

## Anulação e reforma parcial de decisões da DRJ no Carf

Na coluna desta quarta-feira (9/9), abordaremos um tema bastante específico do rito do PAF, qual seja, o procedimento específico a ser adotado nos casos de *anulação* e *reforma* (parcial) de decisões da DRJ, por acórdãos do Carf. Esse ponto é absolutamente lacônico no regimento interno do órgão, não havendo qualquer regra específica sobre o tratamento dessas ocorrências, razão pela qual abordaremos o seu tratamento, à luz da legislação pertinente.



**Carlos Augusto Daniel Neto**  
Advogado

Em breve síntese, o acórdão é *anulado* quando ele possui algum vício

material (como inovação no critério jurídico adotado pela fiscalização, ausência de motivação etc.) ou formal (vício de procedimento, incompetência etc.) que o torne juridicamente *inválido*, de modo que o Carf, ao pronunciar tal nulidade, desfaz o ato em questão, declarando prejudicados os atos posteriores, se for o caso, e determinando que a DRJ profira nova decisão, conforme estabelecido no artigo 59, §§1º e 2º do Decreto nº 70.235/72 [1](#).

Por outro lado, há situação distinta quando o acórdão é objeto de *reforma total ou parcial*. A *reforma total* implica a alteração integral do entendimento firmado pela instância *a quo*, ao passo que a *reforma parcial* se dá quando o Colegiado *ad quem* reforma questão preliminar (de caráter processual ou de mérito) ou prejudicial (de caráter meritório [2](#)) acatada pela instância *anterior*, determinando o retorno à DRJ para que ela prossiga na análise das demais questões impugnadas, proferindo acórdão complementar, sob pena, inclusive, de uma indevida supressão de instância.

Essa distinção de tratamento entre anulação e reforma, conquanto presente nos julgamentos, não encontra previsão regimental expressa. Não obstante, ela foi expressamente considerada no "Manual do Presidente de Turma", editado pelo próprio Carf, que reflete o entendimento institucional acerca de questões procedimentais, *verbis*:



*"Ainda no que diz respeito às preliminares, convém destacar que, se o colegiado ad quem superar, por decidir de forma diversa, uma preliminar acolhida pelo colegiado a quo, essa decisão ad quem não implica nulidade da decisão a quo, mas simplesmente a sua reforma e, conforme a natureza da preliminar, o processo poderá retornar à autoridade julgadora a quo, para que esta prossiga na apreciação antes interrompida com o acolhimento da preliminar. (...)*

*Mantida a preliminar pela DRJ, cabe Recurso Voluntário ao Carf. Nesse caso, se a preliminar for superada pelo colegiado do Carf, o processo deverá ser devolvido à DRJ, para prosseguimento da análise do pleito do interessado. Reitera-se que a parte prejudicada deve ser cientificada, já que tem direito a recorrer, se for o caso" [3](#) (grifos do autor).*

O manual estabelece expressamente a distinção entre a anulação e reforma, bem como estabelece o procedimento ulterior no caso de reforma, com a devolução do processo à DRJ para exame dos demais argumentos do contribuinte ou responsável. Após a decisão da DRJ, *caso tenha havido qualquer espécie de prejuízo à parte*, ela terá direito de apresentar novo recurso voluntário.

Esse ponto é interessante pela miscelânea de situações que podem surgir. Consideremos um caso no qual a DRJ tenha dado provimento a uma preliminar de decadência, a qual foi reformada pelo Carf, com remessa à DRJ para análise dos demais argumentos.

Caso a nova decisão da DRJ dê provimento ao mérito da impugnação do contribuinte, o recurso voluntário dele deverá ser considerado prejudicado; por outro lado, caso seja negado, o contribuinte terá direito de apresentar novo recurso, se manifestando sobre a decisão.

E nos casos em que há contribuintes e responsáveis? É preciso atentar que existem *questões comuns* entre eles, e *questões específicas* de cada um (e.g. as condições de imputação de responsabilidade), além disso, mesmo em questões comuns, é possível que eles apresentem argumentos distintos para o provimento. Caso o Carf reforme o acórdão da DRJ, na parte em que proveu uma *questão específica* do responsável (que subiu por meio de recurso de ofício), tendo deixado de analisar os seus argumentos de mérito, ele não pode julgar de imediato a questão comum aduzida pelo contribuinte em um eventual RV, devendo mantê-lo sobrestado, aguardando a nova decisão da DRJ (e, caso haja algum prejuízo ao responsável, um novo RV da sua parte), para que o julgamento seja retomado, com toda a matéria devolvida à segunda instância, sob pena de cerceamento do direito de defesa.

Sobre esse tema, há alguns acórdãos que abordam a matéria com exemplar clareza.

No acórdão nº 1402-002.254 [4](#), verificou-se que um argumento de mérito restou prejudicado, não tendo sido analisado pela DRJ. Em razão disso, e para evitar supressão de instância, a turma determinou o retorno dos autos à DRJ, *"a fim de que seja prolatada decisão complementar com apreciação dessa matéria"*, inclusive especificando o rito que deveria ser adotado, a depender do entendimento da DRJ, na linha do que pontuamos acima.

O acórdão nº 1402-000.363 [5](#) vai além, não apenas apontando que a decisão recorrida deixou de analisar uma questão de mérito prejudicada, determinando a sua reforma parcial [6](#), para que a turma *a quo* analise esse ponto em decisão complementar a ser proferida, bem como determinando que *"após a ciência desse novo acórdão, transcorrido o prazo para a apresentação do recurso voluntário, (...) retornem-se os autos a este colegiado para inclusão em nova pauta de julgamentos"*. Aqui, reconheceu



o colegiado, com razão, que a turma que iniciou o julgamento das questões de determinado processo se torna *preventa* para o julgamento de eventuais questões que serão enfrentadas em acórdão complementar da DRJ.

No acórdão nº 2401-004.972 [7](#), ao dar provimento ao recurso de ofício relativo à decadência, determinou-se o retorno dos autos para que a DRJ julgasse o mérito do período não decaído. Aqui, havia simultaneidade de RO e RV: em relação a este, por envolver matéria que não se confundia com a que seria julgada pelo acórdão complementar, entendeu prejudicada a sua análise naquele momento, determinando que ele deveria aguardar o retorno do processo, para julgamento conjunto.

Na mesma linha, o acórdão nº 2302-01.803 [8](#), no qual se determinou que o efeito procedimental da reforma da decisão da DRJ que havia reconhecido a decadência era o retorno dos autos à instância *a quo* para julgamento dos demais pontos, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Como se vê, os acórdãos em questão deixam evidente a diferença de regime procedimental entre a anulação e a reforma (parcial) da decisão proferida pela DRJ.

Diferentemente da *anulação*, na qual normalmente há a perda de validade de tudo que sucedeu o ato inválido, retornando o processo ao estado que estava antes da sua realização, na *reforma*, há uma *continuidade* do julgamento. Ou seja, as turmas do Carf iniciaram a análise de parte das questões controversas do processo, não podem avançar sobre as demais que não foram objeto de manifestação da DRJ, razão pela qual se interrompe o julgamento, determinando que a DRJ complemente a análise (*exarando decisão complementar*), para que *o restante do mérito* seja julgado e devolvido à 2ª instância.

Essa distinção gera importantes reflexos práticos, sob o regime jurídico procedimental, a exemplo da própria competência das turmas do Carf para prosseguir o julgamento dos processos que retornaram da DRJ após proferido o acórdão complementar.

O artigo 63, §5º, do RICarf, estabelece que no caso de anulação da decisão de primeira instância, *todas as questões do processo serão reapreciadas, em novo julgamento*: retorna-se ao estágio anterior ao proferimento da decisão anulada, na esteira do que determina o artigo 59, §1º, do Decreto 70.235/72, e, no caso de eventual recurso voluntário, o processo deverá ser novamente sorteado entre todas as turmas da seção de julgamento, seguindo o rito ordinário de sorteio.

Por outro lado, nos casos de *reforma*, a turma já iniciou o julgamento do processo, interrompendo-o apenas para atender ao direito do contribuinte ao duplo grau administrativo, provocando uma decisão complementar da DRJ. Na linha do acórdão nº 1402-000.363, mencionado acima, essa circunstância estabelece a prevenção do colegiado para prosseguir no julgamento (salvo sua extinção, por óbvio).



Esse mesmo *regime de prevenção* é observado com bastante clareza nos acórdãos nº 1302-002.629 [9](#) e 2102-002.649 [10](#): no primeiro, o relator do acórdão anterior (1302-001.077) não era mais conselheiro do Carf, mas o processo retornou para o mesmo colegiado que iniciara o julgamento, enquanto no segundo, a mesma conselheira-relatora da decisão anterior (2102-000.332) seguia no Carf, sendo a ela redistribuído, na mesma turma. Diferentemente da *anulação*, na qual a segunda decisão da DRJ substitui a primeira (anulada), na *reforma*, a segunda decisão é uma *continuação da decisão proferida anteriormente*. Ela possui um caráter *integrativo* em relação à primeira, à medida que analisa os demais argumentos desenvolvidos, permitindo que a turma prossiga seu julgamento quanto a eles.

Ora, caso não fosse assim, teríamos situações canhestras de *um mesmo processo* com parte de seu conteúdo julgado por uma turma, e parte por outra, em momentos temporais distintos. Isso afetaria, no mínimo, o princípio do juiz natural, e geraria problemas como o *dies a quo* para apresentação do recurso especial, bem como a discussão de que presidente de câmara seria competente para a admissibilidade (caso as turmas fossem de câmaras distintas).

Essa discussão ganha relevo em razão da proposta de inclusão no RICarf do artigo 49, §12º, *verbis*:

"Artigo 49 (...)

**§12. No caso de *anulação* ou *reforma*, pelo Carf, da decisão de primeira instância, e o novo acórdão for objeto de recurso voluntário ou de ofício, o processo administrativo fiscal será submetido a novo sorteio, no âmbito da Seção de Julgamento, independentemente de o relator que proferiu a decisão anulatória ou reformatória integrá-la".** (grifos do autor).

A proposta de inclusão do referido dispositivo proposto vem, em termos práticos, corroborar a leitura feita acima acerca do *atual* regime procedimental de anulação e reforma de acórdãos da DRJ. *Ora, caso ambos já fossem submetidos a novo sorteio, não haveria a necessidade de qualquer alteração nesse sentido*. Pelo contrário, atualmente eles possuem regimes distintos, como demonstrado acima.

O tema é sofisticado e técnico, mas demanda uma reflexão minuciosa, como forma de garantir que não haja o julgamento de processos por quem seja incompetente para tanto, maculando a validade da decisão final de manutenção ou exoneração do crédito tributário.

[1](#) "Artigo 59 – São nulos:

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

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

[2](#) V.g., o reconhecimento de uma decadência prejudica o conhecimento de outras questões meritórias



---

(causas de pedir) desenvolvidas por um Recorrente, assim como o reconhecimento quanto à injuridicidade do crédito em si cobrado prejudica, por sua vez, o conhecimento de outras questões meritórias desenvolvidas subsidiariamente, como, por exemplo, a indevida capitulação da multa ou mesmo a sua qualificação ou agravamento.

3 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). *Manual do Presidente de Turma*, versão 2.0. Brasília, 2018, p.51.

4 Relator Cons. Leonardo de Andrade Couto, julgado em 07/07/2016.

5 Relator Cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto, julgado em 07/06/2016.

6 Apesar do relator falar em “nulidade parcial”, em rigor se verifica que ele trata de “reforma parcial”, na esteira da terminologia fixada no Manual do Presidente de Turma do Carf.

7 Redatora Designada Cons. Claudia Montez, julgado em 06/07/2017.

8 Relator Cons. Arlindo da Costa e Silva, julgado em 15/05/2012.

9 Relator Cons. Luiz Tadeu Matosinho, julgado em 13/03/2018.

10 Relatora Cons. Núbia Matos Moura, julgado em 13/08/2013.

**Date Created**

09/09/2020