



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

**Processo nº** 12897.000868/2009-98  
**Recurso nº** 905.168 Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-00.603 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de novembro de 2011  
**Matéria** IRPJ e outro  
**Recorrente** Vale S.A.  
**Recorrida** Fazenda Nacional

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

Exercício: 2008

Ementa:

**CONCOMITÂNCIA ENTRE OS PROCESSOS JUDICIAL E ADMINISTRATIVO**

Na medida judicial, o recorrente pede a não aplicação do art. 74 da MP 2.158 em razão da causa de pedir “incompatibilidade com os tratados para evitar a bitributação”. Já no feito administrativo, para afastar a tributação nacional, o recorrente pede a aplicação do art. 23, nº 2, do Tratado com a Áustria. Como o pedido judicial não pode ser formulado em tese, seu objeto é definido em face das controladas relacionadas na inicial, dentre as quais, não consta nenhuma domiciliada na Áustria. Por esse motivo, não há concomitância entre a ação judicial e o processo administrativo no que concerne, quanto a este último, ao pedido de aplicação do art. 23, nº 2, do Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976.

Pelas mesmas razões, também deve ser enfrentada pela instância administrativa a vinculação formal da autoridade fiscal em relação às supostas disposições da IN SRF nº 213/2002 relativamente ao conceito de equivalência patrimonial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DETERMINAR o retorno dos autos à autoridade de primeira instância para que seja proferida nova decisão em suplementação à anterior, para que sejam enfrentadas as razões da defesa atinentes à aplicação do art. 23, nº 2, do Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976, bem como a questão atinente à vinculação da atividade de lançamento às disposições previstas na IN SRF nº 213/02, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o conselheiro Régis

Processo nº 12897.000868/2009-98  
Acórdão n.º **1201-00.603**

**S1-C2T1**  
Fl. 700

Magalhães Soares de Queiroz que anulava a decisão de primeira instância. O Conselheiro Marcelo Baeta Ippolito acompanhou o relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias (Presidente), Marcelo Baeta Ippolito (suplente convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Eduardo Martins Neiva Monteiro (suplente convocado), Regis Magalhães Soares Queiroz e Antonio Carlos Guidoni Filho.

## Relatório

### DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Em ação fiscal direta em face do contribuinte em epígrafe, foram lavrados, relativamente ao ano-calendário de 2007, autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O sujeito passivo apresentou impugnação às fls. 271 a 307.

Abaixo tomo de empréstimo o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeiro grau acerca das referidas peças de acusação e defesa:

*Trata o presente processo dos autos de infração lavrados pela Defis (RJ), referentes ao ano-calendário de 2007, através dos quais são exigidos do interessado o imposto sobre a renda de pessoa jurídica - IRPJ, no valor de R\$ 4.218.010.166,49 (fls. 256/260 e relatório fiscal às fls. 71/78), e a contribuição social sobre o lucro líquido — CSLL, no valor de R\$ 1.524.355.650,00 (fls. 261/265), acrescidos da multa de 75% e dos encargos moratórios.*

*2- Fundamentaram as exações: não tributação dos resultados de equivalências patrimoniais de empresas controladas sediadas no exterior.*

*3- Em 3/2/2003 o interessado impetrou mandado de segurança preventivo com pedido de liminar na Justiça Federal — Seção Judiciária do Rio de Janeiro (processo nº 2003.5101002937-0 — fls. 125/159), objetivando:*

*- a concessão de medida liminar inaudita altera parte com a finalidade de suspender a exigibilidade dos créditos tributários de IRPJ e CSLL resultantes (i) da aplicação do regime de tributação previsto no caput do art. 74 da MP nº 2.158-34/01 (e posteriores reedições), na forma como foi regulamentado pela IN nº 213/2002, no que concerne ao resultado positivo de equivalência patrimonial de suas controladas e coligadas no exterior no ano de 2002 e exercícios subseqüentes; e (ii) da aplicação do regime constante do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-34/01 aos lucros apurados por sua controlada desde 1996 até dezembro de 2001.*

*- por fim, seja concedida em definitivo a segurança no sentido de reconhecer ao interessado o seu direito líquido e certo de não estar sujeito à tributação pelo IRPJ e CSLL na forma do art. 74 e parágrafo único da MP nº 2.158-34/01 (e posteriores reedições) tal como regulamentados pela IN SRF nº 213/2002.*

3.1- Apresenta como primeiro argumento que o art. 74 da MP nº 2.158-34/01 é incompatível com os tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil com os Estados de domicílio das sociedades controladas (Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo), tratados esses que prevêem uma competência tributária exclusiva do país de domicílio da sociedade controlada estrangeira, no que concerne aos lucros por elas produzidos, e consequentemente a exclusão de competência do Brasil, país de domicílio da sociedade controladora.

3.2- Como segundo argumento alega que o art. 74 e parágrafo único da MP nº 2.158-34/01 extrapolou a permissão concedida pelo art. 43 caput e §2º do CTN que apenas permitia à lei ordinária fixar as condições e o momento em que dará a disponibilidade de receita ou rendimentos oriundos do exterior, mas não o de utilizar a via ilegítima da ficção legal para considerar como disponibilizado o lucro meramente apurado e não distribuído.

3.3- O terceiro argumento é o de que, ainda que se considerasse que o art. 74 e parágrafo único da MP nº 2.158-34/01 se teria conformado com o art. 43 caput e §2º do CTN, a tributação não poderia alcançar a totalidade do resultado de equivalência patrimonial, como determina o art. 7º da IN SRF nº 213/2002, mas tão somente a parcela imputável aos lucros propriamente ditos, com a exclusão da variação cambial do valor do investimento que a legislação contábil e societária considera incluída no conceito de equivalência patrimonial, mas que não pode ser submetida a tributação nem pelo IRPJ, nem pela CSLL.

4- Em 5/2/2003 a liminar foi (fls. 160/164):

4.1- deferida, no sentido de suspender a exigibilidade do crédito tributário do IRPJ e da CSLL resultante da aplicação do regime de tributação do caput do art. 74 da MP nº 2.158-34/01, no que se refere às disponibilizações dos lucros, para que, na espécie, continue sendo obedecido o regime anterior da Lei 9.532, de 10/12/1997, até o julgamento final desta ação;

4.2- deferida parcialmente a liminar, no sentido de suspender a exigibilidade do crédito tributário do IRPJ e da CSLL resultante da aplicação do regime de tributação do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-34/01, quanto aos lucros apurados por suas controladas, desde 1996 até dezembro de 2001, aqueles — apenas e tão somente — que ainda não foram disponibilizados, até o julgamento final desta ação.

4.2.1- As disponibilizações ocorridas até 31 de dezembro de 2001, por terem sido excluídas do campo de incidência do parágrafo único do art. 74 da MP, também deverão se sujeitar ao regime anterior da Lei 9.532/1997, até o julgamento final desta ação;

4.3- indeferida a liminar, para negar o pedido formulado no sentido que o interessado não esteja sujeito à aplicação do regime de tributação estabelecido na IN SRF nº 213/2002, no

*que concerne ao resultado positivo de equivalência patrimonial de suas controladas e coligadas no exterior no ano de 2002 e sobre os resultados dos exercícios subsequentes, relativamente à pretensão de exclusão da variação cambial do valor do investimento.*

*5- Interposto agravo de instrumento no TRF da 2ª Região pela União, contra a decisão que deferiu em parte a liminar, o relator converteu-o em agravo retido, em 16/12/2003 (fls. 378/379).*

*6- O Juízo da 7ª Vara Federal julgou em 1/7/2005 improcedente o pedido para negar a segurança pleiteada, com base no art. 269, I, do CPC e, por consequência, revogar a liminar deferida (fls. 165/172).*

*7- O interessado interpôs recurso de apelação em 23/9/2005 (fls. 173/246), que foi recebido no duplo efeito.*

*8- Diante da denegação da segurança, constituíram-se os créditos tributários, tendo como bases de cálculos as participações nos resultados das investidas, no ano-calendário de 2007, sem considerar as variações cambiais, conforme a seguir:*

| <b>Empresa</b>              | <b>Participação no resultado - R\$</b> |
|-----------------------------|----------------------------------------|
| Brasilux Luxembourg         | 1.610.000,00                           |
| RDE (Luxembourg)            | 10.234.000,00                          |
| Holdings GMBH (Áustria)     | 16.832.185.000,00                      |
| CMM Overseas (Ilhas Cayman) | 93.256.000,00                          |
| <b>Total</b>                | <b>16.937.285.000,00</b>               |

*8.1- Na apuração do IRPJ compensou-se R\$ 65.244.334,01 de prejuízos fiscais de períodos anteriores (fl. 258).*

*9- Multa.*

*9.1- Os lançamentos foram constituídos com a multa de ofício de 75%, por se entender que a exigibilidade não se encontrava suspensa, visto a sentença ter negado a segurança e cassado a liminar concedida, apesar da apelação ter sido recebida no duplo efeito.*

*9.2- Segundo entendimento da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 2ª Região (fls. 251/255), a liminar ficou superada pela posterior sentença que denegou a segurança. O quadro não se altera com o recebimento da apelação no duplo efeito. A concessão de efeito suspensivo à apelação interposta não tem o condão de restabelecer a tutela liminar anteriormente deferida. Dar efeito à apelação não modifica o que foi julgado na sentença. Em síntese, não restabelece a liminar, expressamente revogada*

*na sentença denegatória, o só fato de a apelação a ela interposta ter sido recebida no duplo efeito.*

*10- Ao impugnar as exigências, fls. 271/307 e documentos de fls. 308/488, o interessado alega, em síntese, que:*

*- inexistente qualquer concomitância entre a presente discussão administrativa e a discussão judicial objeto do mandado de segurança. A matéria tratada no mandado de*

*segurança diz respeito à inconstitucionalidade do regime de tributação previsto no art. 74 e parágrafo único da MP nº 2.158-34/2001, por violação do requisito da disponibilidade da renda tal como definido pelo art. 43 do CTN, bem como à prevalência sobre a legislação interna das disposições dos tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil com países onde se encontram domiciliadas as sociedades controladas;*

*- a presente impugnação tratará da (i) inaplicabilidade da multa de ofício na pendência de causa suspensiva da exigibilidade dos créditos tributários, ex vi do art. 63 da Lei 9.430/1996; (ii) vinculação das autoridades de lançamento As disposições da IN nº 213/2002 que fixam como base de cálculo do IRPJ e da CSLL o "resultado positivo de equivalência patrimonial"; e (iii) a incompatibilidade do artigo 23, riº 2, do tratado com a Áustria;*

*- o entendimento de que na data de lavratura do auto de infração não se encontrava mais vigente a medida liminar não é exato, pois ao apreciar o recurso de agravo de instrumento da União, o Desembargador Relator manteve a decisão liminar, convertendo o agravo de instrumento em agravo retido (fls. 378/379);*

*- na petição de interposição do recurso de apelação, visando a manutenção da medida liminar, foi requerido expressamente o recebimento nos efeitos devolutivo e suspensivo;*

*- em virtude da decisão que recebeu a apelação ter sido no duplo efeito, a sentença denegatória da segurança não chegou a produzir os seus efeitos, pelo que a medida liminar anteriormente deferida continua plenamente em vigor, suspendendo a exigibilidade dos créditos tributários sub judice, nos exatos termos do art. 151, IV, do CTN;*

*- a nota da PRFN na 2ª Região incorre no equívoco de se basear em jurisprudência do STJ totalmente inaplicável ao presente caso, já que trata especificamente de caso de tutela antecipatória revogada por sentença de improcedência e não de medida liminar cassada pela denegação do mandado de segurança;*

- não existe incompatibilidade entre uma eventual sentença denegatória e a manutenção da vigência de medida liminar acautelatória;*
- face à vigência de medida liminar os créditos tributários encontram-se com a exigibilidade suspensa, conforme previsto no art. 151, IV, do CTN. Portanto, o lançamento da multa deve ser anulado;*
- a autuação não distinguiu as empresas domiciliadas em países com tratados para evitar a dupla tributação, daquelas domiciliadas em países que não possuem tratados dessa natureza. A empresa CVRD Holding GMBH se encontra sob proteção do tratado com a Áustria;*
- no caso específico da Áustria a tributação pelo Brasil dos lucros da sociedade controlada ali domiciliada é sempre juridicamente impossível, seja qual for a qualificação que se atribua ao objeto de tributação do art. 74 da MP nº 2158-35/01 - lucro ou dividendo (ficto) -, pois o artigo 23, nº 2, daquele tratado prevê a isenção como método para eliminar a dupla tributação;*
- no mandado de segurança foi definido como objeto do processo, para além da questão da inconstitucionalidade do art. 74 da MP nº 2158-35/01 face o art. 43 do CTN, a incompatibilidade deste preceito com o art. 7º de todos os tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil;*
- com relação à controlada domiciliada na Áustria o que se suscita é a impossibilidade de tributação com fundamento no art. 23, nº 2, que é autônomo em relação ao art. 7, do tratado com esse país;*
- na sistemática dos tratados, todas as normas que prevêem uma competência cumulativa, como é o caso do nº 2, do art. 10, do tratado com a Áustria, devem ser lidas em conjunto com as normas relativas aos métodos para evitar a dupla tributação que no caso estão enunciadas no art. 23;*
- conquanto o nº 2, do art. 10, estabeleça a possibilidade de tributação dos dividendos pelo país de residência do sócio (p. ex. o Brasil), o seu art. 23, nº 2, estabelece que os dividendos distribuídos pelas sociedades austríacas detidas em mais de 25% por sociedade domiciliada no Brasil deverão ser isentos de tributação no Brasil;*
- aplicando tal disposição à CVRD Holding GMBH, domiciliada na Áustria, que é detida em 100% pelo interessado, conclui-se que os dividendos dela provenientes são isentos de tributação no Brasil;*
- estas considerações devem ser aplicadas também aos lucros não efetivamente distribuídos;*

- na interpretação do auto de infração, o interessado estaria submetido a um ônus tributário final de 49%, sendo 25% de IRPJ e 9% de CSLL, mais 15% de imposto na fonte na Áustria, quando da distribuição dos dividendos. Já se não houvesse tratado, pelo menos o crédito do imposto pago na Áustria seria teoricamente passível de compensação com aquele devido no Brasil;*
- a intributabilidade, no Brasil pelo IRPJ, dos lucros da sociedade controlada na Áustria aplica-se igualmente à CSLL;*
- as convenções contra a dupla tributação em matérias sobre a renda aplicam-se, em princípio, aos tributos que revestem aquela natureza substancial, independentemente da sua denominação, da pessoa de direito público que é seu titular ou do método adotado para a sua cobrança;*
- a questão deve ser examinada face ao §2º, do art. 2º, do tratado com a Áustria;*
- a CSLL, à luz da Constituição e face às regras do CTN, é um imposto substancialmente semelhante ao imposto de renda, e, por isso, abrangida pelo tratado com a Áustria;*
- na identificação da matéria tributável, não foi levado em consideração a disposição contida na IN nº 213/02, fazendo a tributação incidir sobre os lucros apurados pelas sociedades controladas no exterior e não sobre o resultado positivo da equivalência patrimonial, como preconizado no art. 7º, §1º.*

#### **DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU**

A decisão recorrida (fls. 492 a 504) negou provimento à impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2007*

*INVESTIMENTOS EM CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS. TRATADO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. VARIAÇÃO CAMBIAL SOBRE O INVESTIMENTO. AÇÃO JUDICIAL CONCOMITANTE COM PROCESSO ADMINISTRATIVO.*

*A propositura de ação judicial importa em renúncia As instâncias administrativas e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa competente.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2007*

**MANDADO DE SEGURANÇA. LIMINAR CASSADA.  
INCIDÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO. EXIGIBILIDADE DO  
CRÉDITO TRIBUTÁRIO.**

*Denegada a segurança com a revogação da medida liminar, o crédito tributário será constituído e exigido com a multa de ofício. O recurso de apelação recebido no duplo efeito não restabelece a liminar revogada por sentença.*

Vale ainda tecer um resumo de seus fundamentos.

Em relação à concomitância, faz um resumo da medida judicial e conclui que “as questões relativas à tributação dos lucros auferidos por coligadas sediadas no exterior, sua regulamentação pela IN nº 213/2002, e a consideração dos tratados internacionais para se evitar a dupla tributação são objetos da ação judicial e desse processo administrativo”. Desse modo, deixa de conhecer “questões que importem na apuração das bases e dos cálculos do IRPJ e da CSLL”.

Quanto à aplicação da multa, o julgador considerou que a sentença que denegou a segurança cassou a liminar outrora concedida. Dessarte, a exigibilidade do crédito não mais estava com a exigibilidade suspensa nos termos do art. 151, inciso IV, do CTN. Ademais, entendeu que o fato de o recurso ter sido recebido no duplo efeito – devolutivo e suspensivo – não restabeleceu os efeitos da liminar. Para tal, embasou sua decisão em decisões do STF e do STJ, bem como em parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional, de cujo teor extraiu alguns trechos, dentre os quais:

*“De nada altera esse quadro o recebimento da apelação no ‘duplo efeito’. A concessão de efeito suspensivo à apelação interposta não tem o condão de restabelecer a tutela liminar anteriormente deferida. Dar efeito suspensivo à apelação não modifica o que foi julgado na sentença. Em síntese, não restabelece a liminar, expressamente revogada na sentença denegatória, o só fato de a apelação a ela interposta ter sido recebida no duplo efeito”.*

Assim, como a exigibilidade do crédito no momento do lançamento não estaria suspensa, a autoridade fiscal teria agido legalmente ao aplicar a multa de ofício.

**DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário, às fls. 509 a 548, mediante o qual teceu as considerações que se seguem.

No presente feito administrativo, argüiu, como causa de pedir pela improcedência da autuação, a aplicação de dispositivo específico constante do tratado com a Áustria.

No entender da defesa, a causa de pedir relativa à medida judicial diz respeito apenas à aplicação do art. 7º dos tratados para evitar a dupla tributação. Desse modo, não alcançaria a disposição específica prevista no tratado com a Áustria (art. 23, nº 2), a qual estaria sendo suscitada apenas no presente processo administrativo e que estabelece “a aplicação do método da isenção aos dividendos distribuídos por uma controlada na Áustria ao sócio controlador no Brasil”. Não haveria, então, concomitância passível de ensejar a renúncia do julgamento administrativo, uma vez que os objetos são distintos em razão das distintas causas de pedir.

Ademais, essa disposição convencional deve ser aplicada também em relação à Contribuição Social sobre o Lucro, pois os tratados para evitar a dupla tributação de impostos sobre renda e fortuna se referem a tributos com esta natureza substancial, independentemente de sua denominação jurídica, conforme disposição do art. 2º dos Tratados com a Áustria.

Também entende não ser concomitante a alegação de que a autoridade fiscal deixou de cumprir o disposto na IN SRF nº 213/02 relativamente ao conceito de resultado positivo da equivalência patrimonial.

No entender da defesa, uma vez que o art. 7º, § 1º, da IN 213, estabelece a tributação do “resultado positivo da equivalência patrimonial”, estaria a autoridade fiscal formalmente obrigada a considerar, para fins de determinação desse valor, a variação cambial negativa do período. Ao não proceder dessa forma, deixou de cumprir regra fixada por autoridade hierarquicamente superior, questão que não foi levada ao Judiciário.

No que se refere à multa de ofício, entende ser indevida em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Ao impetrar mandado de segurança preventivo, obteve liminar com o fito de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Apesar de a sentença posteriormente proferida ter sido denegatória, a apelação foi expressamente recebida no duplo efeito. Dessa forma, em virtude da decisão que recebeu o recurso não só no efeito devolutivo, mas também no suspensivo, “a medida liminar anteriormente deferida, à data da lavratura do auto de infração, estava (como ainda está) plenamente em vigor, mantendo-se, pois, suspensa a exigibilidade dos créditos *sub judice*”.

Por derradeiro, realizou os seguintes pedidos, *in verbis*:

*(i) seja reconhecida a inexistência de concomitância do presente processo administrativo com o processo judicial (mandado de segurança nº 2003.02.02.00.4864-6) quanto à disposição especial do tratado com a Áustria (art. 23, nº 2) não invocada no mandado de segurança, que apenas tem como causa de pedir o art. 7º dos tratados contra a dupla tributação com os países de domicílio das controladas diretas, com a consequente apreciação das razões expostas na impugnação e reiteradas neste recurso a respeito da intributabilidade dos lucros da CVRD HOLDING GMBH;*

*(ii) seja reconhecida a inexistência de concomitância do presente processo administrativo com o processo judicial (mandado de*

*segurança nº 2003.02.02.004864-6) quanto à questão de direito formal relativa à vinculação da autoridade de lançamento ao conceito de resultado positivo de equivalência patrimonial preconizado pelo art. 7º, § 1º da IN nº 213/02 como base de cálculo do IRPJ e da CSLL, com o consequente cancelamento proporcional das exigências para que a tributação incida apenas sobre o referido resultado líquido, isto é, levando em conta o efeito redutor da variação cambial negativa; e*

*(iii) seja cancelado o lançamento de multa de ofício, por violação do art. 63, § 10 da Lei nº 9.430/96, em razão da vigência de medida liminar suspensiva da exigibilidade dos créditos tributários em discussão.*

### **DAS CONTRARRAZÕES AO RECURSO VOLUNTÁRIO**

A Fazenda Nacional, às fls. 641 a 667, apresentou contrarrazões ao recurso voluntário nos termos que se seguem.

A aplicação do Tratado com a Áustria teria sido abrangida pela lide judicial, uma vez que:

(i) o pedido do contribuinte não se restringiu ao ano de 2002, mas também aos seguintes. Desse modo, não se restringiu aos lucros de determinados países, mas do exterior como um todo;

(ii) de forma coerente com o pedido acima, são os fundamentos, como a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/01. Destaque-se que esse fundamento alcança todas as controladas do exterior;

(iii) a decisão de primeiro grau reforça o entendimento acima exposto na medida em que, da sua leitura, compreende-se que “os lucros das controladas sediadas no exterior não se confundem com os lucros da controladora sediada no Brasil” e esse argumento se aplica a todos os tratados.

(iv) o precedente do CARF não deve ser adotado “seja porque está sendo objeto de insurgência recursal, seja porque, quanto ao mérito, ele merece ser reformado”.

Aduz não haver a concomitância atinente à IN nº 213/02, pois:

(i) as teses propostas judicial e administrativamente são opostas, mas independentemente disto o contribuinte buscou no Judiciário demonstrar que a variação cambial não deve surtir efeitos para fins tributários sem fazer distinção entre variações positivas e negativas;

(ii) a questão levada à esfera administrativa (variação cambial negativa como redutor do resultado da equivalência patrimonial) está abarcada pelo objeto da ação judicial (ilegalidade total do método da equivalência patrimonial prevista no art. 7º da IN 213/02, no qual se inclui a variação cambial).

Quanto à multa punitiva, considera devida, porque:

(i) o recebimento da apelação com efeito suspensivo não restabelece a liminar anteriormente concedida, pois não modifica o que foi julgado na sentença. Reproduz jurisprudência administrativa (Câmara Superior do CARF) e judicial (STJ), que entende confirmar sua posição;

(ii) o recebimento da apelação no duplo efeito não está elencado entre as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista na relação taxativa do art. 151 do CTN.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

### DO TRATADO COM A ÁUSTRIA

A questão da concomitância do dispositivo específico constante do Tratado com a Áustria já foi pessoalmente por mim analisada em relação a este contribuinte e com respeito à mesma ação judicial, nos autos do processo administrativo nº 18471.000141/2008-15.

Naquela oportunidade, assim me manifestei:

*Uma mesma matéria, levada ao juízo e à esfera administrativa, não deve ser conhecida por esta última, conforme posição já consagrada neste Colegiado e sedimentada na Súmula CARF nº 1º de cumprimento vinculante.*

*Tal assertiva decorre do entendimento de que a ação judicial deve prevalecer sobre o feito administrativo. Assim, se houver identidade entre seus elementos identificadores, o processo administrativo não deve prosseguir.*

*Na lição de Cintra, Grinover e Dinamarco:*

“Cada ação proposta em juízo, considerada em particular, apresenta intrinsecamente certos elementos, de que se vale a doutrina em geral para a sua identificação, ou seja, para isolá-la e distingui-la das demais ações já propostas, das que venham a sê-lo ou de qualquer outra ação que se possa imaginar. Esses elementos são as partes, a causa de pedir e o pedido. É tão importante identificar a ação, que a lei exige a clara indicação dos elementos identificadores logo na peça inicial de qualquer processo, ou seja: na petição inicial

(CPC, art. 282, incs. II, III e IV) [...]. A falta dessas indicações acarretará o indeferimento liminar da petição inicial, por inépcia (CPC, arts. 284 e 295, par. ún., inc. I)”.  
*CÓPIA*

*A controvérsia aqui estabelecida acerca da concomitância não diz respeito às partes, nem ao pedido. Ela se restringe à causa de pedir, que será adiante o foco de nossa atenção.*

*O mandado de segurança teve duas causas de pedir a não aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-34/01: (i) a sua incompatibilidade com os tratados para evitar a bitributação e (ii) a extrapolação dos ditames da lei complementar, no caso, o § 2º, art. 43 do CTN introduzido pela LC nº 104/01.*

*Há ainda o pedido subsidiário (item 8, subitem III da petição inicial) para que a tributação alcance apenas a parcela da equivalência patrimonial correspondente ao conceito de lucro.*

*Como já discorri previamente, o pedido subsidiário não compõe o objeto desta lide administrativa. De igual sorte, também não é matéria trazida aos autos o pedido principal em face da causa relativa à extrapolação das prescrições do CTN. Desse modo, se essas fossem as únicas razões levadas ao judiciário, as matérias suscitadas na impugnação administrativa deveriam ser conhecidas.*

*A discussão se restringe, portanto, a analisar se a matéria composta pelo pedido “não aplicação do art. 74 da MP 2.158” em face da causa de pedir “incompatibilidade com os tratados para evitar a bitributação”, corresponde à mesma matéria suscitada na instância administrativa.*

*Sobre esse ponto, foram aduzidas no Mandado de Segurança as seguintes considerações (fls. 459 a 462), in verbis:*

**I – INCOMPATIBILIDADE DO ART. 74 DA MP nº 2.158-34/01 COM OS TRATADOS CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO**

11. O regime de transparência fiscal internacional do art. 74 da MP nº 2.158-34/01 é incompatível com os tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil com os países onde se encontram domiciliadas as sociedades estrangeiras controladas pela IMPETRANTE: (i) Bélgica (Decreto nº 72.542/73); (ii) Dinamarca (Decreto nº 75.106/74); (iii) Luxemburgo (Decreto nº 85.051/80).

12. Com efeito, o art. VII dos tratados celebrados pelo Brasil (que seguem a redação do art. VII da Convenção Modelo da OCDE) dispõem, todos eles (inclusive os com a Bélgica, a Dinamarca e o Luxemburgo), no seu nº 1, que “os lucros de uma empresa de um Estado

contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável”.

13. Estabelecimento estável é, nos termos do art. V, nº 1, dos tratados (segundo também o art. V da Convenção Modelo da OCDE) “uma instalação fixa onde a empresa exerça toda ou parte da sua atividade”, compreendendo notadamente um local de direção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina ou uma pedreira. São, pois, “estabelecimentos estáveis”, para efeito dos tratados, as sucursais ou filiais destituídas de personalidade jurídica própria.

14. Aplicando este preceito ao caso de uma empresa brasileira (EB) que tenha, por exemplo, na Dinamarca, uma filial (FD) ou controlada (CD), podem extrair-se as seguintes conclusões:

a) O Brasil pode tributar os lucros da FD, por esta constituir um estabelecimento permanente no exterior (1ª frase, 2ª parte, do nº 1);

b) A Dinamarca pode tributar os lucros da FD unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento (2ª frase do item 1);

c) Só a Dinamarca (“competência exclusiva”) pode tributar os lucros auferidos na Dinamarca pela CD, pois CD é empresa dinamarquesa (1ª frase, 1ª parte do nº 1);

d) O Brasil não pode tributar os lucros auferidos na Dinamarca pela CD, pois só pode tributar estabelecimentos permanentes no exterior e não entidades com personalidade jurídica própria existentes no outro Estado.

15. A confirmar esta última afirmação está o nº 6 do art. V dos tratados, segundo o qual “o fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que exerce a sua atividade nesse outro Estado, que seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo, não é, por si, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra”.

16. O art. VII contém uma norma de reconhecimento de competência exclusiva do país em que se encontra domiciliada a sociedade controlada, como resulta claramente da expressão literal “só podem ser tributados”.

17. Infringiria, por isso, frontalmente, os tratados qualquer tentativa de aplicação de preceito legal que determinasse a adição ao lucro líquido da sociedade brasileira dos lucros próprios da sociedade controlada domiciliada em outro Estado contratante, pois tal significaria o Brasil arrogar-se uma competência tributária cumulativa, quando o tratado é expresso em atribuir ao Estado de domicílio da controlada ou coligada no exterior uma competência tributária exclusiva.

18. Seja qual for a posição que se adote quanto aos tratados internacionais em geral, a verdade é que o Direito Brasileiro consagra norma expressa em matéria de tratados tributários, constante do art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN) que, em preceito declaratório, dispõe que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação interna e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

19. Observe-se que o art. 98 do CTN, tendo natureza de lei complementar, contém um comando adicional ao legislador ordinário, que veda a este, hierarquicamente, qualquer desobediência ao tratado.

20. Ora, o fato de o art. 74 da MP nº 2.158-34/01 não conter qualquer ressalva no que concerne a sociedades domiciliadas em países com os quais o Brasil celebrou tratados contra a dupla tributação gera o justo receio de que as autoridades fiscais apliquem cegamente referido preceito aos lucros das controladas estrangeiras da IMPETRANTE, sem respeitar a norma de competência exclusiva do art. 7º dos tratados em causa.

*Diante do texto acima, devemos responder: qual a causa de pedir?*

*Antes, porém, sirvo-me das lições de consagrados doutrinadores acerca do conceito de “causa de pedir”.*

*Para Cândido Rangel Dinamarco, in “Instituições de Direito Processual Civil – tomo I”:*

“A causa de pedir traduz-se nos fundamentos do pedido que o autos vem fazer em juízo. Pela dicção da lei (CPC, art. 282, inc. III), ela reside (a) nos fatos narrados e (b) nas razões de direito material invocadas ao demandar”.

[...]

“Vige no sistema processual brasileiro o sistema da substanciação, pelo qual os fatos narrados influem na delimitação objetiva da demanda e conseqüentemente da sentença (art. 128) mas os fundamentos jurídicos,

não. Tratando-se de elementos puramente e nada tendo de concreto relativamente ao conflito e à demanda [...], a invocação dos fundamentos jurídicos na petição inicial não passa de mera proposta ou sugestão endereçada ao juiz, ao qual compete fazer depois os enquadramentos adequados – para o que levará em conta a narrativa de fatos contida na petição inicial, a prova realizada e sua própria cultura jurídica, podendo inclusive dar aos fatos narrados e provados uma qualificação jurídica diferente daquela que o demandante sustentara (narra mihi factum dabo tibi jus)”.

Como exemplo, “Se o autor narra determinados fatos na petição inicial e com fundamento neles pede a anulação do contrato por erro, nada o impede – e nada impede o juiz também – de alterar essa capitulação e considerar que os fatos narrados integram a figura da coação e não do erro”.

“Isso não significa que os fundamentos jurídicos deixem de integrar a causa petendi. Exige-os a lei expressa (art. 282, inc. III) e eles têm algumas das utilidades que a lei associa à individualização das demandas – ao menos no tocante à competência [...]”.

*Já para José Carlos Barbosa Moreira, in “O Novo Processo Civil Brasileiro”:*

“Não integram a causa petendi:

a) a qualificação jurídica dada pelo autor ao fato em que apóia sua pretensão [...];

b) a norma jurídica aplicável à espécie”.

[...]

“Não há alteração da causa petendi, nem portanto necessidade de observar essas restrições, quando o autor, sem modificar a substância do fato ou conjunto de fatos narrado, naquilo que bastaria para produzir o efeito jurídico pretendido:

[...]

b) passa atribuir ao fato ou conjunto de fatos qualificação jurídica diferente da originariamente atribuída – v.g., chamando ‘dolo’ ao que antes denominara ‘erro’ (haveria, ao contrário, alteração da causa petendi se o autor passasse a narrar outro fato, quer continuasse, quer não, a atribuir-lhe a mesma qualificação jurídica);

c) invoca em seu favor norma jurídica diversa da primitivamente invocada, desde que o efeito jurídico atribuído à incidência da nova norma sobre o fato ou o conjunto de fatos seja idêntico ao efeito jurídico atribuído na inicial à incidência da norma primitivamente invocada – v.g., a substituição da referência a um pela referência a outro dentre os dispositivos legais que autorizam a decretação do despejo”.

*Em síntese, devemos responder à seguinte pergunta: se, a despeito de o autor não ter em parte alguma de sua peça judicial citado o art. 23, nº 5, do Tratado com a Dinamarca, nem o art. 23, nº 2, do Tratado com a Áustria, poderia a autoridade judicial neles enquadrar os fatos narrados e a qualificação jurídica?*

*A resposta é positiva quanto ao tratado da Dinamarca. (...)*

*(...)*

*O mesmo, contudo, não podemos dizer em relação ao tratado com a Áustria. Não foi levado ao juízo um fato que pudesse incidir o referido diploma. A referência às controladas na petição inicial não pode ser interpretada como de caráter exemplificativo, uma vez que sobre cada uma deve incidir diplomas normativos – os tratados – formalmente diversos, ainda que parcialmente idênticos quanto à substância.*

*A conclusão de que o tratado com a Áustria (no caso sua disposição especial) não está abrangido pelo objeto da ação judicial é reforçada justamente pela circunstância de o dispositivo alegado não apresentar equivalente nos tratados celebrados com os países em que são domiciliadas as controladas mencionadas na petição judicial. Abaixo, transcrevo-o, in verbis:*

Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976

#### ARTIGO 23

Método para eliminar a dupla tributação

*(...)*

2. Os dividendos pagos por uma sociedade residente da Áustria a uma sociedade residente do Brasil que possua no mínimo 25% das ações do capital da sociedade que paga os dividendos serão isentos do imposto de sociedade no Brasil.

*Ora, por que razão o juízo iria se debruçar sobre esse diploma normativo se não havia qualquer referência a uma controlada na Áustria? Por que iria dizer o direito sobre um fato inexistente?*

*O juiz não deve dizer a interpretação de um dispositivo convencional se a parte não possuía controlada no país signatário. Não cabe ao juízo decidir em tese.*

*Para compreendermos tal assertiva, basta supor a seguinte decisão: “o autor, caso possua ou venha a possuir uma controlada na Áustria, tem o direito de sobre seus rendimentos não pagar imposto de renda”.*

*Evidentemente, uma decisão dessa estirpe seria absurda.*

*Desse modo, entendo que deve ser enfrentada a compatibilidade do art. 74 da MP 2.158 com o art. 23, nº 2, do Tratado com a Áustria, o que impõe declarar nula a decisão a quo.*

Contra essa decisão, foram oferecidos pela Fazenda Nacional embargos declaratórios. A embargante aduziu que a decisão era omissa por não ter indicado as razões da declaração de nulidade do julgado de primeiro grau, bem como por não ter analisado a decisão judicial para fins de análise da concomitância. Em relação a esse último ponto, ao revés de se limitar a apontar a suposta omissão, teceu um longo arrazoado no qual aduziu as mesmas razões aqui trazidas nas contrarrazões.

Expus, naquela oportunidade em meu voto como relator, que a decisão judicial era peça inapropriada para fins de aferição da concomitância, razão suficiente para a denegação dos embargos. Apesar disso, enfrentei sucessivamente cada um dos demais pontos apresentados. Abaixo, transcrevo minhas considerações:

*Com relação ao outro ponto, a decisão não foi omissa por um motivo simples. Calcou-se na razão de que a análise da concomitância deve ser empreendida com base na petição inicial e não nas demais peças processuais. Desse modo, a ausência de análise da sentença não foi uma omissão simples passível de ser atacável por meio de embargos, mas sim uma conduta consciente e coerente de ignorar um documento considerado irrelevante à luz do fundamento de decidir adotado.*

*Se eventualmente esse fundamento estivesse errado, seja porque deveria ter sido analisada a sentença, seja porque teria havido equívoco na interpretação da petição inicial, tais equívocos se caracterizariam como “erro in iudicando”, passível eventualmente de ser atacado por meio do recurso próprio à instância superior. Não se qualificam, porém, como uma omissão apta a ser conhecida em sede de embargos de declaração.*

*Apesar de não estarem sujeitas à nova análise nos embargos, não é demais destacar com mais minúcias os motivos de considerar exclusivamente a petição inicial.*

*Essa posição alinha-se com a Súmula CARF nº 1:*

**Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de**

ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

*Com o parágrafo único, art. 38, da Lei nº 6.830/80:*

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

*Com o § 2º, art. 1º, do DL nº 1.737/79:*

§ 2º - A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.

*Mas principalmente com a própria posição expressamente adotada pela Secretaria da Fazenda Nacional, expressa por meio do ADN COSIT, nº 3/96:*

DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

a) a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto;

b) conseqüentemente, quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada (p.ex., aspectos formais do lançamento, base de cálculo, etc.);

c) no caso da letra "a", a autoridade dirigente do órgão onde se encontra o processo não conhecerá de eventual petição do contribuinte, proferindo decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida, se for o caso, encaminhando o processo para a cobrança do débito, ressalvada a eventual aplicação do disposto no art. 149 do CTN;

d) na hipótese da alínea anterior, não se verificando a ressalva ali contida, proceder-se-á a inscrição em dívida ativa, deixando-se de fazê-lo, para aguardar o pronunciamento judicial, somente quando demonstrada a ocorrência do disposto nos incisos II (depósito do montante integral do débito) ou IV (concessão de medida liminar em mandado de segurança), do art. 151, do CTN;

**e) é irrelevante, na espécie, que o processo tenha sido extinto, no Judiciário, sem julgamento de mérito (art. 297 do CPC).** (nosso negrito)

*O trecho acima destacado do Ato Declaratório não deixa dúvidas de que a própria Fazenda Nacional, representada pela Secretaria da Receita Federal, adotou a posição de que a renúncia à instância administrativa deve ser aferida à luz do teor da inicial, uma vez que essa condição se caracterizaria, segundo expressamente consta do ADN, independentemente do julgamento de mérito.*

*Em nenhum diploma, seja de hierarquia legal, seja infralegal, há menção, para análise da concomitância e, portanto, da renúncia, a qualquer ato processual posterior à propositura da ação.*

*Agora, a Fazenda, para fins de reabrir a discussão em sede inapropriada de embargos, defende posição diametralmente oposta àquela que serviu para fundamentar ato da própria autoridade administrativa responsável pelo lançamento. Ademais, repisamos, ainda que a posição da embargante fosse a correta, esse tema não poderia ser enfrentado novamente nos embargos, recurso este cujas margens de cognição são sobremaneira estreitas.*

*Todavia, ainda que pudéssemos reapreciar a matéria (analisar se a renúncia deveria ter sido ou não apreciada à luz da decisão judicial) e concluir pela posição da Fazenda de que a decisão judicial deveria ser considerada para fins de apreciação da concomitância, melhor sorte não teriam os embargos.*

*A Fazenda ora tenta dar uma abrangência mais ampla à petição inicial isoladamente considerara, ora afirma que este foi o entendimento do Poder Judiciário, o qual, certo ou não, deveria ser acatado.*

*Quanto à análise isolada da petição inicial, reporto novamente às mesmas razões expostas no nosso voto condutor do acórdão embargado:*

(não reproduzo, pois já foi transcrito anteriormente nos fundamentos deste voto)

*Uma vez que consideramos não ter a petição inicial trazido, como causa de pedir, o disposto no art. 23, nº 2, do Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976, adotar a suposta interpretação da decisão judicial nos termos defendidos pela Fazenda só seria possível se (i) tivéssemos que interpretar a petição inicial à luz da decisão ou (ii) considerássemos que a decisão ultrapassou as fronteiras da petição inicial.*

*A primeira hipótese deve ser afastada de pronto à luz do princípio da congruência, o qual também é denominado pela Doutrina, por Princípio da adstrição, correlação, correspondência ou simetria. Segundo tal preceito, o juízo está obrigado a se pronunciar na exata medida da pretensão do demandante. Não pode ir além, ficar aquém ou proferir algo diverso do pleiteado; por outros termos, não pode decidir ultra, citra ou extra petita.*

*Esse preceito está calcado nos diversos direitos e garantias individuais constitucionalmente estabelecidos, como a ampla defesa e o contraditório, que podem ser sinteticamente enunciados como o “devido processo legal”, o qual é concretizado por várias disposições legais, como o art. 460 do Código de Processo Civil.*

*Em linguagem simples, a sentença deve se ater à petição inicial.*

*Esse ditame estabelece um importante vetor hermenêutico. Fixa uma direção de interpretação. A sentença deve ser compreendida à luz da inicial e não a inicial a partir da sentença. Há uma relação contextual com um sentido necessário. A sentença é o texto, cujo contexto é a inicial e não o contrário.*

*Ler isoladamente a sentença, atribuir a ela uma dada interpretação, para só então se dirigir à inicial é um erro crucial. O percurso gerativo de sentido é inteiramente diverso. Primeiro deve ser lida a inicial para se erigir o significado com a dimensão exata do pedido e das causas de pedir, para só depois, de posse desses elementos significativos, poderá o intérprete aferir a precisa medida da peça decisória.*

*Esse erro torna-se ainda mais evidente na segunda hipótese, ou seja, na assertiva de que a sentença teria ultrapassado a pretensão.*

*No controle de constitucionalidade de leis, o julgador não pode declarar de primeiro impulso que o diploma normativo padece de inconstitucionalidade e afastar seu texto expresso sem antes verificar a possibilidade de existência de algum significado concordante com nossa Carta Conspícua. Por outros termos, a regra é que as leis são constitucionais. Há presunção nesse sentido. Desse modo, antes da declaração de inconstitucionalidade por redução de texto, o julgador deve necessariamente buscar toda e qualquer possível interpretação conforme.*

*A análise de constitucionalidade deve pressupor que o texto é constitucional e não o contrário, uma vez que as interpretações devem sempre principiar pela regra geral e não pela exceção. Devemos adotar, como ponto de partida cognitiva, que o legislador cumpriu a Constituição. Só na absoluta impossibilidade de se atribuir ao texto legal um sentido congruente com nossa Carta de Direitos, é que poderemos afirmar que ali há uma efetiva patologia.*

*O mesmo se diga aqui.*

*Deve-se presumir que o juízo cumpriu a Constituição, os diplomas legais; enfim, o princípio da congruência. A leitura de sua decisão deve principiar por esse ponto. Somente no caso de ser absolutamente impossível atribuir à sentença um significado congruente com a demanda é que estaríamos legitimados a afirmar que a manifestação judicial ultrapassou as margens da petição inicial, pois isto seria um vício.*

*Pois bem, é sobremaneira simples aferir um significado da sentença congruente com a interpretação da inicial estampada nos fundamentos do voto condutor do acórdão embargado. Basta, para tal, que ela seja compreendida nos limites materiais e normativos do caso, em que não está inserido o Tratado com a Áustria.*

*Mas vamos fazer ainda mais um esforço. Vamos supor que as alegações da Procuradoria também suplantassem esse ponto, ou seja, que a decisão deveria ser interpretada antes da petição inicial e que conformaria o próprio sentido da pretensão e definiria o conteúdo concomitante.*

*Mesmo assim o pedido da Fazenda Nacional não poderia ser acolhido.*

*A Procuradoria aduziu que o pedido foi amplo o suficiente para abarcar os lucros de todas as origens internacionais ao alegar, por exemplo, a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2158/2001 e que, caso tivesse sido deferido nesses termos, abarcaria inclusive os lucros advindos da controlada na Áustria. Desse modo, no caso de derrota, todos os lucros devem compor o resultado tributável independentemente de sua origem.*

*A premissa adotada pela Procuradoria é verdadeira, mas o raciocínio é falso e, portanto, a conclusão também.*

*Deixaremos de lado a demonstração por meio de formulações típicas dos estudos de lógica. Um exemplo simples revela a falsidade da argumentação.*

*Se uma determinada instituição demanda em juízo uma pretensão de inexistência de relação jurídico-tributária em face de se considerar imune ao imposto de renda por se tratar de instituição de ensino, no caso de vitória, não se sujeitará a nenhuma exigência dessa natureza. Todavia, se perder, isso não significará que outras causas de pedir não poderão ser levadas*

*ao conhecimento em novos processos judiciais e, portanto, em processos administrativos. Poderá fazer o mesmo pedido, por exemplo, em razão de alguma lei que isente instituições sediadas numa região pobre do país, ou poderá formular uma demanda com uma extensão menor, como o pedido para não se considerar na base de cálculo rendimentos isentos em razão de algum critério legal objetivo.*

*Enfim, o fato de o demandante ter perdido uma pretensão ampla não implica que tenham sido enfrentadas pelo juízo competente todas as demais razões que poderiam conduzir integral ou parcialmente ao resultado pretendido.*

*Já nas primeiras lições de processo, aprende-se que o demandado deve apresentar em sua defesa todas as razões contra a pretensão sob pena de preclusão interna e externa ao processo por força da coisa julgada formal e material, mas o demandante não está obrigado a esgotar, na mesma ação, todas as causas de pedir que levariam ao mesmo pedido.*

*Poderá renovar “n” vezes o pedido no caso de “n” causas de pedir levadas de forma independentes ao juízo.*

*Isso é evidente mais uma vez em razão do primado da congruência. Qhiovenda, há quase um século, ao estudar o referido preceito, já afirmava que era vedado ao juízo alterar a causa de pedir (CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de direito processual civil. Trad. J. Guimarães Menegale. São Paulo: Saraiva, 1943, vol. II, p. 461/462).*

*Pode parecer, para alguns, pouco prático permitir que o demandante reapresente o mesmo pedido no caso de alterar a causa de pedir, mas é sobre esse pilar que se assenta o direito processual brasileiro.*

*Também merecem algumas considerações a seguinte afirmação da Procuradoria, in verbis:*

*Em outras palavras, de acordo com a sentença, o rendimento objeto do art. 74 da MP 2158/2001 está fora da abrangência do tratado. Se está fora da abrangência do tratado, não faz sentido qualificá-lo como "lucro da empresa estrangeira" ou "dividendos da empresa brasileira" para então evitar a dupla tributação. Simplesmente, o lucro tributado pela MP 2158/2001 não está sujeito a dupla tributação. Repita-se: absurdo ou não, esse é o entendimento judicial que enseja a concomitância com o presente processo.*

*Ora, a embargante, nesse ponto, adotou a estratégia de equiparar o fundamento da decisão com a sua parte dispositiva. O dito “entendimento judicial” consubstancia a fundamentação, a qual não produz efeitos externos o processo.*

*Vamos ilustrar com um exemplo mais simples e usual para quem milita com direito tributário.*

*Se o contribuinte ingressa em juízo para pedir a emissão de certidão negativa de débitos e o juízo a concede sob o fundamento de se tratar de entidade imune, esta decisão só terá o condão de obrigar a autoridade administrativa a emitir o referido documento e não o de cancelar os débitos constituídos.*

*É possível que o Judiciário, caso tivesse enfrentado o Tratado com a Áustria no que se refere à sua disposição específica, viesse a proferir decisão em desfavor do contribuinte ao adotar o “entendimento” alegado pela Procuradoria, mas esta não foi a pretensão demandada; da mesma forma que, no exemplo ilustrativo, não foi pedido o cancelamento dos débitos.*

*Por derradeiro, cumpre-me ainda aduzir que, se a sentença deveria definir o objeto da concomitância; por maiores razões, o acórdão do tribunal deveria produzir os mesmos efeitos, uma vez que substitui a sentença.*

*Nesse caso, é mais que oportuno reproduzir o seguinte trecho (fl. 737):*

*Alega a apelante, em síntese, que o art. 74 da MP n. 2.158-34/01 é incompatível com os tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil com os Estados de domicílio das sociedades controladas pela apelante (Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo), tratados esses que prevêm uma competência tributária exclusiva do país de domicílio da sociedade controlada estrangeira, no que concerne aos lucros por ela produzidos, e consequentemente, a exclusão da competência do Brasil, país de domicílio da sociedade controladora (...)*

*Note-se que o voto condutor, na fundamentação e não só no relatório, destacou expressamente os países em que o contribuinte possuía controladas e os respectivos tratados para evitar a dupla tributação; demarcando, portanto, com clareza o alcance da parte dispositiva do voto.*

Não vejo nada de novo nas contrarrazões oferecidas pela Procuradoria, que possa alterar o meu entendimento.

Nos mesmos embargos, porém, acatei a posição defendida pela PFN relativamente à natureza da decisão. Abaixo transcrevo o respectivo trecho:

*Como já foi destacado no relatório, nos embargos, a Fazenda Nacional questiona dois pontos. Passamos a enfrentar o primeiro: a nulidade da decisão de primeiro grau.*

*Nesse passo, de fato, há que se reconhecer a omissão do acórdão embargado. Em nenhuma parte, constam expressamente os*

*fundamentos que levaram o julgador a decidir pela nulidade, o que passamos a fazer agora.*

*Naquela época, nossa decisão se calcou no cerceamento ao direito de defesa. É oportuno destacar que, à luz da dicção expressa das regras do PAF (Decreto nº 70.235/72), o cerceamento ao direito de defesa é hipótese de nulidade da decisão de primeiro grau. Abaixo, reproduzimos na literalidade o dispositivo pertinente:*

Art. 59. São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

*Como a autoridade julgadora de primeiro grau deixou de analisar razões apresentadas pelo impugnante sob o fundamento de que haveria concomitância integral entre os dois processos – administrativo e o judicial –, consideramos ter havido cerceamento ao seu direito de defesa.*

*É oportuno, nesse ponto, destacar que, em face de seu status súpero como uma das garantias mais importantes num Estado Democrático de Direito, o qual não pode ser mitigado sequer por emenda constitucional, sempre interpretamos o direito de defesa com a maior amplitude possível, o que nos conduz a também dar amplas margens ao reconhecimento de qualquer mácula ao seu exercício.*

*Esse foi o fundamento que deixamos de consignar no acórdão embargado.*

*Nada obstante, em nova reflexão à luz das considerações apresentadas nos embargos, cremos que a decisão pela nulidade não é a correta.*

*Como a concomitância conduziria à definitividade do crédito tributário na instância administrativa, a sua improcedência gera sucumbência para a Fazenda Nacional. Em razão disso, a reforma da decisão de primeiro grau com a possibilidade de manejo do recurso especial, ao revés da decretação de nulidade, é o conteúdo decisório apto a compatibilizar, para ambas as partes, os preceitos da ampla defesa e do contraditório.*

Com relação à vinculação formal da autoridade fiscal em relação às supostas disposições da IN SRF n.º 213/2002 relativamente ao conceito de equivalência patrimonial, também se trata de causa de pedir diversa daquelas estampadas na petição inicial.

Essa causa de pedir é similar àquela que contestasse a autuação sob o fundamento de que o agente autuante não possui competência para tal, uma vez que é fiscal municipal. Seu caráter é de cunho formal e, portanto, correta ou não, é diversa daquelas estampadas em juízo. Assim, também deve ser enfrentada pela autoridade de primeiro grau.

Com relação à imposição sancionatória, em face de ter sido materialmente enfrentada pela decisão de primeiro grau, essa questão deverá ser analisada por este Colegiado no retorno do feito depois da nova decisão de primeiro grau.

### **CONCLUSÃO**

Isso posto, voto por reformar a decisão de primeiro grau para que outra seja proferida em suplementação e, assim, sejam enfrentadas as razões da defesa atinentes à aplicação do art. 23, nº 2, do Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976, bem como a questão atinente à vinculação da atividade de lançamento às disposições previstas na IN SRF nº 213/02.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator