



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.001868/2005-69
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.197 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 14 de julho de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PIC ENERGY SERVICES DO BRASIL LTDA

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

Ano-calendário: 2002, 2003

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. ROYALTIES. REGRAS DE DEDUTIBILIDADE. PAGAMENTO A PESSOA LIGADA.

AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. Não se conhece de recurso especial que pretende debater requisito de dedutibilidade não cogitado no acórdão recorrido e nem mesmo na acusação fiscal. A rejeição de embargos que suscita omissão quanto a este aspecto não constitui prequestionamento ficto para fins de caracterização de divergência jurisprudencial acerca da matéria não analisada.

AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto da discussão pretendida pela recorrente, concernente ao alcance dos limites percentuais de dedutibilidade de royalties pagos a pessoas jurídicas no exterior e não para afirmar a indedutibilidade em razão do pagamento a pessoas ligadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

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, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-000.880, na sessão de 6 de novembro de 2012, no qual foi dado parcial provimento ao recurso de ofício.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

PAGAMENTO DE ROYALTIES AO EXTERIOR. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. LIMITE DE DEDUÇÃO.

As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido. Nos termos da IN SRF nº 252/02, assim como com as soluções de consulta nº 252/98 e 274/98, quando houver transferência de tecnologia, deverá ser aplicado o limite constante da lei; e quando não houver transferência de tecnologia, referido limite de dedução de custo não será aplicável.

Recurso de ofício provido em parte.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados nos anos-calendário 2002 e 2003 a partir da constatação de inobservância do limite para dedução de *royalties*. A autoridade julgadora de 1ª instância cancelou parcialmente a exigência porque a autoridade fiscal não provou a transferência de tecnologia, bem como porque houve erro na determinação do limite de dedutibilidade, reduzindo a compensação indevida de prejuízo fiscal apontada em 2003 e cancelando integralmente a exigência de CSLL, sendo que esta exoneração se sujeitou a reexame necessário (e-fls. 862/869). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento parcial ao recurso de ofício, imputando ao sujeito passivo a prova de que não houve transferência de tecnologia em determinados serviços (e-fls. 879/896).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 13/12/2012 (e-fl. 898) e em 14/12/2012 retornaram ao CARF com embargos de declaração não admitidos conforme e-fls. 906/98. Os autos seguiram para a PGFN em 27/03/2013 e em 28/03/2013 foram devolvidos com interposição do recurso especial de e-fls. 911/925 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 977/978, do qual se extrai:

Aduz a Recorrente, em síntese, que no presente caso restou provado nos autos que os pagamentos foram feitos a pessoa ligada domiciliada no exterior, logo, a luz da Lei 4.506 há óbice para essa dedutibilidade.

A recorrente aponta divergência com o acórdão paradigma nº: 103-20.277, cuja ementa quanto a essa matéria transcrevo:

IRPJ LIMITE DE DEDUTIBILIDADE DESPESAS DE "ROYALTIES"

Embora a Lei nº 4.506/64 haja estabelecido modificações no que concerne à dedutibilidade das despesas de 'royalties', não derogou o art. 74 da Lei nº

3.470/58. Assim, o limite de que trata o art. 233 do RIR/80 se aplica tanto a royalties pagos a domiciliados nos Pais, como no exterior.

Passo à análise dos pressupostos recursais.

[...]

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois em situações fáticas semelhantes, chegou-se a conclusões distintas.

A divergência é patente: no acórdão recorrido entendeu que é cabível a dedutibilidade dos royalties pago a pessoa ligada no exterior, mesmo não ocorrendo transferência de tecnologia. De outro lado, no acórdão paradigma decidiu-se que a limitação de que trata o art. 74 da Lei 3.470/58 deve ser sempre observada.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização das divergências de interpretação suscitada.

Destarte, em vista do exposto DOU SEGUIMENTO ao recurso especial.

A PGFN argumenta que os pagamentos glosados *foram feitos a pessoa ligada domiciliada no exterior*, incidindo na vedação do art. 71 da Lei nº 4.506/64, consoante reconhecido nos Acórdãos nº 103-20.277 e 105-12.861. Aponta, ainda, *divergência jurisprudencial acerca do reconhecimento de despesas relativas à assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante*, indicando o paradigma nº 105-15.400.

Finaliza consignando que:

15. Por fim, cumpre registrar que o r. acórdão admitiu o reconhecimento de despesas de serviços não correlacionados a transferência tecnológica. Esse entendimento, contudo, colide com a mens legis que anima a Lei nº 8.383, art. 50, c/c o RIR, art. 354, § 3º, que visava uma maior inserção e competitividade das empresas brasileiras no cenário internacional.

16. Assim, não existindo agregação de valor no negócio, em face da ausência de transferência tecnológica, temos que incide a vedação prevista na Lei nº 4.506, art. 71, parágrafo único. Pensamento outro significa fazer tábua rasa do disposto no CTN, art. 111.

17. Registra a respeito da questão o eminente tributarista Hiromi Higuchi, in Imposto de Renda das Empresas Interpretação e Prática, 35ª edição, editora IR PUBLICAÇÕES LTDA, p. 368, verbis:

‘(...) Não consubstanciam assistência técnica com envolvimento de transferência tecnológica, simples serviços que se prestam sem se ligarem a uso de marcas de indústria e comércio ou a invento privilegiado (patentes de invento ou processos e fórmulas de fabricação), conforme decidiu o 1º CC no acórdão nº 101-75.250/84 (DOU de 101085).(...)’

Pede, ao final, que seja *conhecido e provido o recurso especial, a fim de reformando o v. acórdão ora recorrido em parte, ser restaurada a integralidade da autuação*.

Em 21/09/2020 a Contribuinte foi cientificada por edital, em razão de sua inaptidão (e-fl. 997/998), mas não se manifestou.

Os autos foram restituídos à Presidência de Câmara para saneamento, ante a constatação de necessidade de *complementação do exame de admissibilidade em relação ao segundo paradigma na primeira matéria e em relação à segunda matéria, bem como para avaliação se, quando a PGFN questiona o “reconhecimento de despesas de serviços não correlacionados a transferência tecnológica,” afirmando sua indedutibilidade e reportando-se a*

doutrina que, neste sentido, cita o Acórdão nº 101-75.250, caracterizaria matéria autônoma (e-fl. 1010).

No exame complementar de admissibilidade (e-fls. 1012/1017) foi rejeitado o segundo paradigma acerca de *pagamentos feitos à pessoa ligada domiciliada no exterior*, bem como negado seguimento ao recurso especial acerca das matérias *reconhecimento de despesas relativas à assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante e reconhecimento de despesas de serviços não correlacionados a transferência tecnológica*, a primeira por dessemelhança entre os acórdãos comparados e a segunda porque não se admitiu como indicação de paradigma *a mera transcrição de doutrina que, por sua vez, eventualmente venha a fazer referência a um julgado*, bem como porque *na decisão recorrida discute-se se os serviços de consultoria financeira e consultoria de recursos humanos e os reembolsos de despesas pagos ao exterior estão sujeitos, ou não, ao limite disposto no art. 355, inciso III, do RIR/99, e não se, para a dedutibilidade de despesas de serviços, é necessária, ou não, a existência de transferência tecnológica*.

Os autos foram remetidos à PGFN em 11/05/2021 e retornaram com agravo em 12/05/2021 (e-fls. 1019/1029), seguindo-se sua rejeição conforme despacho de e-fls. 1038/1043. Com a ciência desta decisão à PGFN (e-fls. 1045), os autos foram restituídos para esta Relatora.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Embora a Contribuinte não tenha contestado a admissibilidade do recurso fazendário, a apreciação do mérito, nesta instância especial, da matéria que teve seguimento se mostra inviável porque ela não foi debatida nestes autos, assim como também não o foi no paradigma indicado pela PGFN.

De fato, a decisão de 1ª instância bem sintetiza a acusação fiscal nos seguintes termos:

Trata o presente feito dos lançamentos de ofício do IRPJ, R\$ 907.122,87, fls. 365, e da CSLL, R\$ 335.204,22, fls. 370, atinentes aos anos calendário de 2002 e 2003, parcialmente impugnados pelo sujeito passivo.

2.- Fundamentaram as autuações:

2.1.- a glosa de valores de custos de serviços prestados por residentes no exterior, no montante de R\$ 3.724.491,54, considerados indedutíveis por excederem ao limite de dedutibilidade reportado no art. 355, III, do RIR/99, segundo entendimento fiscal.

2.2.- a glosa de prejuízos fiscais do ano calendário de 2002, indevidamente compensados no ano calendário de 2003, face à recomposição da base de cálculo do IRPJ, objeto da autuação anterior.

2.3.- por reflexividade, foi exigida a CSLL, sobre os mesmo valores fundamentos materiais da autuação relativa ao IRPJ.

3.- Para efeitos de determinação do limite reportado no artigo 355 de dedutibilidade do custo/despesa, foi tomada,, como receita líquida, a receita bruta deduzida do ISS e do IRFONTE, fls. 362/363.

A autoridade julgadora de 1ª instância compreendeu que a limitação expressa no fundamento legal do lançamento somente se verificaria se a remuneração envolvesse transferência de tecnologia, circunstância ausente em relação a alguns dos itens parcialmente glosados:

8.- Os serviços objetos desta pendenga se relacionam a condicionamento, preparação para funcionamento, pré-operação e operação inicial da Usina Termoelétrica Três Lagoas e dos sistemas Interconectados, mediante contrato celebrado com o Consórcio CNO/Promon-UTE- Três Lagoas, fls. 433.

8.1.- Evidentemente, reembolso de despesas de técnicos especializados, pré-operação de turbina, teste de performance, serviços gerenciais de recursos humanos e financeiro, sua natureza não traduzem transferência de tecnologia. Portanto, não se enquadram no conceito limitador da dedutibilidade de seu dispêndio.

8.2.- Em sentido inverso, o desempenho em horas de condicionamento técnico e de treinamentos, sem dúvidas, envolve transferência de tecnologia. Como, aliás, o reconheceu o próprio contribuinte.

Depois de ajustar a receita líquida para determinação do limite legal de dedução em R\$ 7.481.655,21, a autoridade julgadora de 1ª instância verificou que os itens com transferência de tecnologia, no valor de R\$ 605.100,27, excediam o limite legal de R\$ 374.082,61 em R\$ 231.017,66. Na tabela elaborada em impugnação, estes itens foram referidos pela Contribuinte como 2, 7, 8 e 16.

O Colegiado *a quo*, por sua vez, analisando os demais itens, decidiu restabelecer a parcialmente a glosa nos seguintes termos:

As despesas relacionadas nos itens 1, 3, 11, 12, 13, 18, 19, 20, 21, 25, 28, 31, 32, 35 e 37, o Contribuinte relaciona como reembolso de despesas, não sujeitas à restrição do art. 355 do RIR/99.

As despesas relacionadas nos itens 33 e 24 referem-se a contrato com a PIC Argentina, tendo por objeto “prestação de serviços de consultoria financeira e de recursos humanos”, não sujeito a registro no INPI, pelo que não implica em transferência de tecnologia.

Com relação aos itens 4, 5, 6, 9, 14, 17, 22, 24, 26, 29, 30 e 36, a Contribuinte os classifica como “Serviços Pré-Operacionais”.

Segundo alega, trata-se de serviços prestados por técnicos estrangeiros, tais como mecânicos, eletricitas, engenheiros e operadores, que foram contratados para desenvolver atividades no Brasil pois a Impugnante “não tinha empregados locais para desempenhar as tarefas para as quais foi contratado de acordo com o Contrato de Serviço para Condicionamento, Preparação para Funcionamento, Pré-Operação, Colocação em Funcionamento e operação Inicial da Usina Termoelétrica Três Lagoas e dos Sistemas Interconectados” (fls. 431/432). Segundo alega:

[...]

Por fim, os serviços 10, 15, 23 e 27 foram classificados como Serviços Técnicos de Publicações, entendidos como “elaboração de documentos internos, da própria prestadora de serviços, para assegurar que o serviço posterior de execução em campo tenha a qualidade e o controle necessários”.

Analisando o contrato a que se referem os pagamentos, identifico que o contrato original celebrado entre a “PIC Brasil” e a “PIC EUA” previa o seguinte objeto, in litteris (fls.220 e 221)

[...]

Por sua vez, quanto à forma de remuneração, o contrato previu, além da cláusula de reembolso de despesas (item 2.03), os seguintes honorários, a saber:

[...]

Assim, da leitura do contrato firmado entre a PIC Brasil e a PIC EUA, os serviços estão discriminados no anexo A e a forma de cálculo para remuneração dos respectivos serviços está discriminado no anexo B.

O anexo A do contrato, às fls. 226 e 227 prevê os seguintes serviços:

[...]

Por sua vez, a remuneração por estes serviços será realizada, conforme a qualificação profissionais, pelos seguintes valores por hora:

[...]

Basicamente, o contrato prevê a prestação de serviços (i) pré-operacionais e (ii) pós-operacionais.

Os serviços pré-operacionais estão descritos nos itens 1, 2, 3 e 5, sendo que os três primeiros referem-se à elaboração de manuais de apoio às fases pré-operacionais; e o último refere-se à elaboração de um cronograma de implantação do projeto.

O serviço pós-operacional está relacionado no item 4, e refere-se à ajustes nos procedimentos previstos nos manuais descritos nos itens 1, 2 e 3, elaborando recomendações por meio de “uma lista de deficiências aparentes que possam afetar de forma adversa a operação e manutenção do Projeto, ou de melhorias a serem implementadas ao mesmo”.

Permissa venia, em que pese a decisão proferida pela DRJ do Rio de Janeiro, não encontrei elementos no contrato assinado pela Contribuinte com a PIC EUA, qualquer respaldo que sustente a tese adotada na impugnação. Ressalto que a cessão do contrato pela PIC EUA para a PIC Caribbean não alterou o objeto do negócio, sua forma de execução ou de remuneração.

Veja-se: não está previsto, no contrato, a vinda de técnicos estrangeiros para trabalhar no Brasil, mas apenas e tão somente, na parte pré-operacional, a elaboração de manuais por meio de técnicos estrangeiros, como forma de instruir a operacionalização futura do empreendimento do Brasil.

Ainda, não existe qualquer prova de que as cláusulas do contrato tenham sido alargadas, com o emprego de mão-de-obra estrangeira operacional na instalação do empreendimento no Brasil. Não procede, assim, a afirmação da Contribuinte, em sua impugnação, de que não poderia ter havido a transferência de tecnologia, por falta de pessoal no Brasil, assim como não identifico substância na afirmação de que “foi necessário recorrer a técnicos estrangeiros para prestação de tais serviços”.

Por outro lado, identifico que o contrato em comento foi objeto de registro perante o Instituto Nacional de Propriedade Industrial, na Diretoria de Transferência de Tecnologia, com o objeto “SAT – serviços técnicos relacionados ao condicionamento, preparação para funcionamento, pré-operação, colocação em funcionamento e operação inicial da usina termoeletrica “Três Lagoas” e dos sistemas interconectados”; ou seja, exatamente o mesmo que foi descrito pela decisão recorrida como suficiente ao afastamento do limite de dedução de custos.

Salvo melhor juízo, a partir do momento em que o contrato é registrado no INPI, afigura-se a existência de transferência de tecnologia na sua execução. Concordo com o Contribuinte quando, em suas razões de impugnação, assevera que, num mesmo contrato registrado perante o INPI, podem existir serviços com transferência de tecnologia, e serviços sem transferência de tecnologia.

No entanto, partindo-se do pressuposto de que o contrato está registrado no INPI, caberia ao contribuinte comprovar qual serviço não comporta transferência de tecnologia.

No caso dos autos, (i) todas as descrições de serviços apresentadas na impugnação relacionavam-se à fase pré-operacional; (ii) não havia previsão contratual de realização de serviços operacionais diretamente por meio de mão-de-obra estrangeira, como alegado na impugnação e (iii) não se comprovou que esta mão de obra tenha sido efetivamente prestada.

Ressalto, neste ponto, que a empresa PIC Caribbean, recebedora da maioria dos pagamentos realizados pela Contribuinte, não possui, no seu objeto social (fls. 159-verso e 160), atividade operacional pretendida na impugnação, o que reforça a natureza dos pagamentos realizados em seu favor, relacionados à transferência de tecnologia.

No que toca ao contrato mantido pela Contribuinte com a PIC Argentina (fls. 263/264), o mesmo de fato refere-se a serviços de consultoria financeira e consultoria de recursos humanos, não sujeitos à dedutibilidade.

Ainda, quanto ao reembolso de despesas, por óbvio as mesmas não integram a base de limitação da dedutibilidade.

Por fim, no que toca à base de incidência para o cálculo do limitador, tem razão a decisão recorrida. De fato, o IRRF não deve ser deduzido na receita líquida para fins de aplicação do limite de 5% .

Diante do exposto, entendo deva ser dado parcialmente provimento ao recurso de ofício, de forma a que apenas as despesas relacionadas nos itens 1, 3, 11, 12, 13, 18, 19, 20, 21, 25, 28, 31, 32, 35 e 37 (reembolso) 33 e 24 (PIC Argentina) sejam expurgadas do limite de dedução previsto no art. 355 do RIR/99, observando a orientação da DRJ quanto à forma de apuração da Receita Líquida, com a exclusão do IRRF das deduções aplicáveis à receita bruta.

Como se vê, a análise promovida pelo Colegiado se prendeu à identificação de evidências de transferência de tecnologia para decisão acerca da aplicabilidade do limite legal de dedução. Em momento algum se debateu o fato de os pagamentos terem sido feitos em favor de empresa ligada.

Somente em embargos a PGFN suscitou este aspecto, invocando o disposto no art. 71, parágrafo único, alíneas “d” e “e” da Lei nº 4.506/64 e reportando acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes que negariam dedutibilidade aos valores em debate nestes autos quando pagos a pessoa vinculada. Adicionou, ainda, questionamentos acerca da necessidade de averbação dos correspondentes contratos no INPI, e afirmou a indedutibilidade total dos valores pagos na hipótese de ausência de transferência de tecnologia.

Os embargos foram rejeitados pelo Presidente do Colegiado, acolhendo proposta do relator, ex-Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, nos seguintes termos:

A questão que permeou a lavratura do auto de infração, assim como as decisões proferidas pela DRJ e por este Conselho **referem-se à observância dos limites à dedução da despesa com royalties na transferência de tecnologia; e não a indedutibilidade dessa despesa.**

Desta forma, restrito ao princípio do non reformatio *in pejus*, não pode a decisão proferida na esfera do processo administrativo, agravar a situação do contribuinte se comparada ao lançamento original.

É dizer, apresentada a impugnação e instaurado o processo administrativo, não pode o lançamento ser modificado para agravar a situação jurídica posta em desfavor do contribuinte.

No caso dos autos, discute-se a aplicação do limite à dedutibilidade no pagamento de royalties ao exterior; e não a indedutibilidade de referido pagamento.

Em suma, tem-se que **a Embargante pretende, com relação à parte restaurada do auto de infração, dar solução mais gravosa que a do próprio lançamento, o que não tem cabimento.**

Lado outro, tem-se que houve o provimento parcial do recurso de ofício, restaurando o auto de infração originalmente lançado, salvo com relação a dois grupos de despesas: reembolsos de despesas e despesas com consultoria financeira. Leia-se a decisão embargada, in verbis:

[...]

Assim, **as despesas que foram excluídas do limite de dedução não foram consideradas como royalties**, afastando, da mesma forma, a aplicabilidade dos argumentos postos pela Embargante. *(negrejou-se)*

Apesar da contextualização assim fixada na resposta aos embargos de declaração, a PGFN interpôs recurso especial para, no único ponto admitido, defender que:

II.1) DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL ACERCA DOS PAGAMENTOS FEITOS À PESSOA LIGADA DOMICILIADA NO EXTERIOR

8. No caso vertente, restou provado que os referidos pagamentos foram feitos a pessoa ligada domiciliada no exterior.

9. A respeito da questão cumpre registrar que a Lei nº 4.506 veda o reconhecimento de despesas de royalties à pessoa ligada, verbiis:

Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao impôsto de renda, será admitida: (...)

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

a) os aluguéis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzam rendimentos, como o prédio de residência;

b) os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder do preço ou valor do mercado;

c) as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;

d) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

e) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

1) Pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;

2) Pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto; (...)

10. Portanto, há óbice legal para o reconhecimento da referida despesa, como o fez o v. acórdão recorrido.

11. Destarte, merece ser reformado nesta parte o v. acórdão recorrido, eis que destoante do seguinte PARADIGMA, verbiis:

‘IRPJ LIMITE DE DEDUTIBILIDADE DESPESAS DE "ROYALTIES"
Embora a Lei nº 4.506/64 haja estabelecido modificações no que concerne à dedutibilidade das despesas de "royalties", não derogou o art. 74 da Lei nº 3.470/58. Assim, o limite de que trata o art. 233 do RIR/80 se aplica tanto a royalties pagos a domiciliados nos Pais, como no exterior. (ACÓRDÃO N. 103-20.277, DOC. 1)

[...]

Em exame de admissibilidade compreendeu-se que *a divergência é patente: no acórdão recorrido entendeu que é cabível a dedutibilidade dos royalties pago a pessoa ligada no exterior, mesmo não ocorrendo transferência de tecnologia. De outro lado, no acórdão paradigma decidiu-se que a limitação de que trata o art. 74 da Lei 3.470/58 deve ser sempre observada.*

Contudo, como visto, a discussão da dedutibilidade dos valores glosados em razão de terem sido pagos a *pessoa ligada no exterior* somente foi suscitada em embargos de declaração e rejeitada justamente porque não aventada até então nos autos, nem mesmo na acusação fiscal.

Eventualmente poder-se-ia cogitar que a rejeição dos embargos resultaria na admissão de pagamentos cuja dedução é vedada pelo art. 71 da Lei nº 4.502/64, constituindo prequestionamento ficto que permitiria a caracterização de dissídio jurisprudencial em face de paradigma que negasse essa dedução, dado que o Código de Processo Civil assim passou a dispor acerca do tema:

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.

Necessário, porém, melhor expor o conteúdo deste dispositivo para evidenciar a incompatibilidade entre a função do art. 1025 do Código de Processo Civil no âmbito do Poder Judiciário e a competência específica atribuída pelo Regimento Interno do CARF a esta instância especial.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Agravo regimental improvido, sem discrepância.

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

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

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

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

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

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

Agravo regimental improvido. (*negrejou-se*)

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

² Op. Cit., p. 740.

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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No AgInt no Agravo em Recurso Especial nº 844.804-MG⁴, uma vez não identificado erro, omissão, contradição ou obscuridade no acórdão recorrido, o prequestionamento não restou demonstrado, subsistindo válida a fundamentação da decisão recorrida, especialmente em aspectos probatórios que não poderiam ser reapreciados em sede de recurso especial. O acórdão de relatoria do Ministro Humberto Martins, na 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, restou assim ementado:

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

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

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

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

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

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

Agravo interno improvido.

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

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 nº 1.653.588-MG, relatado pelo Ministro Sebastião Reis Junior:

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

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

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

3. Diante da fundamentação inidônea apresentada pelas instâncias ordinárias, afasto a 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 nº 1.644.163-SC, constatada omissão no acórdão recorrido, declarou-se violado o art. 1022 do Novo Código de Processo Civil em face de matéria de fato, acerca da qual não era possível aplicar plenamente o prequestionamento ficto para admiti-la ocorrida, o que ensejou a anulação do acórdão que apreciara os embargos para pronunciamento a respeito da matéria de fato⁵. O Ministro Herman Benjamim 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

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

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

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

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

Prejudicada a análise das questões mérito.

O Supremo Tribunal Federal, na mesma linha, manifestou-se acerca da aplicação do art. 1025 do Novo Código de Processo Civil para afastá-la em face de recurso extraordinário formalizado na vigência do Código de Processo Civil de 1973⁶, bem como afirmou a ausência de prequestionamento se efetivamente não houve a omissão arguida em embargos de declaração⁷, 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 nº 343, de 2015, mas que já constava do RICARF anterior, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, nos mesmos termos do Regimento atual, apenas que localizado no §3º do art. 67 do Anexo II:

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

[...]

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

[...] (negrejou-se)

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

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

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;

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

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

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

E é precisamente neste ponto que se constata a inaplicabilidade, em sede administrativa, do 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

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

interpretação tida como correta acerca do dispositivo legal que, apesar de não apreciado na decisão recorrida, foi arguido em embargos posteriormente rejeitados.

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

Retornando ao presente caso, tem-se que a PGFN não logrou demonstrar dissídio jurisprudencial acerca do ponto de decisão que lhe foi desfavorável, qual seja, a indedutibilidade dos valores glosados em razão de terem sido pagos a pessoa ligada. Esta matéria não foi apreciada no acórdão recorrido e, eventualmente, a divergência somente se estabeleceria em face de paradigma que, analisando acusação fiscal semelhante, mantivesse a glosa sob o fundamento que não fora antes suscitado.

E, para além de a PGFN não erigir o dissídio nestes termos, nota-se que o paradigma admitido sequer debateu a indedutibilidade de royalties a pessoa ligada. Tratava-se, no Acórdão nº 103-20.277, de *glosa de despesas de royalties pelo uso de marca de comércio ou nome comercial em montante superior ao limite de 1% permitido na legislação e a ementa indicada pela PGFN reporta a decisão contrária à pretensão do sujeito passivo de que o limite em referência somente fosse aplicável em despesas de “royalties” quando pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, afastando-o na hipótese de pagamento a pessoas jurídicas domiciliadas no País, desde que sejam “necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz rendimentos”*. Vale a transcrição, na íntegra, da defesa lá apreciada:

No mérito, cita o art. 74 da Lei nº 3470/58, o artigo 12 da Lei nº 4.131/62, o art. 6º. do Decreto-Lei nº 1.730/79 e os artigos 52 e 71 da Lei nº 4.506/64 para concluir que, com base no artigo 2º. da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, que a lei nº 4.806/64, ao regular inteiramente as normas constantes dos demais dispositivos mencionados, os revogou. Assim sendo, na vigência das normas constantes do art. 52, da Lei nº 4.506/64, somente existe limitação à dedutibilidade de despesas de royalties quando pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior. Enquanto o art. 71 do mesmo diploma legal admite sua total dedução, sem quaisquer limites, quando pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no País, desde que sejam "necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz rendimento".

O Colegiado que proferiu o paradigma rejeitou esta pretensão, e foi neste contexto que afirmou aplicável o art. 74 da Lei nº 3.470/58, como indicado em sua ementa:

IRPJ - LIMITE DE DEDUTIBILIDADE - DESPESAS DE "ROYALTIES" - Embora a Lei nº 4.506/64 haja estabelecido modificações no que concerne à dedutibilidade das despesas de 'royalties, não derogou o art. 74 da Lei nº 3.470/58. Assim, o limite de que trata o art. 233 do RIR/80 se aplica tanto a royalties pagos a domiciliados no País, como no exterior.

Assim, o paradigma aceito no exame de admissibilidade não se presta a validar a tese defendida pela PGFN, expressando, apenas, interpretação acerca de outros limites de dedutibilidade de royalties, limites estes, aliás, fixados em legislação tributária distinta da examinada nestes autos, que tem em conta a existência, ou não, de transferência de tecnologia em face de pagamentos por serviços e reembolso de despesas.

Aliás, o exame complementar de admissibilidade bem apreendeu esta distinção quando rejeitou o segundo paradigma indicado para esta matéria, nos seguintes termos:

Enquanto na decisão recorrida discute-se se os serviços de consultoria financeira e consultoria de recursos humanos e os reembolsos de despesas pagos ao exterior estão sujeitos, ou não, ao limite disposto no art. 355, inciso III, do RIR/99, no acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 105-12.861, de 1999), ao contrário, discute-se se a limitação estabelecida no art. 233 do RIR/80 dirige-se indistintamente a beneficiários residentes no Brasil ou no exterior.

Inexiste, portanto, divergência jurisprudencial a ser apreciada nesta instância especial, quer porque o tema suscitado pela PGFN não foi prequestionado, quer porque o paradigma indicado trata de contexto fático e legislativo distinto do examinado nestes autos.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora