a atividade do recorrente é importante para que se chegue até uma conclusão acerca da essencialidade ou relevância da despesas, todavia, esta mesma atividade é absolutamente irrelevante caso estejamos tratando, por exemplo, de alteração de critério jurídico, para este último caso pouco importa o tributo em análise, inclusive.

2.2.1. Dito isto e passando à análise do recurso da **Fazenda Nacional**, no acórdão recorrido constatou-se que a DRJ alterou os fundamentos do lançamento de ofício de não houve pagamento pelas ações adquiridas para as ações não teriam sido avaliadas por um laudo capaz de suportar a rentabilidade futura. Portanto, dois são os caminhos possíveis para os paradigmas, ou neles se constata alteração (qualquer alteração) de fundamentos do lançamento de ofício pela DRJ e, mesmo ante tal alteração, mantém-se o acórdão ou os paradigmas devem tratar justamente de operações de ágio (e a correspondente incidência de IRPJ e CSLL) em que o lançamento de ofício constata que não houve pagamento pelas ações adquiridas e a DRJ assevere posteriormente para manter o lançamento que as ações não teriam sido avaliadas por um laudo capaz de suportar a rentabilidade futura.

2.2.1.1. O Acórdão paradigma 1101-000.996 trata de omissão de receitas e sua consequente tributação pelo IRPJ e, com a máxima vênia, da leitura do acórdão sequer é possível identificar qual a tese descrita no TVF para fundamentar o lançamento e em que ponto esta tese diverge daquela descrita no Acórdão da DRJ. Este é o trecho em que é analisada a irrisignação do então recorrente contra a alteração de critério jurídico:

Relativamente à arguição de falta de aplicação uniforme em todo o lançamento de critério jurídico adotado pela fiscalização na tributação das receitas da empresa, cabe dizer que estando o lançamento revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto n. 70.235, de 1972, sem a ocorrência de erro na identificação do sujeito passivo, não há falar em nulidade.

2.2.1.2. Embora a ementa deva espelhar o Acórdão, a verdade é que ela muito pouco revela sobre a presença ou ausência de dissonância entre o lançamento de ofício e o decidido pela DRJ:

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Diante das irregularidades ou infrações apontadas pela fiscalização, que ensejaram o lançamento de ofício, os julgadores são livres para formar seu convencimento, externados nas razões de decidir. Fundamentos ou razões de decidir construídos nos limites da matéria em litígio, perfeitamente identificada na peça fiscal, não se confunde com aperfeiçoamento, inovação ou mudança de critério jurídico.

2.2.1.3. Se os “*fundamentos ou razões de decidir* [foram] *construídos nos limites da matéria em litígio*” quer dizer que eles estavam descritos anteriormente no lançamento de ofício que deve espelhar a matéria em litígio.

2.2.1.4. O paradigma 3202-001.475 trata de lançamento de ofício de II e IPI por afastamento de Ex tarifário em que a então recorrente alega nulidade do Acórdão recorrido vez que não apreciou o argumento acerca de nulidade do laudo em que se fundamenta o lançamento por falta de credenciamento do engenheiro certificante. A Turma Julgadora decidiu primeiro que o Órgão Julgador não é obrigado a rebater um a um todos os argumentos descritos pelos contribuintes e que, de todo modo, o argumento restava devidamente analisado pela decisão recorrida:

Alega a interessada que há nulidade da decisão recorrida na parte em que esta deixou de apreciar argumentação trazida pela contribuinte na impugnação, referente à nulidade do Laudo relativo ao Registro de Assistência Técnica FIANA/EQANA/n.º. 0029/2001 a .032/2001, elaborado pelo engenheiro Luiz Antônio Pereira, em razão de não se ter demonstrado o credenciamento do engenheiro perante a Receita Federal. Afirma que a demonstração do credenciamento é necessária e se encontra prevista no art. 36, §4º, da Instrução Normativa SRF n.º. 157/1998, com a redação dada pela IN/SRF n.º. 492, de 12/01/2005, a qual determina que o laudo deve vir acompanhado do respectivo ato de credenciamento do técnico

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

*In casu*, o acórdão recorrido abordou os aspectos principais atinentes à matéria, analisando a fundamentação legal que entendeu cabível ao seu posicionamento, não se podendo falar, portanto, em nulidade da decisão em razão de não ter enfrentado uma a uma as preliminares e questões apontadas na impugnação.

Como se só isso não bastasse, tem-se, ainda que não houve qualquer ausência de apreciação da matéria por parte da autoridade julgadora administrativa, que assim se pronunciou quanto à questão:

2.2.1.5. Destarte por ausência de similitude fática deixo de conhecer do Recurso Especial da **Fazenda Nacional**.

2.2.2. Os **Contribuintes**, a seu turno, insurgem-se contra o decreto de nulidade integral do julgado, *in casu* entendem que a nulidade deve ser somente no tópico em que houve alteração de critério jurídico. Assim, os paradigmas devem versar sobre casos em que somente parte do acórdão de DRJ foi declarado nulo, com a manutenção do restante do *decisum*.

2.2.2.1. No caso descrito no Acórdão 1302-002.716 a Turma Julgadora observou alteração de critério jurídico entre o despacho decisório que negou o direito creditório e o Acórdão da DRJ decretando a nulidade parcial do julgado de piso, somente na parte em que houve alteração de critério (exatamente o que pretendem os **Contribuinte** neste caso). O mesmo

se diga do paradigma 1302-002.855 em que a Turma Julgadora constatou que houve alteração de critério jurídico do lançamento, por inclusão de argumento subsidiário, e decretou a nulidade do julgado da DRJ somente no argumento subsidiário.

2.2.2.2. Claro, ambos os casos são processos que tem como objeto créditos dos contribuintes, enquanto o presente processo é um lançamento de ofício. Não menos verdade que o tema de fundo (o mérito, como queiram) dos três processos são díspares, aqui tratamos de tributação de ágio, o Acórdão 1302-002.855 trata de saldo negativo de IRPJ e CSLL, e o Acórdão 1302-002.716 de imposto pago no exterior sobre o lucro disponibilizado pelas controladas. No entanto, considero que as diferenças fáticas/normativas não afastam a similitude fática suficiente ao conhecimento do Especial.

2.3. DINAMARCO – em estudo único em que se fundamentou a teoria dos capítulos da sentença da Lei de Ritos de 2015 – após analisar - com a profundidade que lhe é peculiar - a doutrina italiana, conclui ser a sentença cindível em capítulos de acordo com o *decisum*, com a solução que se dá para cada uma das pretensões independentes e veiculadas no processo. O renomado autor particiona a sentença em limites verticais de acordo com a solução de cada pretensão e traça linhas horizontais em que estão presentes as questões que levam as soluções das pretensões (os fundamentos, no caso da decisão, a causa de pedir, no caso das alegações das partes).

2.3.1. Dentro destas caixas formatadas pelas linhas horizontais e verticais (questões e decisões) o professor das Arcadas analisa as possibilidade de decomposição das sentenças entre, por exemplo, matérias processuais e de mérito (que chama de capítulos heterogêneos das sentenças), dentro do mérito, pedidos sucessivos, alternativos e afins, e ainda decompõe as decisões de acordo com a possibilidade de segregar, de particionar o bem da vida.

2.3.2. Ao tratar do tema **NULIDADE DE CAPÍTULOS DE SENTENÇA**, DINAMARCO conclama os julgadores a manter eficaz a parte não viciada, com fundamento no artigo 248 do Código de Processo Civil de 1943, bem como alerta para a possibilidade latejante de *reformatio in pejus* caso a íntegra do julgado reste *re-decidida*.

2.3.3. Bem, como o próprio autor reconhece, a teoria dos capítulos da sentença deve observar o contexto normativo em que ela está inserido. O conceito de capítulos de sentença é normativo – não existe fora da Lei como uma entidade lógica pressuposta. Claro, a sentença é logicamente decomponível – como, basicamente tudo, salvo entidades quânticas – porém o conceito daquilo que pode ser separável em uma sentença parte (ou ao menos em grande medida passa) pela interpretação normativa. Por este motivo, CARNELUTTI no contexto italiano – em que há o recurso no interesse da lei, somente para dizer o direito – também separa decisões de acordo com as questões a serem decididas, fato criticado por LIEBMAN e DINAMARCO no contexto do ordenamento jurídico brasileiro, em que todos os recorrentes devem demonstrar interesse recursal (utilidade e necessidade da reforma da decisão no caso concreto).

2.3.4. Em nosso contexto, de processo administrativo fiscal - com rito definido por lei e aplicação meramente supletiva da *Lex Adjetiva* – as decisões proferidas são plenamente decomponíveis. Basta rememorar que a parte não impugnada e a parte que não impugna seguem

o mesmo caminho: encerramento prévio do processo administrativo fiscal com a inclusão do débito em dívida ativa.

2.3.5. Todavia, em termos de nulidade o processo administrativo fiscal direciona suas balizas de forma diversa daquela descrita no Código de Processo Civil. Enquanto o artigo 281 do CPC dispõe que “*a nulidade de uma parte do ato não prejudicará as outras que dela sejam independentes*” o Decreto 70.235/72 afirma que “*na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados*”. Para a norma cível é possível analisar a nulidade interna do ato, no PAF não, o ato administrativo decisório em si é nulo.

2.3.6. Ademais, o artigo 63 § 5º do RICARF dispõe que:

No caso de resolução ou anulação de decisão de 1ª (primeira) instância, as questões preliminares, prejudiciais ou mesmo de mérito já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento do recurso, por ocasião do novo julgamento.

2.3.6.1. Anular uma parte do ato, como pretendem os **Contribuintes** culmina por impedir que a Turma Ordinária resolva “*as questões preliminares, prejudiciais ou mesmo de mérito já examinadas*”, isto é, culmina em violação frontal ao descrito no RICARF.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço dos Recursos Especiais dos Contribuintes negando-lhes provimento.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto