



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720203/2014-38
ACÓRDÃO	9101-007.288 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	5 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DESISTÊNCIA DO RECURSO. RENÚNCIA AO DIREITO SOBRE O QUAL SE FUNDA A AÇÃO. INSTITUTOS DISTINTOS. EFEITOS. EXTINÇÃO DO PROCESSO COM RESOLUÇÃO DE MÉRITO. TRÂNSITO EM JULGADO DA SENTENÇA. LEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 213, DE 2002. OBRIGATORIEDADE DE SUA OBSERVÂNCIA PELA AUTORIDADE FISCAL. LIMITES FÁTICOS E JURÍDICOS PARA REVISÃO DO LANÇAMENTO EM INSTÂNCIA ESPECIAL.

A desistência do recurso e a renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação são institutos distintos. A desistência do recurso ocorre após a interposição de recurso e pode ser manifestada pelo recorrente a qualquer tempo, sem a anuência do recorrido. Com a desistência do recurso, subsiste a sentença da forma como prolatada. A renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação enseja a extinção do processo com resolução de mérito¹, produz coisa julgada material e impede a repositura da ação.

Diante da desistência do recurso, bem como da renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação, transitou em julgado a sentença que reconheceu a legalidade da Instrução Normativa SRF nº 213, 2002. Contudo, como a Contribuinte contestou o lançamento apenas sob a premissa de a sentença transitada em julgado determinar o cômputo da variação cambial passiva no resultado da equivalência patrimonial, e restou demonstrado inexistir tal determinação, o lançamento deve subsistir, não sendo possível, em instância especial, cogitar de outros vícios do lançamento não debatidos nas instâncias administrativas precedentes.

¹ Art. 269, V do CPC de 1976.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencida a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (relatora) que votou por dar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte em face do **Acórdão nº 1302-001.946**, proferido em 06.08.2016, pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 1782/1801) assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

OBSERVÂNCIA AO ARTIGO 7º DA IN SRF Nº 213/02. ILEGALIDADE. EXCLUSÃO DE PENALIDADE E JUROS.

A observância dos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Na oportunidade, os membros do colegiado, por maioria, concluíram por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir a penalidade e os juros de mora, nos termos do art. 100, parágrafo único do CTN.

Intimado, o sujeito passivo interpôs recurso especial (fls. 1815/1837), sustentando que o **Acórdão nº 1302-001.946** conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto às matérias (i) “reconhecimento da coisa julgada”, com base no Acórdão paradigma nº 1401-001.579 e (ii) “possibilidade de compensação de valores recolhidos a maior em outros anos-calendário”, com base no Acórdão paradigma nº 9101-002.535.

Sobreveio o despacho de admissibilidade (fls. 1965/1971), que admitiu parcialmente o recurso, apenas com relação à matéria “reconhecimento da coisa julgada”, conforme abaixo:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito, apenas em parte, em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, por matéria recorrida (destaques do original transcrito):

(1) “reconhecimento da coisa julgada” (...)

Com relação a essa primeira matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que, *para se entender que o mérito da causa em si restou definido judicialmente e que a desistência equivale a uma sentença de conhecimento sobre determinado assunto, não há como se estender os efeitos da coisa julgada a este ponto*, o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1401-001.579, de 2016) decidiu, de modo diametralmente oposto, que *a desistência da ação, após a defesa, é ato bilateral sacramentado pela autoridade judicial que resolve a lide e torna imutável a solução*.

Da mesma forma, enquanto a decisão recorrida entendeu que *não houve decisão de mérito da causa, capaz de constranger a contribuinte a computar na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL as variações cambiais dos investimentos detidos em suas controladas no exterior*, o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1401-001.579, de 2016) decidiu, de modo diametralmente oposto, que *o sujeito passivo apurou o valor devido conforme o art. 7º da Instrução Normativa nº 213/02, o qual havia sido fixado como o direito a ser aplicado para as partes, por meio de sentença de mérito transitada em julgado*.

Cumpra observar, ainda, que o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1401-001.579, de 2016) se refere à própria Recorrente, em relação a ano-calendário distinto, e que o voto vencedor do acórdão recorrido se reporta diretamente ao voto vencido do acórdão paradigma, comungando da tese ali desenvolvida (“comungo da tese desenvolvida pelos Conselheiros cujos votos foram vencidos nos Acórdãos nºs [...] e 1401-001.579, a respeito da coisa julgada operada em razão da renúncia ao direito da ação proposta ora em questão”).

(2) “possibilidade de compensação de valores recolhidos a maior em outros anos-calendário” (...)

No que se refere a essa segunda matéria, não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois se trata de situações fáticas distintas.

Enquanto na decisão recorrida *a contribuinte, em vários anos, recolheu a mais do que o devido* o IRPJ e a CSLL, em decorrência de *entendimento equivocado dos efeitos da sentença judicial quanto ao mérito da questão proposta em juízo*, no acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 9101-002.535, de 2017), ao contrário, a contribuinte, *na mesma operação*, recolheu indevidamente o IRRF [...], em decorrência de *decisão deste Colegiado de recusar a natureza jurídica de debêntures*.

São, pois, situações fáticas distintas, a demandarem, forçosamente, decisões diversas, insuscetíveis de uniformização por meio do Recurso Especial de divergência.

Sendo assim, para configurar o dissídio jurisprudencial, nessa matéria, caberia à Recorrente apresentar acórdão paradigma apreciando situação semelhante à abordada na decisão recorrida e decidindo em sentido contrário a ela.

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

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja ADMITIDO, EM PARTE, o Recurso Especial interposto.

Irresignado, interpôs o sujeito passivo agravo (fls. 1979/1982), que foi rejeitado, nos termos do correspondente despacho (fls. 2009/2013).

No mérito, com relação à matéria admitida, sustenta o sujeito passivo, em resumo, que (i) em 20.02.2003, a LIGHT impetrou o Mandado de Segurança no 2003.51.01.005514-8 objetivando discutir (a) o momento da tributação dos lucros acumulados pelas empresas *LIR Energy Limited* (LIR) e *Light Overseas Investments Limited* (LOI), ambas controladas sediadas no exterior, ante a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/01; e (b) o direito de não recolher IRPJ e CSL sobre os resultados positivos de equivalência patrimonial (incluindo a variação cambial) dos investimentos nessas controladas, ante a ilegalidade do art. 7º, 1º da IN 213/02; (ii) a LIGHT acabou por sucumbir na demanda em face da prolação de sentença de mérito denegando a segurança pleiteada e, contra tal decisão, foram opostos embargos de declaração para que fosse

suprida omissão quanto à aplicação da IN SRF no 213/02, o que ensejou a prolação de nova sentença que, por sua vez, considerou legítimas as previsões da aludida IN, pronunciando-se por sua legalidade; (iii) a LIGHT interpôs recurso de apelação, que foi recebido nos efeitos devolutivo e suspensivo, no entanto, antes de apreciado o recurso pelo TRF-2a Região, foi editada a Lei no 11.941/09, que trouxe a possibilidade de os contribuintes quitarem seus débitos por meio de Programa de Parcelamento com a utilização de benefícios previstos; (iv) a LIGHT apresentou pedido de desistência apenas parcial da ação, pretendendo abrir mão unicamente da discussão quanto à inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158- 35/01 (tributação, em si, dos lucros auferidos no exterior enquanto não disponibilizados por suas controladas); (v) apesar de discordar de tal posição, a LIGHT acabou sendo forçada a requerer a desistência integral do Mandado de Segurança, tendo em vista o receio de perder os benefícios da Lei no 11.941/09; (vi) fez-se valer o posicionamento defendido pela Fazenda Nacional e, em 21.06.2010, foi proferida decisão que homologou o pedido de desistência integral do mandado de segurança, fazendo-o expressamente com resolução de mérito; (vii) após a desistência integral do mandado de segurança, a LIGHT procedeu à uma nova apuração das bases de cálculo do IR e da CSLL desde 2002, ajustando as bases de prejuízo fiscal acumulado e base negativa de CSLL de forma correspondente, com a aplicação literal do disposto no artigo 7º da IN SRF no 213/02, em obediência ao comando judicial transitado em julgado, seja pela prevalência da sentença de mérito proferida, seja pela desistência do recurso de apelação e pela renúncia do direito sobre o qual se funda a ação proposta pela LIGHT; (viii) de acordo com a disposição normativa, os resultados auferidos no exterior foram reconhecidos pela equivalência patrimonial com a inclusão da variação cambial e tributados no Brasil quando positivos; quando negativos, embora contabilmente reconhecidos pela sociedade brasileira, os resultados de equivalência patrimonial foram adicionados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL; (ix) a lavratura de auto de infração para exigência de IRPJ e de CSLL com base na suposta necessidade de desconsideração dos resultados de equivalência patrimonial para fins de tributação no Brasil, oferecendo-se apenas o lucro auferido no exterior, é medida incoerente não só com todo o posicionamento da Fazenda Nacional ao longo do processo judicial como, também, com coisa julgada lá formada, que expressamente determinou à LIGHT que assim procedesse; (x) ante a existência de coisa julgada, a LIGHT não poderia adotar procedimento diverso do declarado em decisão judicial nos termos dos arts. 467, 468, 471, *caput*, 473 e 474 do CPC/73, nem poderia este E. CARF decidir de maneira dissonante com a mesma; (xi) a jurisprudência é pacífica, seja na vigência do antigo código processual, quanto no atual, no sentido de que a homologação de desistência com renúncia ao direito para fins de adesão ao REFIS importa em resolução do mérito da demanda, de forma que a LIGHT também estava processualmente compelida a se submeter à decisão que havia entendido pela contabilização da variação cambial quando da aplicação do método da equivalência patrimonial para fins de apuração do lucro real por este segundo motivo; (xii) a renúncia ao direito é ato unilateral com que o autor dispõe do direito subjetivo material que afirmara ter, importando a extinção da própria relação de direito material que dava fundamento à causa intentada (isto é, com resolução do mérito), consubstancia instituto bem mais amplo que a simples desistência da ação, que opera tão-somente a extinção do processo sem resolução do

mérito, quando anterior à sentença, permanecendo íntegro o direito material, que poderá ser objeto de nova ação *a posteriori*; e (xiv) vale diferenciar o presente caso do Processo n. 16682.720216/2010-83 apreciado pela C. ia Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e que culminou na formalização do Acórdão nº 9101-002.294, vez que, naquele caso, entendeu-se pelo não conhecimento da parte recursal que envolvia o tema do alcance da coisa julgada, uma vez que o paradigma apresentado quanto à este ponto no recurso especial oposto pela Fazenda Nacional não seria apto a ensejar divergência.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 2028/2032), se limitando a repisar o voto vencedor do acórdão recorrido.

Distribuído o processo à 3ª Turma da CSRF, foi proferido despacho de incompetência (fls. 2038/2040), determinando a redistribuição à 1ª Turma da CSRF.

É relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interporem recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E os embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial². Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

No presente caso, o sujeito passivo foi cientificado do acórdão recorrido em 07.04.2017 (fl. 1812) e interpôs recurso especial em 20.04.2017 (fl. 1813) Diante disso, é tempestivo o recurso especial ora em análise.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos

² Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

paradigmas que divirjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”³.

Com relação ao prequestionamento, o acórdão recorrido aborda os efeitos da coisa julgada operada em razão da renúncia ao direito da ação proposta ora em questão, estando, portando, prequestionada a matéria.

No que se refere à divergência interpretativa, os julgadores do **acórdão recorrido** entenderam que a renúncia à ação anteriormente intentada, buscando uma tutela jurisdicional, implica exatamente em não mais ser do interesse da parte que propôs a ação, a tutela jurisdicional que havia sido requerida, não havendo como se entender os efeitos da coisa julgada a ponto de afirmar que o mérito da causa em si restou definido judicialmente e que a desistência equivale a uma sentença de conhecimento sobre determinado assunto. Diante disso, concluíram que não houve decisão de mérito da causa no Mandado de Segurança nº 2003.51.01.0055148, capaz de constranger a Recorrente a computar na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL as variações cambiais dos investimentos detidos em suas controladas no exterior. Confira-se:

Em primeira tônica, comungo da tese desenvolvida pelos Conselheiros cujos votos foram vencidos nos Acórdãos nºs 1101000.944 e 1401001.579, a respeito da coisa julgada operada em razão da renúncia ao direito da ação proposta ora em questão. A renúncia àquela ação anteriormente intentada, buscando uma tutela jurisdicional, implica exatamente em não mais ser do interesse da parte que propôs a ação, a tutela jurisdicional que havia sido requerida. A parte abre mão de obter um pronunciamento jurisdicional a respeito da matéria em si, renunciando à decisão que definiria, no caso em concreto, a declaração de ser titular de um direito ou não, de estar com a razão ou não naquela questão que buscou uma definição no âmbito judicial. A anuência da Fazenda Nacional é apenas para salvaguardar eventual interesse do Estado que possa ter sido prejudicado com a propositura da ação e o cancelamento desta vir

a concretizar este prejuízo. Mas, daí para se entender que o mérito da causa em si restou definido judicialmente e que a desistência equivale a uma sentença de conhecimento sobre determinado assunto, não há como se estender os efeitos da coisa julgada a este ponto.

Partindo, pois, da premissa totalmente avessa ao esposado pela Conselheira Relatora, entendendo que não houve decisão de mérito da causa, capaz de constranger à contribuinte a computar na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL as variações cambiais dos investimentos detidos em suas controladas no exterior, outros pontos há que serem considerados no deslinde deste litígio.

³ Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

Primeiramente, e mais importante, ao meu ver, é o fato que as orientações contidas na Instrução Normativa SRF nº 213/02, em seu controvertido artigo 7º, comportava o entendimento que a variação cambial deveria ser computada em seus efeitos; há inúmeros julgados administrativos que demonstram esta proposição.

De igual forma, o teor da decisão judicial a que se vinculava a recorrente deu, de fato, alguma margem para que a contribuinte tenha agido da forma que agiu, tratando-se de assunto polêmico os efeitos da coisa julgada nas situações desta natureza (renúncia à ação), embora tenha-se, nestes autos, chegado à conclusão de que não se estendeu até o mérito da questão proposta.

Por este motivo, há que se reconhecer, sim, consoante voto vencido expôs, a boa-fé da contribuinte. Mas, apesar de ter agido uniformemente para os anos-calendários em questão, não se importando com o resultado apurado, se em prol seu ou do fisco, por outro lado, não se pode com este reconhecimento ignorar, por tratar-se de questão de direito já pacificada na jurisprudência, que no ano atuado houve a falta de recolhimento dos tributos (IRPJ e CSLL) devidos. A autuação pautou-se pela norma tributária vigente e lavrou as exigências fiscais observando o dever de ofício inerente à atividade do lançamento tributário, em estrita observância ao princípio da legalidade.

No **Acórdão paradigma nº 1401-001.579**, por sua vez, analisou-se processo do mesmo contribuinte, com relação aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, no qual se discute os efeitos da coisa julgada formada no mesmo Mandado de Segurança 2003.51.01.0055148. E, diante disso, entenderam os julgadores que, quando o autor renuncia ao direito em que se funda uma ação em que a outra parte guerreava a posição oposta, significa que o réu ganhou a ação, haverá resolução de mérito e a sentença judicial de mérito faz coisa julgada material. Em razão disso, concluíram que, uma vez que o sujeito passivo apurou o valor devido conforme o art. 7º da Instrução Normativa nº 213/02 - fixado como o direito a ser aplicado para as partes por meio de sentença de mérito transitada em julgado -, não há como a autoridade fiscal se insurgir contra tal procedimento. Confira-se:

Nos termos do art. 267 do Código de Processo Civil, vigente na época:

Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito:

(...)

VIII - quando o autor desistir da ação;

Se nos baseássemos neste dispositivo isolado, não haveria discordância em relação ao posicionamento adotado pelo ilustre relator. Afinal, a sentença não teria o condão de resolver o mérito em disputa.

Nada obstante, os dispositivos legais não podem ser interpretados de forma insular. O disposto acima deve ser compreendido em cotejo o § 4º do mesmo dispositivo e com o art. 269. Começamos pelo referido parágrafo:

§ 4º Depois de decorrido o prazo para a resposta, o autor não poderá, sem o consentimento do réu, desistir da ação.

Da leitura do referido dispositivo, podemos concluir que a desistência sem resolução de mérito é aquela manifestada antes da resposta do réu. A decisão judicial que formaliza essa desistência não tem o condão de resolver o mérito, ou seja, só faz coisa julgada formal. Encerra o processo, mas não extingue a lide. Não há direito positivado a vincular qualquer das partes e nova demanda com o mesmo objeto pode ser proposta em novo processo.

É diferente, porém, no caso de já haver resposta do réu, mas de que forma?

No Resp 1267995, o STJ assim se posicionou:

*"1. Segundo a dicção do art. 267, § 4º, do CPC, após o oferecimento da resposta, é defeso ao autor desistir da ação sem o consentimento do réu. Essa regra impositiva decorre da bilateralidade formada no processo, assistindo igualmente ao réu o **direito de solucionar** o conflito". (nossos destaques)*

Isso é necessário justamente pelo fato de a sentença, nessa segunda hipótese, resolver a lide quanto ao mérito, que transita em julgado materialmente e vincula as duas partes.

Diferentemente do que alega a Procuradoria da Fazenda Nacional, a renúncia não é ato unilateral. Seus efeitos são bilaterais justamente porque só são produzidos com a concordância do réu, no caso, da União representada pela própria PFN.

A desistência é, pois, um ato bilateral sacramentado pela autoridade judicial que resolve a lide e torna imutável a solução. Daí não ser possível falar em desistência de ação sem resolução de mérito. Pelo contrário. Haverá uma efetiva renúncia ao direito em que a ação se esteia e o dispositivo da codificação processual que abarca essa hipótese é o art. 269:

Art. 269. Haverá resolução de mérito:

I – quando o juiz acolher ou rejeitar o pedido do autor;

II – quando o réu reconhecer a procedência do pedido;

III – quando as partes transigirem;

IV – quando o juiz pronunciar a decadência ou a prescrição;

V – quando o autor renunciar ao direito sobre que se funda a ação.

As hipóteses acima resolvem o mérito da ação, estão submetidas ao mesmo regime jurídico, qual seja, o de que o conteúdo decisório faz lei entre as partes.

Quando o autor renuncia ao direito em que se funda uma ação em que a outra parte guerreava a posição oposta, significa que o réu ganhou a ação. É equivalente ao juiz rejeitar o pedido do autor. A sentença judicial de mérito faz coisa julgada material.

No caso específico aqui analisado, fixou-se o poder de o Fisco exigir a tributação nos termos da sua Instrução Normativa IN 213/02 (reconhecimento da variação cambial) e o dever de o particular apurar a obrigação tributária nos termos da mesma normativa. É evidente que isso não significa que o Fisco possui a faculdade para alterar seu entendimento para o caso concreto ao seu talante; até porque a atividade de lançamento é vinculada, vinculação esta adstrita na presente hipótese à norma fixada pela decisão judicial.

Uma vez que o sujeito passivo apurou o valor devido conforme o art. 7º da Instrução Normativa nº 213/02, o qual havia sido fixado como o direito a ser aplicado para as partes por meio de sentença de mérito transitada em julgado, não há como a autoridade fiscal se insurgir sob o pretexto de considerar equivocada a regulação promovida pelo ato normativo.

Assim, é inegável a existência de divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e o **Acórdão paradigma nº 1401-001.579**, razão pela qual deve ser conhecido o recurso especial.

II – MÉRITO

A controvérsia, no presente caso, reside no reconhecimento de eventual coisa julgada formada nos autos do Mandado de Segurança no 2003.51.01.005514-8 no que se refere à interpretação e à aplicação do art. 7º, §1º da IN 213/02, que assim dispunha:

Art. 7º A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

À época da impetração do Mandado de Segurança no 2003.51.01.005514-8, havia dúvidas acerca da legalidade e da interpretação de tal dispositivo, especialmente no que se refere à inclusão da variação cambial no resultado positivo da equivalência patrimonial. Tanto é assim que, como se extrai do próprio TVF (fls. 1137/1165), havia Soluções de Consulta da Receita Federal no sentido de que “a contrapartida de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras, coligadas ou controladas que não funcionem no país, decorrente da variação cambial, não será computada na determinação do lucro real” (SC nº 55/2003). Por outro lado, havia doutrina (citada na inicial do mandado de segurança, fls. 972) afirmando que “a variação cambial de investimentos no exterior e os ganhos ou perdas de capital por variação na percentagem de participação são parte integrante dos resultados da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido”.

Nesse contexto, a Recorrente interpôs o Mandado de Segurança no 2003.51.01.005514-8, objetivando discutir, dentre outros, o direito de não recolher IRPJ e CSL sobre os resultados positivos de equivalência patrimonial, incluindo a variação cambial, dos investimentos em controladas, ante a ilegalidade do art. 7º, §1º da IN 213/02. Isso se extrai, especialmente, dos seguintes trechos da inicial (fls. 955/978):

2.45. Em relação aos investimentos mantidos em sociedades controladas e coligadas sediadas no exterior, existe a mesma obrigação de aplicação do método de equivalência patrimonial. Nada obstante, neste caso, o valor do resultado da equivalência patrimonial é composto pela soma de vários fatores, entre os quais: (i) da participação da investidora no resultado (lucro ou prejuízo) do exercício da coligada ou controlada e outros aumentos e diminuições no patrimônio da sociedade controlada e coligada; e (ii) da variação cambial do valor do investimento. (...)

2.47. -Dessa forma, resta claro que o resultado de equivalência patrimonial não é composto exclusivamente do lucro gerado na sociedade controlada ou coligada sediada no exterior. Assim, desde logo, fica demonstrada a ilegalidade e a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 7º da IN 213/02, ao pretender incluir na base de cálculo do IRPJ e da CSL outros valores que não se confundem com o lucro gerado no exterior. (...)

4.5. - Concedida a ordem liminar, a Impetrante **REQUER A CONCESSÃO EM DEFINITIVO DA SEGURANÇA**, nos termos do artigo 5º, inciso LXIX, da Constituição Federal de 1988, e artigos 10 e seguintes da Lei nº 1.533, de 31.12.1951, reconhecendo (...) (iii) não ser devido o IRPJ e a CSL sobre os valores relativos aos "resultados de equivalência patrimonial" concernentes ao investimento detido na LIR e LOI, afastando a aplicação do artigo 7º, § 1º da IN 213/02 para os períodos-base até 2002 e posteriores (grifamos).

Ocorre que a Recorrente acabou por sucumbir na demanda em face da prolação de sentença de mérito denegando a segurança pleiteada – o que consta das fls. 980/982. E, contra tal decisão, foram opostos embargos de declaração (fls. 1226/1232), para que fosse suprida omissão quanto à aplicação da IN SRF nº 213/02, o que ensejou a prolação de nova decisão, na qual o juízo se pronunciou expressamente acerca da legalidade da referida instrução normativa (fls. 1234/1236). Confira-se:

Assiste razão à embargante quanto à omissão existente na sentença, já que o Juízo não se pronunciou sobre a aplicação da Instrução Normativa nº 213/2002, da Secretaria da Receita Federal. Desta forma, impõe-se acrescentar à fundamentação da sentença de fls. 262/264 o seguinte texto:

Por fim, não pode prevalecer a alegação da impetrante quanto à ilegalidade e inconstitucionalidade da Instrução Normativa nº 213/2002, da Secretaria da Receita Federal, visto que tal ato normativo não tratou de tributação da variação cambial, mas, apenas, de lucros no exterior de empresas coligadas à empresa sediada no Brasil ou por esta controladas. O ilustre

representante do Ministério Público Federal, em seu parecer de fls. 255/260, **corroborou o entendimento deste Juízo:**

“A IN SRF nº 213/2002, encontra respaldo no artigo 25, caput da Lei 9249/96, dispondo esta lei que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas. **Cabe ressaltar, que quando ocorre o resultado negativo de equivalência patrimonial, este integra o lucro real, nos termos do artigo 7º, parágrafo 2º da mencionada instrução normativa e a base de cálculo do IRPJ e da CSL é reduzida, quando existir empresas coligadas ou controladas com resultados negativos.** A IN nº 213/2002 não tratou de tributação da variação cambial, mas tão somente de lucros no exterior. **A forma de realizar a tributação é que se considerou o resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributando, portanto, excessivamente, a impetrante** (fls. 260).”

Por todo o exposto, conheço dos embargos de declaração, por atendidos os requisitos legais de sua admissibilidade, e, no mérito, julgo-os PROCEDENTES, para acrescentar à sentença embargado, em sua fundamentação, o texto acima, que passa a integrá-la; mantendo-se, porém, inalterado o seu dispositivo.

Vê-se, pois, que, por um lado, houve o reconhecimento da legalidade da IN SRF nº 213/02, mas, por outro, afirmou-se expressamente que tal ato normativo “não tratou de tributação da variação cambial, mas, apenas, de lucros no exterior de empresas coligadas à empresa sediada no Brasil ou por esta controladas”. **Ademais, a decisão corrobora expressamente o parecer do Ministério Público Federal, que, por sua vez, afirma que a tributação no Brasil abarca o resultado positivo e negativo decorrente do MEP – e não apenas os lucros auferidos no exterior.**

Assim, no exame do Mandado de Segurança nº 2003.51.01.005514-8 é preciso ter em mente que a sentença, ao reconhecer a legalidade da IN SRF nº 213/02, se manifestou no sentido de que a interpretação da norma realizada pela ora Recorrente, de que os resultados positivos de equivalência patrimonial incluíam a variação cambial, não procede. E, ainda, afirmou que deve ser computado nos lucros apurados no Brasil o resultado positivo e negativo da equivalência patrimonial relativo à empresa no exterior.

Após a interposição do correspondente recurso de apelação, a ora Recorrente requereu (fls. 984/986) (i) a **desistência parcial do feito e dos recursos apresentados** bem como de **renúncia parcial** às alegações de direito sobre as quais se fundamenta a ação, apenas no tocante à discussão referente a não tributação pelo IRPJ e pela CSL dos lucros auferidos no exterior enquanto ainda não efetivamente disponibilizados por suas controladas no exterior; (ii) a extinção parcial da ação, com resolução do mérito em relação à não tributação pelo IRPJ e CSL dos lucros auferidos no exterior enquanto ainda não efetivamente disponibilizados, nos termos do artigo

269, inciso V, do Código de Processo Civil; e (iii) a manutenção da discussão em relação à não aplicabilidade do artigo 7º da IN 213/02 para os períodos-base até 2002 e posteriores.

No entanto, o relator do referido recurso decidiu que não seria possível a renúncia parcial ao direito em que se funda a ação, tendo em vista que, no caso, se discute a incidência e o reflexo de lançamentos e ajustes contábeis na apuração do lucro tributável, não havendo como realizar a cisão pretendida dentro de um mesmo período de apuração, sob pena de se ter uma base de cálculo provisória, pendente de ajuste a depender do resultado do pedido remanescente, situação incompatível com a finalidade dos programas de recuperação de créditos tributários mediante concessões mútuas (fls. 987/994).

Contra tal decisão, a Recorrente interpôs agravo regimental e, em seguida, peticionou nos autos (fls.1368/1370) requerendo a “ampla, geral e irrestrita desistência do Agravo Regimental (...) nos exatos termos do artigo 501 do Código de Processo Civil”, bem como “a desistência integral do presente processo, bem como a renúncia aos direitos sobre os quais ele se funda, conforme autoriza o artigo 269, inciso V, do Código de Processo Civil” – o que foi homologado nos seguintes termos (fls. 995/996):

Ante as considerações acima deduzidas, HOMOLOGO a desistência da ação, com a renúncia ao direito sobre o qual ele se funda, para que produza os seus regulares e jurídicos efeitos, julgando extinto o processo, com julgamento do mérito, nos termos do artigo 269, inciso V, do Código de Processo Civil. Julgo prejudicados os recursos de apelação e agravo interno.

Nesse contexto, alega a Recorrente em seu recurso especial que, após a desistência integral do mandado de segurança, a LIGHT procedeu a uma nova apuração das bases de cálculo do IR e da CSLL desde 2002, ajustando as bases de prejuízo fiscal acumulado e base negativa de CSLL de forma correspondente, com a aplicação literal do disposto no artigo 7º da IN SRF n. 213/02, em obediência ao comando judicial transitado em julgado, seja pela prevalência da sentença de mérito proferida, seja pela desistência do recurso de Apelação e pela renúncia do direito sobre o qual se funda a ação.

Nesse contexto, foi lavrado o auto de infração subjacente, para exigência de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário de 2009, em virtude, dentre outros, da suposta falta de adição de lucros auferidos por empresa controlada no exterior. Isso porque a Recorrente excluiu “os efeitos do **resultado completo** do Método da Equivalência Patrimonial — MEP na Apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social, tendo em vista que no ano-calendário de 2009 este resultado apresentou valor negativo” (TVF, fl. 1156), quando, de acordo com a Autoridade Fiscal, deveria tributar no Brasil o valor dos lucros auferidos no exterior por sua controlada, isto é, apenas uma parcela do MEP. É o que se extrai dos seguintes trechos do TVF:

Importante destacar, neste ponto, que, para fins de Tributação em Bases Universais - TBU, **não há que se confundir entre lucros auferidos no exterior e o resultado completo da avaliação de investimentos relevantes em empresas coligadas e controladas pelo Método da Equivalência Patrimonial - MEP.**

Os lucros auferidos no exterior, de que tratam o artigo 25 da Lei nº9.249/1995, o artigo 1º da Lei nº 9.532/1997 e a Instrução Normativa - IN SRF nº 213/2002, são simplesmente aqueles apurados nas demonstrações financeiras da investida (art. 25, § 2º, inc. I e § 3º, inc. II da Lei nº 9.249/95) e convertidos em moeda nacional pela taxa do dia da demonstração financeira da investida (art. 25, § 4º, da Lei nº9.249/95).

Já o resultado completo do MEP envolve, além dos lucros, outros tipos de receitas e despesas. (...)

Nesse sentido, embora as empresas estejam obrigadas a efetuar o MEP (art. 248 da Lei nº 6.404/76; art. 21 do Decreto-Lei nº 1.598/77), **a legislação do imposto de renda**, pelo Decreto-lei nº 1.598/77, em seus arts. 22 e 23 (incorporados ao RIR/99 nos arts. 387 a 389), **exclui da tributação a contrapartida de tais ajustes:** (...)

É fundamental acrescentar que, com a edição da Lei nº 9.249/95, anteriormente descrita, o resultado da avaliação pelo método da equivalência patrimonial continuou a ter tal tratamento, sendo expressamente ressalvado que tal fato não acarretaria prejuízo à tributação dos lucros no exterior por ela estabelecido (art. 25, § 6º da Lei nº9.249/95).

Em outras palavras, determinou a lei que as únicas parcelas do MEP que deveriam compor a base de cálculo do Imposto no Brasil seriam os lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior, com conversão em 31 de dezembro, **devendo-se excluir do cômputo os efeitos de valores decorrentes de outros eventos, tais como: prejuízos, variações cambiais, variações nos percentuais de participação e reavaliações de ativos.** (...)

Portanto, em resumo, pela clareza da legislação, confirmada pela jurisprudência do CARF, **a tributação no Brasil deve incidir apenas sobre os lucros da controlada ou coligada no exterior, com a taxa de conversão da data da demonstração financeira da investida em que forem apurados, não se levando em conta a contrapartida de variações cambiais e outros ajustes decorrentes do método da equivalência patrimonial.**

Nesse contexto, No Termo de Verificação Fiscal, a Autoridade Fiscal, apesar de reconhecer a IN 213/02 dentre as normas que regem a matéria, **afastou o reconhecimento dos valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL** - denominado no documento de “resultado completo do Método da Equivalência Patrimonial” - e buscou tributar apenas o valor dos lucros auferidos pela investida. Isso fica claro nas seguintes passagens do TVF:

Entretanto, tal procedimento não está de acordo com o que preconiza a legislação de regência, anteriormente descrita no tópico VI deste termo. Na verdade, o procedimento adotado pelo contribuinte fez com que **apenas fossem excluídos os efeitos do resultado completo do Método da Equivalência Patrimonial – MEP** na Apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social, tendo em vista que no **ano-calendário de 2009 este resultado apresentou valor negativo**.

Com efeito, intimado o contribuinte por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal, para que este discriminasse as contas que compõem o resultado da equivalência patrimonial no ano calendário de 2009, este apresentou o razão analítico dessas contas, que podem ser sintetizadas no demonstrativo apresentado pela Light em resposta à carta Demac/RJO/Dipac nº 70/2011, datada de 15/07/2011 (cópia anexa a este processo), a seguir reproduzido:

Conta	Descrição	D/C	Valor Total (R\$)
6310613001	Rec Financeira - Variação Cambial	C	(176.789.255,98)
6310614002	Rec Financeira – Juros	D	438.564.016,76
6310615001	Rec Financeira - Ganhos Participações.Societárias	C	(539.037,87)
6310619001	Rec Financeira - Outras Receitas Financeiras	C	(6.454,27)
	TOTAL – ADIÇÕES	D	261.229.268,64
6350613001	Rec Financeira - Variação Cambial	C	(4.022.527,77)
6350619001	Rec Financeira - Outras Receitas Financeiras	D	4.717,48
	TOTAL – EXCLUSÕES	D	(4.017.810,29)
	RESULTADO COMPLETO MEP	D	257.211.458,35

No Lalur, Livro de Demonstração da Base de Cálculo da CSLL, e DIPJ 2010/2009 (Fichas 9A e 17), verifica-se que foram efetuadas as seguintes adições e exclusões a título de resultado da equivalência patrimonial:

TABELA 3 – Adições e Exclusões decorrentes do MEP

Fonte	Tributo	Ajuste	Descrição	Valor (R\$)
LALUR	IRPJ	Adição	2.3 - Equivalência Patrimonial	261.229.268,64
LALUR	IRPJ	Exclusão	3.2 - Equivalência Patrimonial	4.017.810,29
LALUR	IRPJ	Adição	Resultado Final	257.211.458,35
DIPJ Ficha 9A	IRPJ	Adição	12. Ajustes por Diminuição Valor de Invest. Aval. p/ PL	261.229.268,64
DIPJ Ficha 9A	IRPJ	Exclusão	42. (-)Ajustes por Aumento Valor de Invest. Aval. p/ PL	4.017.810,29
DIPJ Ficha 9A	IRPJ	Adição	Resultado Final	257.211.458,35
LDBCC	CSLL	Adição	2.3 - Equivalência Patrimonial	261.229.268,64
LDBCC	CSLL	Exclusão	3.2 - Equivalência Patrimonial	4.017.810,29
LDBCC	CSLL	Adição	Resultado Final	257.211.458,35
DIPJ Ficha 17	CSLL	Adição	12. Ajustes por Dimin. Valor de Invest. Aval. p/ PL	261.229.268,64
DIPJ Ficha 17	CSLL	Exclusão	35. (-)Ajustes por Aumento Valor de Invest. Aval. p/ PL	4.017.810,29
DIPJ Ficha 17	CSLL	Adição	Resultado Final	257.211.458,35

Constata-se, assim, que o contribuinte simplesmente eliminou o resultado negativo do MEP no LALUR e Livro de Apuração da Base de Cálculo da CSLL, não se deduzindo deste valor negativo para fins tributários.

Ao adotar esta sistemática, a Light acabou por deixar de apurar os lucros auferidos no exterior que deveriam ter sido tributados no Brasil. Na realidade, deveria ter sido tributado o valor apurado na **Tabela 1** acima, o qual foi obtido a partir do lucro líquido da LIR no exterior em dólares americanos, com a taxa de conversão em 31/12/2009, não se levando em conta a

contrapartida de variações cambiais e outros ajustes decorrentes do método da equivalência patrimonial, conforme preconiza a legislação vigente à época.

Na **tabela 4** abaixo se demonstra a diferença entre os valores que foram tributados pela fiscalizada a partir do MEP e os valores que deveriam ter sido tributados a partir da simples conversão dos lucros obtidos no exterior com a taxa de venda do dólar em 31/12/2009.

TABELA 4 – Diferença Não Tributada Lucros no Exterior

AC	Resultado do MEP	Adições	Exclusões	Valor tributado pelo Contribuinte	Valor que deveria ter sido tributado	Diferença não tributada (R\$)
2009	(257.211.458,35)	261.229.268,64	4.017.810,29	ZERO	154.653.472,24	154.653.472,24

Cumprir notar que, na adoção do MEP pela Recorrente, como se extrai do TVF, foram incluídos os valores decorrentes de despesas com variação cambial e também outros ajustes decorrentes da aplicação do método – que, por sua vez, foi integralmente afastado pela Autoridade Fiscal, que busca a tributação apenas da parcela do MEP relativa aos lucros da empresa no exterior, afastando expressamente o cômputo do “resultado completo do Método da Equivalência Patrimonial” – método adotado pelo contribuinte.

Diante disso, temos a seguinte situação – que, a meu ver, é o ponto de partida para a solução da controvérsia que nos foi apresentada:

- a IN 213/02, em seu art. 7º, §1º, determinava que os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial em controlada no exterior – desde que não tributados anteriormente – deveriam ser considerados na determinação do lucro real e da CSLL;
- a Recorrente impetrou mandado de segurança para declarar a ilegalidade da IN 213/02, em seu art. 7º, §1º, tendo em vista que a norma pretendia incluir na base de cálculo do IRPJ e da CSL outros valores que não se confundem com o lucro gerado no exterior, inclusive, as variações cambiais;
- a sentença proferida no mandado de segurança reconheceu a legalidade da IN 213/02 e afirmou expressamente que a norma “não tratou de tributação da variação cambial, mas, apenas, de lucros no exterior de empresas coligadas à empresa sediada no Brasil ou por esta controladas”;
- posteriormente, em sede de embargos de declaração, a sentença foi acrescentada de trecho no qual o juízo expressamente corroborou entendimento do Ministério Público Federal no sentido de que o resultado positivo e negativo da equivalência patrimonial deveria ser tributado de acordo com a IN SRF nº 213/2002, **frise-se, sem qualquer ressalva de que seria apenas os lucros contidos no resultado da equivalência patrimonial – o que, a meu ver, equivale ao “resultado completo do Método da Equivalência Patrimonial”**;
- a Recorrente desistiu do recurso e, posteriormente, desistiu do agravo regimental nos termos do art. 501 do CPC de 1976, desistiu do processo e

renunciou aos direitos sobre os se funda a ação, o que levou a sua extinção com resolução do mérito, nos termos do artigo 269, inciso V, do Código de Processo Civil;

- a Recorrente apurou o IRPJ e a CSLL relativos ao ano-calendário de 2009 considerando o resultado positivo da equivalência patrimonial em controlada no exterior, inclusive as variações cambiais – e não apenas a sua participação nos lucros da controlada no exterior; e
- a Autoridade Fiscal lavrou auto de infração afastando a adoção do “resultado completo do Método da Equivalência Patrimonial” e buscando a tributação na Recorrente da sua participação nos lucros da controlada no exterior.

Nesse cenário, entendo que a desistência do recurso interposto no Mandado de Segurança no 2003.51.01.005514-8, com a renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação, ensejaram o trânsito em julgado da sentença que reconheceu a legalidade da IN 213/02 e a tributação do “resultado completo do Método da Equivalência Patrimonial”, com a produção de todos os efeitos que lhe são próprios. Explica-se:

Tecnicamente, desistência da ação, desistência do recurso e renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação são institutos distintos.

A desistência da ação somente pode ocorrer até a prolação da sentença. Embora isso esteja muito claro no artigo 485, § 5º, do CPC de 2015⁴, o mesmo racional se extrai do art. 158, parágrafo único do CPC de 1973, que trata da necessidade de a desistência ser homologada por sentença⁵. A desistência da ação exige o consentimento do réu depois de decorrido o prazo para resposta do réu⁶, enseja a extinção do processo sem resolução de mérito⁷ e não impede a repositura da ação.

A desistência do recurso - que não se confunde com renúncia ao direito de recorrer – por sua vez, ocorre após a interposição de recurso e pode ser manifestada pelo recorrente a qualquer tempo, sem a anuência do recorrido⁸. Ocorrendo a desistência do recurso, “mantem-se intacta a sentença nos termos em que prolatada”⁹. Nesse sentido é a jurisprudência do STJ:

⁴ Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:

§ 5º A desistência da ação pode ser apresentada até a sentença.

⁵ Art. 158. Os atos das partes, consistentes em declarações unilaterais ou bilaterais de vontade, produzem imediatamente a constituição, a modificação ou a extinção de direitos processuais.

Parágrafo único. A desistência da ação só produzirá efeito depois de homologada por sentença.

⁶ Código Civil de 1976:

Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito: (...)

§ 4º Depois de decorrido o prazo para a resposta, o autor não poderá, sem o consentimento do réu, desistir da ação.

⁷ Art. 267, VIII do CC de 1976 e art. 485, VIII do CC de 2015.

⁸ Art. 501 do CPC de 1973 e art. 998 do CPC de 2015.

⁹ MASSUD, Rodrigo G. N. Desistência recursal não desfaz julgamento decidido por voto de qualidade no Carf. Disponível em www.conjur.com.br. Acesso em 17.08.2024.

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. SENTENÇA. CONDENAÇÃO EM HONORÁRIOS. APELAÇÃO. DESISTÊNCIA. TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO IMPUGNADA. TRANSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO POSTERIOR. AUSÊNCIA DE ANUÊNCIA DOS ADVOGADOS CREDORES DA VERBA HONORÁRIA. HONORÁRIOS DEVIDOS. DECISÃO MANTIDA.

1. Nos termos da jurisprudência do STJ, a desistência do recurso provoca o trânsito em julgado da decisão por ele impugnada.

2. Celebrado acordo entre as partes, sem a participação do advogado, cabível a execução da verba honorária, não atingida pela transação. Precedentes.

3. Agravo interno a que se nega provimento. (AgInt no REsp n. 1.375.645/SP, relator Ministro Antonio Carlos Ferreira, Quarta Turma, julgado em 17/9/2019, DJe de 20/9/2019, grifamos)

Por fim, a renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação enseja a extinção do processo com resolução de mérito¹⁰, produz coisa julgada material e impede a repositura da ação.

Nesse contexto, tendo em vista que o Recorrente desistiu do recurso e renunciou ao direito sobre o qual se funda a ação, transitou em julgado a sentença recorrida, que, embora tenha afirmado que a IN 213/02 “não tratou de tributação da variação cambial, mas, apenas, de lucros no exterior de empresas coligadas à empresa sediada no Brasil ou por esta controladas”, reconheceu expressamente a sua legalidade, o que implica na tributação do “resultado completo do Método da Equivalência Patrimonial” – como determinado pelo Ministério Público Federal e expressamente corroborado pela decisão de embargos, que passou a integrar a sentença.

Por essa razão, não pode a Autoridade Fiscal, ao lavrar o auto de infração subjacente, afastar por completo o reconhecimento dos valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL e tributar apenas o valor dos lucros auferidos pela investida.

Em outras palavras: se o art. 7º da IN 213/02 determina que os valores relativos ao **resultado da equivalência patrimonial** em controlada no exterior devem ser considerados na determinação do lucro real e da CSLL e a Recorrente obteve sentença judicial reconhecendo a legalidade da IN 213/02 e corroborando o reconhecimento tanto do resultado positivo, como do negativo da equivalência patrimonial, não pode a Autoridade Fiscal lavrar auto de infração para a exigência dos lucros auferidos pela investida no exterior, sem considerar a forma de tributação contida na referida instrução normativa.

Essa conclusão fica clara quando se considera que tributar os lucros auferidos pela controlada no exterior (procedimento adotado pela Autoridade Fiscal) não é o mesmo que tributar os valores relativos ao resultado da equivalência patrimonial em controlada no exterior (procedimento previsto na IN). Na aplicação do método da equivalência patrimonial, são

¹⁰ Art. 269, V do CPC de 1976.

reconhecidos na investidora as variações no patrimônio da investida, de forma proporcional a sua participação societária, o que contempla os lucros, mas também outros ajustes¹¹.

Sobre os efeitos da sentença de mérito proferida nos autos do Mandado de Segurança no 2003.51.01.005514-8, tanto para a Recorrente, como para a Autoridade Fiscal, é o voto vencedor do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, no Acórdão nº 1401-001.579:

Isso, por si só, já seria suficiente para orientar o meu voto, mas passemos às questões técnicas.

Nos termos do art. 267 do Código de Processo Civil, vigente na época:

Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito:

(...)

VIII- quando o autor desistir da ação;

Se nos baseássemos neste dispositivo isolado, não haveria discordância em relação ao posicionamento adotado pelo ilustre relator. Afinal, a sentença não teria o condão de resolver o mérito em disputa.

Nada obstante, os dispositivos legais não podem ser interpretados de forma insular. O disposto acima deve ser compreendido em cotejo o § 4º do mesmo dispositivo e com o art. 269. Começamos pelo referido parágrafo:

§ 4º Depois de decorrido o prazo para a resposta, o autor não poderá, sem o consentimento do réu, desistir da ação.

Da leitura do referido dispositivo, podemos concluir que a desistência sem resolução de mérito é aquela manifestada antes da resposta do réu. A decisão judicial que formaliza essa desistência não tem o condão de resolver o mérito, ou seja, só faz coisa julgada formal. Encerra o processo, mas não extingue a lide. Não há direito positivado a vincular qualquer das partes e nova demanda com o mesmo objeto pode ser proposta em novo processo.

¹¹ Sobre o tema é o PRONUNCIAMENTO TÉCNICO do COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (“CPC) 18 (R2) - Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto:

“Método da equivalência patrimonial

10. Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento em coligada, em empreendimento controlado em conjunto e em controlada (neste caso, no balanço individual) deve ser inicialmente reconhecido pelo custo e o seu valor contábil será aumentado ou diminuído pelo reconhecimento da participação do investidor nos lucros ou prejuízos do período, gerados pela investida após a aquisição. A participação do investidor no lucro ou prejuízo do período da investida deve ser reconhecida no resultado do período do investidor. As distribuições recebidas da investida reduzem o valor contábil do investimento. Ajustes no valor contábil do investimento também são necessários pelo reconhecimento da participação proporcional do investidor nas variações de saldo dos componentes dos outros resultados abrangentes da investida, reconhecidos diretamente em seu patrimônio líquido. Tais variações incluem aquelas decorrentes da reavaliação de ativos imobilizados, quando permitida legalmente, e das diferenças de conversão em moeda estrangeira, quando aplicável. A participação do investidor nessas mudanças deve ser reconhecida de forma reflexa, ou seja, em outros resultados abrangentes diretamente no patrimônio líquido do investidor (ver Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis), e não no seu resultado” (grifamos).

É diferente, porém, no caso de já haver resposta do réu, mas de que forma?

No Resp 1267995, o STJ assim se posicionou:

*"1. Segundo a dicção do art. 267, § 4º, do CPC, após o oferecimento da resposta, é defeso ao autor desistir da ação sem o consentimento do réu. Essa regra impositiva decorre da bilateralidade formada no processo, assistindo igualmente ao réu o **direito de solucionar o conflito**". (nossos destaques)*

Isso é necessário justamente pelo fato de a sentença, nessa segunda hipótese, resolver a lide quanto ao mérito, que transita em julgado materialmente e vincula as duas partes.

Diferentemente do que alega a Procuradoria da Fazenda Nacional, a renúncia não é ato unilateral. Seus efeitos são bilaterais justamente porque só são produzidos com a concordância do réu, no caso, da União representada pela própria PFN.

A desistência é, pois, um ato bilateral sacramentado pela autoridade judicial que resolve a lide e torna imutável a solução. Daí não ser possível falar em desistência de ação sem resolução de mérito. Pelo contrário. Haverá uma efetiva renúncia ao direito em que a ação se esteia e o dispositivo da codificação processual que abarca essa hipótese é o art. 269:

Art. 269. Haverá resolução de mérito:

I – quando o juiz acolher ou rejeitar o pedido do autor;

II - quando o réu reconhecer a procedência do pedido;

III – quando as partes transigirem;

IV – quando o juiz pronunciar a decadência ou a prescrição;

V – quando o autor renunciar ao direito sobre que se funda a ação.

As hipóteses acima resolvem o mérito da ação, estão submetidas ao mesmo regime jurídico, qual seja, o de que o conteúdo decisório faz lei entre as partes.

Quando o autor renuncia ao direito em que se funda uma ação em que a outra parte guerreava a posição oposta, significa que o réu ganhou a ação. É equivalente ao juiz rejeitar o pedido do autor. A sentença judicial de mérito faz coisa julgada material.

No caso específico aqui analisado, fixou-se o poder de o Fisco exigir a tributação nos termos da sua Instrução Normativa IN 213/02 (reconhecimento da variação cambial) e o dever de o particular apurar a obrigação tributária nos termos da mesma normativa. É evidente que isso não significa que o Fisco possui a faculdade para alterar seu entendimento para o caso concreto ao seu talante; até porque a atividade de lançamento é vinculada, vinculação esta adstrita na presente hipótese à norma fixada pela decisão judicial.

Uma vez que o sujeito passivo apurou o valor devido conforme o art. 7º da Instrução Normativa nº 213/02, o qual havia sido fixado como o direito a ser aplicado para as partes por meio de sentença de mérito transitada em julgado, não há como a autoridade fiscal se insurgir sob o pretexto de considerar equivocada a regulação promovida pelo ato normativo.

Com relação às afirmações do Ilustre Conselheiro, em caso que, frise-se, analisou situação idêntica à presente, discordo apenas com relação à menção à variação cambial, tendo em vista que, a meu ver e ao contrário do que alega a Recorrente, o Mandado de Segurança nº 2003.51.01.005514-8 não validou a interpretação da Recorrente no sentido de que a variação cambial deveria ser incluída nos resultados positivos de equivalência patrimonial, para fins de tributação no Brasil dos lucros auferidos por coligadas ou controladas no exterior.

No entanto, isso não muda o fato de a Autoridade Fiscal ter deixado de aplicar, por completo, o art. 7º da IN 213/02 nos presentes autos, ao afastar o reconhecimento dos valores relativos ao resultado da equivalência patrimonial na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL e buscar tributar apenas o valor dos lucros auferidos pela investida.

III – CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

Esta Conselheira teve a oportunidade de se manifestar sobre a matéria suscitada pela Contribuinte em seu recurso especial. No voto vencido no Acórdão nº 1101-000.944 concluiu que não haveria coisa julgada impondo o cômputo da variação cambial na determinação dos valores tributáveis a título de lucros auferidos por intermédio de investidas no exterior, bem como que não estaria caracterizada hipótese do art. 100 do CTN para exclusão de penalidades e juros. O entendimento que prevaleceu no referido julgado, por sua vez, foi confrontado em recurso especial pela PGFN sob dois temas assim relatados no Acórdão nº 9101-002.294:

I – dos limites objetivos da decisão com julgamento de mérito transitada em julgado que homologou a renúncia ao direito alegado no Mandado de Segurança 2003.51.01.005514-8; e

II - não sujeição da variação cambial de investimentos de pessoas jurídicas coligadas e controladas no exterior à tributação do IRPJ e CSLL.

Este Colegiado decidiu as questões apresentadas nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, em conhecer, por maioria dos votos, Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecido por maioria de votos, quanto ao segundo paradigma, vencidos os Conselheiros, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez. Quanto ao primeiro paradigma, vencido o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (Relator). No mérito, dado provimento ao recurso, por maioria de votos, vencida a Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio. Os Conselheiros Luís Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez, votaram pelas conclusões. O Conselheiro Luís Flávio Neto apresentará declaração de voto.

O voto condutor do Acórdão nº 9101-002.294, porém, evidencia que as referências a primeiro e segundo paradigma, na votação de conhecimento, em verdade, têm em conta paradigmas associados às diferentes matérias suscitadas, sendo que, ao final, apenas o segundo paradigma foi admitido, estando expresso em ementa somente o resultado da segunda matéria antes indicada - *não sujeição da variação cambial de investimentos de pessoas jurídicas coligadas e controladas no exterior à tributação do IRPJ e CSLL*. Veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

ART. 7º DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 213, DE 2002. ALCANCE. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. VARIAÇÃO CAMBIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR.

O alcance da disposição contida no art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, restringe-se aos lucros auferidos no exterior, não tratando da variação cambial de investimentos no exterior.

Recurso Especial do Procurador Conhecido e Provido.

Contudo, para reformar o entendimento do acórdão lá recorrido, de que a Contribuinte estava autorizada a reduzir os lucros auferidos no exterior por variações cambiais passivas, naquele período (ano-calendário 2005), o voto condutor do Acórdão nº 9101-002.294 não só acolheu o entendimento desta Conselheira em favor da impossibilidade de variações cambiais de investimento no exterior afetarem o lucro tributável, como também adicionou que *a se ter “coisa julgada material”, quem está a descumprir decisão judicial é a contribuinte, e não a Fazenda Nacional*. E prosseguiu nos seguintes termos:

Não há, portanto, que se falar em “ofensa à coisa julgada” ou “mudança de critério jurídico” ou, ainda, em “descumprimento de decisão judicial transitada em julgado”.

Em outras palavras, — e voltando, aqui, à preliminar arguida pela contraarrazoante, e por mim não acolhida —, a decisão judicial transitada em julgado — observada estritamente quanto ao nela decidido e nos estreitos limites do seu cumprimento — não alberga o entendimento da contribuinte de ter computada, à apuração do lucro real e à base de cálculo da CSLL relativas ao ano-calendário de 2005, a variação cambial do investimento detido em controladas no exterior.

Trata-se, este, de **entendimento particular** da contraarrazoante — uma vez que, repita-se, não houve qualquer manifestação judicial, nos autos do Mandado de Segurança, pela inclusão da variação cambial —, e que, por isso, pode ser, **sim**, confrontado com acórdãos paradigmas que decidiram de modo diametralmente oposto, como os apontados pela recorrente.

Do exposto, voto por **dar provimento** ao recurso especial da Fazenda Nacional, restabelecendo inteiramente a decisão de primeira instância. *(destaques do original)*

Veja-se que o recurso especial fazendário foi integralmente conhecido e provido, para restabelecer o crédito tributário afastado no julgamento do recurso voluntário. Ou seja, ainda que inadmitido o paradigma apresentado na matéria “Dos limites objetivos da decisão com julgamento de mérito transitada em julgado que homologou a renúncia ao direito alegado no Mandado de Segurança 2003.51.01.005514-8”, esta instância especial, para restabelecer a exigência, precisou deliberar que não haveria “ofensa à coisa julgada”, “mudança de critério jurídico” ou “descumprimento de decisão judicial transitada em julgado”, ou seja, não haveria decisão judicial autorizando, no caso, a dedução de variações cambiais passivas de investimento no exterior no lucro tributável do ano-calendário 2005.

Contudo, quando a PGFN pretendeu reverter o entendimento expresso no Acórdão nº 1401-001.579 – aqui paradigma de divergência – o recurso especial não foi conhecido sob a compreensão de que no Acórdão nº 9101-002.294 não apreciou a questão processual em torno da “ofensa à coisa julgada”. Assim foi consignado no voto condutor do Acórdão nº 9101-003.140:

Como se pode observar, a decisão tratou de matéria estritamente processual, relativa aos efeitos da desistência cuja consumação estaria vinculada ao consentimento do réu.

Por sua vez, as decisões paradigma não trataram do aspecto processual.

Discorrem sobre direito material, precisamente sobre inclusão da variação cambial na base de cálculo dos lucros no exterior. Ocorre que tal questão sequer foi enfrentada pelo acórdão recorrido, justamente porque o voto vencedor enfrentou, preliminarmente, a questão processual, sobre os efeitos da desistência. E, tendo assistido razão à Contribuinte, tornou-se prescindível apreciar o mérito, direito material.

Vale transcrever a ementa do acórdão paradigma nº 101-97.070:

[...]

O acórdão manifesta-se expressamente sobre a não inclusão da variação cambial nos lucros do exterior. Contudo, não há nenhuma situação processual no qual se pudesse traçar uma comparação com os presentes autos.

A respeito do segundo acórdão paradigma, nº 9101-002.294, transcrevo a ementa:

[...]

O processo trata de autuação fiscal da própria Contribuinte, relativa ao ano-calendário de 2005. Registre-se que naqueles autos, a PGFN apresentou dois paradigmas: o primeiro, no qual tratava dos limites objetivos do cumprimento da decisão judicial (Acórdão nº 3201-001.444), e o segundo, sobre a inclusão da variação cambial na base de cálculo dos lucros no exterior. O Colegiado votou, por maioria, em não conhecer do primeiro paradigma, e dar seguimento apenas para o segundo paradigma. Por isso, o voto do relator tratou apenas da matéria atinente ao segundo paradigma, mérito, sem adentrar na questão processual.

Poder-se-ia dizer que naquele julgamento, por maioria, entendeu-se que a devolução do segundo paradigma (que tratou apenas do direito material) foi suficiente para apreciação do recurso especial. Assim, a matéria atinente ao direito processual seria prescindível para apreciação.

Ocorre que a divergência deve se dar entre decisão recorrida dos presentes autos e paradigma. A decisão recorrida discorreu sobre os efeitos da desistência cuja consumação estaria vinculada ao consentimento do réu. Por sua vez, a decisão paradigma não apreciou tal questão, por considerá-la prescindível para a solução do litígio, tomando como parâmetro de comparação a decisão recorrida dos autos do processo paradigma. Não há como se aplicar a decisão do paradigma, de considerar prescindível a questão processual, aos presentes autos, vez que a decisão recorrida nos presentes autos não é mesma decisão recorrida nos autos do processo paradigma.

Ora, são situações distintas, que não permitem o seguimento do recurso.

Em nenhum dos processos paradigma apresentados foi enfrentada a questão processual apresentada pela decisão recorrida.

De toda a sorte, o que importa neste momento, para fins de conhecimento, é que o paradigma nº 1401-001.579 não foi reformado, vez que não conhecido o recurso especial contra ele interposto.

Por sua vez, o voto vencedor do recorrido – Acórdão nº 1302-001.946 – se alinha expressamente ao entendimento desta Conselheira *a respeito da coisa julgada operada em razão da renúncia ao direito da ação proposta ora em questão*, bem como do voto vencido do paradigma nº 1401-001.579, razão pela qual a divergência jurisprudencial está claramente demonstrada em face do voto vencedor do Acórdão nº 1401-001.579.

Esta Conselheira compreende, assim, que a questão processual, antes apreciada no voto vencido exarado no Acórdão nº 1101-000.944, foi corroborada ao menos implicitamente no Acórdão nº 9101-002.294, ainda que não tenha sido decidida como matéria autônoma. Isto porque não se vislumbra possível decidir sobre a admissibilidade, ou não, dos efeitos da variação cambial de investimento no exterior na apuração do lucro tributável da Contribuinte sem definir se há decisão judicial acerca do tema.

E, com respeito ao entendimento prevalente no paradigma nº 1401-001.579, importa inicialmente registrar que esta Conselheira adotou interpretação da legislação processual distinta da defendida pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, tendo em conta, inclusive, as disposições regimentais então vigentes, que determinavam o sobrestamento dos processos administrativos acerca da validade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 em face da admissibilidade do tema em repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal. Pontuou, neste sentido, que:

O Código de Processo Civil insere a homologação de renúncia do autor ao direito sobre que se funda a ação dentre modalidades de extinção do processo com resolução de mérito (art. 269, inciso V). Por esta razão, a recorrente entende que o Poder Judiciário já se manifestou acerca do motivo da presente exigência, e discorda dos questionamentos dirigidos ao seu procedimento de limitar a tributação de lucros auferidos no exterior ao resultado apurado por meio de equivalência patrimonial.

Necessário, portanto, abordar preliminarmente os efeitos da sentença que homologa a renúncia do autor no processo civil.

Embora a lei classifique esta espécie de sentença como forma de extinção do processo com julgamento de mérito, a doutrina destaca que assim se faz por equiparação. Isto porque a *solução ordinária e natural da ação* é a extinção do processo *quando o juiz acolhe ou rejeita o pedido do autor*, sendo as demais situações de extinção do processo *consideradas anômalas, ou, pelo menos em princípio, não desejadas pela ordem processual, porque o que se deseja é que o juiz possa examinar o pedido, acolhendo-o ou rejeitando-o, e que a questão se estabilize com a coisa julgada*.¹²

A renúncia do autor vincula o juiz, que deve extinguir o processo e julgar a ação improcedente, salvo se o direito em que se funda a ação for indisponível¹³. Significa dizer que *ocorrendo renúncia do direito afirmado pelo autor, não há preocupação do juízo em descobrir se o direito objeto da disposição efetivamente existe, bastando para a solução definitiva da lide a homologação judicial do ato de vontade do autor*¹⁴. A lide deixa de existir e o processo é extinto.

¹² GRECO FILHO, Vicente. Direito Processual Civil Brasileiro. 14. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2000. Vol. 2. p. 72.

¹³ Op. cit., p. 75.

¹⁴ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Manual de Direito Processual Civil. 4. ed. São Paulo: Método. 2012. p. 514.

Esta sentença é classificada como de mérito porque forma coisa julgada material, e impede a repetição da ação, motivo pelo qual a homologação da renúncia independe da concordância do réu, ao contrário do que ocorre na desistência. Conseqüência disto, no caso concreto, é a retomada da presunção de legitimidade do ato normativo questionado (Instrução Normativa SRF nº 213/2002) e da eficácia do ato legal reputado inconstitucional (art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

Aliás, por esta razão, não há que se discutir, aqui, o sobrestamento do julgamento do presente feito, ante as disposições do art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF (alterado pela Portaria MF nº 586/2010) e as decisões proferidas nos autos dos Recursos Extraordinários nº 611.586 (02/05/2012) e 574.975 (25/05/2012), na forma do art. 543-B do Código de Processo Civil. Se a contribuinte renunciou ao direito de discutir judicialmente a validade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, impedida também está de abordar esta matéria no contencioso administrativo. Em conseqüência, a solução do litígio presente nestes autos independe da interpretação que o Supremo Tribunal Federal venha a fixar, relativamente àquele dispositivo legal, em sede de repercussão geral.

Tem razão, portanto, a Fazenda Nacional quando afirma que *o efeito da imutabilidade do manto da coisa julgada que acoberta a decisão de renúncia ao direito que se funda ação é tão somente no sentido de não mais ser possível a reclamação judicial do direito subjetivo que se renunciou, não tendo o efeito de formar qualquer juízo de valor acerca do direito subjetivo que se renunciou*. Os fatos questionados pela autora em suas petições e recursos, os argumentos das decisões judiciais proferidas antes da renúncia, e as razões de defesa apresentadas pela Fazenda Nacional e pela autoridade impetrada, não se convertem em verdade imutável em razão da sentença de mérito que homologa a renúncia da autora em discuti-los judicialmente.

Mas, ainda que prevaleça a compreensão expressa pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes no paradigma nº 1401-001.579, no sentido de que a renúncia promovida no caso presente soluciona o mérito da questão posta judicialmente, esta Conselheira mantém sua discordância quanto ao alcance do que discutido judicialmente e, em consequência, quanto ao alcance da coisa julgada formada com a renúncia.

Discorda-se, precisamente, da compreensão de que, nas palavras do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, *no caso específico aqui analisado, fixou-se o poder de o Fisco exigir a tributação nos termos da sua Instrução Normativa IN 213/02 (reconhecimento da variação cambial) e o dever de o particular apurar a obrigação tributária nos termos da mesma normativa*. O exame das peças do processo judicial em questão evidencia que a discussão em torno do art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 tinha em conta a objeção à tributação dos lucros auferidos por intermédio de investidas no exterior com base no resultado da equivalência patrimonial e, embora houvesse questionamento específico acerca da repercussão

da variação cambial de investimento no exterior, as informações da autoridade impetrada negaram o alcance desta parcela sob a premissa de que ela não integra o resultado de equivalência patrimonial, e a sentença proferida antes da renúncia expressamente reconheceu que a tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial busca alcançar apenas os lucros gerados no exterior, sem incidir sobre a variação cambial. Neste sentido foi a conclusão extraída das circunstâncias constatadas nos autos da ação judicial, assim exposta no novo vencido do Acórdão nº 1101-000.944:

A leitura da petição inicial do Mandado de Segurança nº 2003.51.01.005514-8, juntada à impugnação (fls. 389/412), não deixa dúvida de que a contribuinte pretendeu discutir a legalidade e a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 – de modo a ser dispensada do oferecimento à tributação dos lucros auferidos no exterior a partir de 2002, antes de sua efetiva disponibilização –, bem como de seu parágrafo único relativamente aos *lucros acumulados gerados até 31.12.2001*. Ainda, claro está que ela questionou a legalidade e a constitucionalidade do art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, afirmando que tal ato normativo determinaria *a adição dos resultados positivos de equivalência patrimonial na base de cálculo do IRPJ e da CSLL*, pretendendo *incluir na base de cálculo do IRPJ e CSLL outros valores que não se confundem com o lucro gerado no exterior* (variações cambiais e outras variações patrimoniais).

A liminar pleiteada foi deferida sob a justificativa de que, em análise perfunctória: 1) o art. 74, *caput*, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 ofenderia o conceito da renda e o princípio da legalidade; 2) o art. 74, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 contrariaria o princípio da irretroatividade tributária; e 3) o art. 7º, §1º, da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 teria determinado a tributação dos resultados de equivalência patrimonial sem previsão legal (fls. 413/414).

A autoridade impetrada (DEFIC/RJ) prestou informações, reproduzidas às fls. 532/537. Na parte legível, é possível observar que, depois de discorrer sobre a legalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, a referida autoridade discorda dos questionamentos acerca da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 porque *o lucro da investida aumenta o custo do investimento na investidora e tem como contrapartida o resultado do exercício, não devendo ser excluído para apuração do lucro real*. Na seqüência, são feitos esclarecimentos acerca da variação cambial, argumentando que não haveria *alteração do patrimônio da investida no exterior por efeito da variação da cotação da moeda no Brasil*, e citando entendimento da COSIT/RFB no sentido de que *a alteração do valor do investimento mediante variação no câmbio no Brasil não provoca naturalmente nenhuma alteração no patrimônio da investida no exterior, tampouco no percentual de participação no capital da investida*. Concluiu-se, então, que a *valorização de ativo em moeda estrangeira da investidora em razão da cotação da moeda nacional, evidencia ganho cambial no país e não no exterior*,

o qual não se confunde com *resultado de equivalência* e *tem tratamento próprio para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL*.

Vê-se, daí, que diversamente do afirmado pela recorrente, a autoridade impetrada reconheceu que a tributação do resultado da equivalência patrimonial visava alcançar o lucro das investidas no exterior, o qual não poderia ser excluído para apuração do lucro real sob aquela classificação. Ainda, ressaltou o entendimento da Receita Federal de que a variação cambial de investimento no exterior não integraria o resultado da equivalência patrimonial, e teria tratamento tributário próprio. Não disse, em momento algum, que a variação cambial integraria a base tributável do IRPJ e da CSLL por compor o resultado da equivalência patrimonial tratado no art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

Em sentença, a segurança foi denegada, afirmando-se a validade do art. 74, *caput* e parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente às empresas controladas pela autuada, com fundamento nas razões de decidir da Ministra Ellen Gracie ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2588 (fls. 415/417). A impetrante opôs embargos de declaração, apontando omissão relativamente aos questionamentos apresentados contra o art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, e acolhendo estes embargos, o juiz da causa assim se manifestou em acréscimo à decisão anterior (fls. 422/423):

Por fim, não pode prevalecer a alegação da impetrante quanto à ilegalidade e inconstitucionalidade da Instrução Normativa nº 213/2002, da Secretaria da Receita Federal, visto que tal ato normativo não tratou de tributação da variação cambial, mas, apenas, de lucros no exterior de empresas coligadas à empresa sediada no Brasil ou por esta controladas. O ilustre representante do Ministério Público Federal, em seu parecer de fls. 255/260, corroborou o entendimento deste Juízo:

‘A IN SRF nº 213/2002, encontra respaldo no artigo 25, *caput* da Lei 9249/96, dispondo esta lei que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas. Cabe ressaltar, que quando ocorre o resultado negativo de equivalência patrimonial, este integra o lucro real, nos termos do artigo 7º, parágrafo 2º da mencionada instrução normativa e a base de cálculo do IRPJ e da CSL é reduzida, quando existir empresas coligadas ou controladas com resultados negativos. A IN nº 213/2002 não tratou de tributação da variação cambial, mas tão somente de lucros no exterior. A forma de realizar a tributação é que se considerou o resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributando, portanto, excessivamente, a impetrante (fls. 260).’

A decisão judicial, mais uma vez, não afirma a incidência tributária sobre variação cambial, mas sim sobre os lucros auferidos no exterior reconhecidos por meio de equivalência patrimonial. É certo que se tomou por fundamento informação do Ministério Público Federal, na qual há equívoco quanto ao tratamento do resultado negativo da equivalência patrimonial – vislumbra a adição mencionada

no §2º do art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 como redutor das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL – , mas no que interessa ao objetivo da norma questionada, o direcionamento é o mesmo adotado na sentença.

Em sua apelação, a interessada assim interpretou a resposta judicial (fl. 433):

15. – Em relação ao § 1º do artigo 7º da IN 213/02, a r. Decisão entendeu que o referido dispositivo não seria ilegal e inconstitucional, posto que suas determinações procuram tributar apenas os lucros gerados no exterior, sem nada mencionar a respeito de variação cambial.

16. – Citou ainda o parecer do ilustre representante do Ministério Público para o qual a IN 213/02 “não tratou de tributação de variação cambial, mas tão somente de lucros no exterior”. A forma de realizar a tributação é que se considerou o resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributando, portanto, excessivamente, a impetrante.

Como se vê, a própria recorrente extraiu da sentença o conteúdo aqui afirmado: não há tributação excessiva porque a tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial busca alcançar apenas os lucros gerados no exterior, sem incidir sobre a variação cambial. Não obstante, ao determinar os efeitos da renúncia, a contribuinte preferiu fazer valer a interpretação por ela questionada no Mandado de Segurança, e utilizar a variação cambial, quando passiva, para reduzir o lucro auferido por intermédio de suas controladas no exterior.

Prosseguindo na apelação, a contribuinte voltou a insistir que *o resultado de equivalência patrimonial não é composto exclusivamente do lucro gerado na sociedade controlada ou coligada sediada no exterior*, de modo que a pretensão do Fisco seria *incluir na base de cálculo do IRPJ e da CSL outros valores que não se confundem com o lucro gerado no exterior* (fls. 424/460).

As contrarrazões à apelação, apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, estão juntadas às fls. 538/572 e apontam que a polêmica em torno do art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 surge em razão da interpretação de que a variação cambial de investimentos no exterior estaria contida no resultado da equivalência, entendimento não compartilhado pela RFB, que vislumbra tal variação como ganho cambial no país e não no exterior, o qual não compõe o resultado da equivalência patrimonial e tem tratamento próprio para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Assim, a Instrução Normativa SRF nº 213/2002 *não tratou de tributação da variação cambial, mas tão-somente dos lucros no exterior*.

A argumentação da Procuradoria da Fazenda Nacional alinha-se às informações prestadas pela autoridade impetrada: a tributação do resultado da equivalência patrimonial visa alcançar o lucro das investidas no exterior; a variação cambial de investimento no exterior não integra o resultado da equivalência patrimonial e tem tratamento tributário próprio. Inexiste, portanto, qualquer interpretação que favoreça a recorrente.

Por ocasião da tentativa inicial de desistir parcialmente do processo judicial, a contribuinte reportou-se aos três itens de seu pedido, esclarecendo que sua pretensão seria parcelar, apenas, *os valores relativos aos lucros auferidos e não disponibilizados pelas suas controladas no exterior, mencionados nos itens (i) e (ii) de seu pedido* – incidência do IRPJ e CSLL sobre os lucros auferidos antes de sua efetiva disponibilização – mas *não os valores concernentes à não aplicação do disposto no artigo 7º da IN 213/02, que trata da tributação dos resultados de equivalência patrimonial relacionados ao investimento detido em suas controladas no exterior*, veiculado em seu pedido nos seguintes termos: *(iii) suspender a exigibilidade do crédito tributário de IRPJ e CSL dos valores relativos aos “resultados de equivalência patrimonial” concernentes ao investimento detido na LIR e LOI, afastando a aplicação do artigo 7º, §1º da IN 213/02 para os períodos base até 2002 e posteriores* (fls. 461/464).

A manifestação contrária da Procuradoria da Fazenda Nacional está assim fundamentada (fls. 465/466):

Não se vislumbra como possa a parte renunciar à discussão concernente à constitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, que estabelece que o momento do fato gerador do imposto de renda e da CSLL, incidentes sobre a renda e o lucro das empresas controladoras e coligadas ocorre na data do balanço no qual tiverem sido apurados, e permanecer discutindo a questão da legalidade da IN nº 213/2002, que explicitou que o método de cálculo para se apurar o lucro real de empresas controladoras ou coligadas brasileiras é o método de equivalência patrimonial, já previsto na Lei das Sociedades Anônimas.

A IN nº 213/2002, que autoriza os agentes fiscais a considerarem como renda, para fins de tributação da renda de empresa situada no Brasil, a publicação do balanço patrimonial positivo de empresa controlada no estrangeiro, apenas explicitou o disposto na legislação infraconstitucional (art. 43, §2º, do CTN c/c art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, art. 25, da Lei nº 9.249/96 e art. 248, da Lei nº 6.404/76).

Desse modo, a renúncia parcial é impossível, pois não é cabível continuar discutindo a questão do método de equivalência patrimonial, eis que esse é o meio de que dispõe o Fisco de apurar o lucro real das empresas controladas ou coligadas brasileiras. A permanecer tal discussão o fisco poderá ser impedido de cobrar os créditos os quais a parte está renunciando, eis que a forma pela qual eles serão calculados está ainda sob pendência judicial.

A preocupação da Fazenda Nacional era pertinente. A generalidade do pedido feito pela impetrante - *suspender a exigibilidade do crédito tributário de IRPJ e CSL dos valores relativos aos “resultados de equivalência patrimonial” concernentes ao investimento detido na LIR e LOI, afastando a aplicação do artigo 7º, §1º da IN 213/02 para os períodos base até 2002 e posteriores* – significava manter a discussão judicial em torno do art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, permitindo-lhe discordar de débitos relativos a lucros auferidos no exterior, mas reconhecidos contabilmente por meio de equivalência patrimonial.

A contribuinte peticionou nos autos da apelação argumentando que *lucros e resultados positivos de equivalência patrimonial são coisas distintas e que não se confundem, sendo perfeitamente possível a distinção dos valores que compõem cada uma das figuras, de modo a determinar quais são os débitos relacionados aos lucros apurados no exterior pelas controladas da Requerente, e quais são os débitos que dizem respeito aos resultados positivos de variação cambial (equivalência patrimonial)*. Pediu, assim, que fosse mantida a discussão em relação à não aplicabilidade do artigo 7º da IN 213/02 para os períodos-base até 2002 e posteriores (fls. 467/472).

Ao indeferir esta pretensão, o Desembargador Relator discordou das alegações da União Federal, afirmando que o oferecimento à tributação dos lucros auferidos no exterior não se confunde com o resultado positivo obtido em equivalência patrimonial. Mas considerando que no caso em exame discutia-se *a incidência e o reflexo de lançamentos e ajustes contábeis na apuração do lucro tributável (lucro real)*, entendeu *incabível a separação pretendida, asseverando que os pedidos influenciam na base de cálculo do mesmo período de apuração de ambos os tributos*. Assim, se admitida a cisão, *no momento do parcelamento, a requerente e o Fisco teriam apenas uma base de cálculo provisória, pendente de ajuste a depender do resultado do pedido remanescente*, situação incompatível com o programa de parcelamento (fls. 472/486).

Consta às fls. 487/497 agravo regimental no qual a contribuinte afirmou a *possibilidade de distinção dos débitos*, até porque *a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é composta por elementos de diferentes naturezas e origens*, o mesmo ocorrendo com outros tributos, de modo que a posição firmada na decisão anterior ensejaria a desistência de discussões judiciais e administrativas que envolvessem débitos de um mesmo tributo. Todavia, a desistência integral do pedido alcançou, também, este último recurso, que não foi apreciado (fls. 498/501).

A impetrante deveria ter limitado a discussão judicial à aplicação do art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 aos resultados que, reconhecidos por meio de equivalência patrimonial, não correspondessem a lucros auferidos por intermédio de suas controladas no exterior. Apresentando claramente a distinção das bases de cálculo em debate, talvez lograsse êxito no convencimento do Desembargador Relator da causa acerca da possibilidade de renúncia parcial ao seu direito.

Contudo, em razão de outros interesses, a renúncia foi integral, de modo que inexistente qualquer provimento judicial em seu favor, restringindo a interpretação do art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 pela autoridade lançadora e a conseqüente formalização do presente lançamento. Existe, apenas, uma decisão que impede a contribuinte de discutir judicialmente a legalidade daquele ato normativo, mas que, de forma alguma, obriga as autoridades lançadora ou julgadora a admitir a interpretação que a contribuinte extraiu do referido ato

normativo, e assim contrariar o princípio da legalidade em virtude de uma pretendida *celeridade processual*.

No voto condutor do paradigma nº 1401-001.579, o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes principia assim ponderando:

Pois bem, teria então a União a faculdade de exigir comportamento diversos por parte do contribuinte? Teria a União a faculdade de exigir discricionariamente a tributação de forma diversa daquela que havia disciplinado e **combatido judicialmente?** (*destacou-se*)

No voto vencido do ex-Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório nota-se que o conteúdo das normas aplicáveis foi extraído de uma interpretação possível dos dispositivos, e não do contexto discutido judicialmente, provavelmente em razão da interpretação mais estreita acerca dos efeitos da renúncia ocorrida, por ele adotada. Veja-se:

A fiscalização, no entanto, entendeu que a regra a ser aplicada é a prevista nos comandos legais, sem a contemplação da equivalência patrimonial, isto é, com um escopo menor que a Instrução Normativa, somente alcançando o lucro da empresa residente num valor equiparado ao lucro apurado pelas controladas no exterior. Considerou, então, que o correto seria tributar os valores inicialmente apurados pela recorrente. Por isso, constatou as seguintes diferenças que formaram a base da autuação:

[...]

Primeiramente, deve-se verificar a pertinência do quanto alegado pela recorrente no que diz respeito ao que havia sido decidido nos autos do citado mandado de segurança. Nesse sentido, considera que o procedimento contido no artigo 7º da IN/SRF nº 213/02 (tributação do resultado da equivalência patrimonial incluindo a variação cambial), apesar de considerá-lo ilegal, deveria ser observado porque houve decisão transitada em julgado. Sustenta, assim, que tal procedimento não poderia ser questionado pelas autoridades fiscais.

Contudo, como relatado, a recorrente renunciou à discussão do direito material contestado (a ilegalidade daquele procedimento) para aderir ao parcelamento da Lei nº 11.491/09. Sobre isso, foi feliz a Fazenda Nacional, em suas contrarrazões. Confira-se:

[...]

Portanto, com a renúncia, a recorrente não pode mais discutir a legalidade do procedimento contido na IN/SRF nº 213/02. Entretanto, isso não quer dizer que o procedimento fosse legal e, muito menos, que o mérito da decisão proferida tenha alcançado essa questão. O efeito da coisa julgada é meramente o de impedir nova discussão sobre a matéria. Não se enunciou uma norma individual e concreta, para a empresa, no sentido de ela seguir os ditames daquela IN/SRF. Nem mesmo, de ela obedecer ao artigo 74 da MP nº 2.158-35/01. Permaneceram, apenas, as correspondentes determinações, como normas gerais e abstratas,

dirigidas *erga omnes*. Futuros pronunciamentos judiciais e administrativos acerca dessas normas se aplicam, normalmente, à recorrente.

Nada obstante, a tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial com base nas regras contidas na IN/SRF nº 213/02, de fato, extrapola a previsão legal contida no artigo 25 da Lei nº 9.249/95. Isso porque a redação deste último dispositivo somente permite que a tributação em bases universais alcance o lucro da empresa residente num valor equiparado ao lucro apurado pela controlada no exterior.

[...]

Daí, então, a ilegalidade do artigo 7º da Instrução Normativa, na parte que extrapola a permissão legal para a tributação de um valor equivalente ao lucro apurado pela controlada no exterior, quando determina que os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial devem ser considerados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

[...]

Nesse sentido, não se pode aderir ao raciocínio contido nas contrarrazões da Fazenda Nacional (inspirado no entendimento do já mencionado julgado do STJ), segundo o qual a Instrução Normativa é legal na parte que “consiste na tributação somente dos lucros, sem incluir a variação cambial positiva ou negativa” (fls. 1577), para defender que só se deveria tê-la seguido no limite do quanto dispusesse em consonância com os comandos legais.

Afinal, trata-se de um ato normativo expedido pela Receita Federal com força de norma complementar atribuída pelo artigo 100, I, do CTN. Se uma parte desse ato normativo é ilegal, a sua observância exclui penalidades (*ex-vi* do § único do mesmo artigo).

Há, portanto, que se afastar as multas e juros de mora aplicados.

O voto vencedor do Acórdão nº 1101-000.944, por sua vez, está calcado na incerteza do que decidido judicialmente, especialmente em razão das respostas aos embargos opostos contra a sentença cuja definitividade restou firmada com a renúncia ocorrida. Assim concluiu o ex-Conselheiro Benedito Celso Benício Junior:

Na referida sentença houve clara omissão do magistrado quanto a declaração de ilegalidade/inconstitucionalidade do art. 7º, §1º da IN SRF nº 213/02, tanto que a Recorrente se viu obrigada a propor embargos de declaração para obter o juízo de mérito acerca desta parte do pedido.

Em resposta a este recurso, reconheceu-se por meio de decisão proferida em 16.09.2003, a omissão apontada, tendo sido acrescido à sentença a seguinte fundamentação:

“Por fim não pode prevalecer a alegação da impetrante quanto à ilegalidade e inconstitucionalidade da Instrução Normativa nº 213/02, da Secretaria da Receita

Federal, visto que tal ato normativo não tratou de tributação da variação cambial, mas, apenas, de lucros no exterior de empresas coligadas à empresa sediada no Brasil ou por esta controladas. O ilustre representante do Ministério Público Federal, em seu parecer de fls. 255/260 corroborou o entendimento deste Juízo:

*“A IN SRF nº 213/02, encontra respaldo no artigo 25 caput da Lei nº 9.249/95, dispondo esta lei que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas. Cabe ressaltar, que quando ocorre o resultado negativo de equivalência patrimonial, este integra o lucro real, nos termos do art. 7º, §2º da mencionada instrução normativa e a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é reduzida, quando existir empresas coligadas ou controladas com resultados negativos. **A IN nº 213/2002 não tratou da tributação da variação cambial, mas tão somente de lucros no exterior. A forma de realizar é que considerou o resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributando, portanto, excessivamente, a impetrante (fls.260)”***

Por todo o exposto, conheço dos embargos de declaração (...), e, no mérito, julgo os PROCEDENTES, para acrescentar a sentença embargada, em sua fundamentação, o texto acima, que passa a integrá-la; mantendo-se, porém, inalterado o seu dispositivo.”

Em uma primeira leitura, não se consegue depreender da lacônica manifestação, qual a Inteligência do magistrado sobre a pertinência ou não da variação de caráter monetário no contexto do *equity* atrelado ao investimento estrangeiro. Em outras palavras, não é possível determinar pela decisão exarada se há relação de continência entre estas grandezas, ou se inexistente interação entre estes conceitos.

O julgado apenas menciona em suas razões de decidir que a instrução normativa não trata da tributação da variação cambial.

Resta claro, também que a simples e isolada leitura do pedido da ação judicial não teria como ter servido de motivação para a manifestação proferida acerca da variação cambial, vez que este não versou especificamente sobre a mesma.

Por conta desta peculiaridade, decidi analisar as causas de pedir da inicial proposta pela Recorrente, para constatar em que contexto se deu referida prelação monocrática.

[...]

Esta abordagem, contudo, ignora a condução da sentença embargada, orientada pelas informações da autoridade impetrada, e pela manifestação do Ministério Público Federal, que negaram o alcance desta parcela sob a premissa de que ela não integra o resultado de equivalência patrimonial. Assim, alguma dúvida poderia existir quanto a outras variações que integram o resultado da equivalência patrimonial, mas não quanto às variações cambiais, aspecto aqui confrontado desde a acusação fiscal.

Por sua vez, como antes exposto por esta Conselheira no voto vencido do Acórdão nº 1101-000.944, a própria Contribuinte, em apelação, assim interpretou a decisão judicial confrontada:

15. – Em relação ao § 1º do artigo 7º da IN 213/02, a r. Decisão entendeu que o referido dispositivo não seria ilegal e inconstitucional, posto que suas determinações procuram tributar apenas os lucros gerados no exterior, sem nada mencionar a respeito de variação cambial.

16. – Citou ainda o parecer do ilustre representante do Ministério Público para o qual a IN 213/02 “não tratou de tributação de variação cambial, mas tão somente de lucros no exterior”. A forma de realizar a tributação é que se considerou o resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributando, portanto, excessivamente, a impetrante.

Não se ignora que a tributação da variação cambial de investimentos no exterior foi, por largo tempo, tema controvertido, objeto de diversos lançamentos cujos julgamentos resultaram na edição da Súmula CARF nº 146¹⁵. Contudo, o exame dos argumentos subsidiários de defesa da Contribuinte, deduzido na sequência do voto vencido desta Conselheira no Acórdão nº 1101-000.944, evidencia que: i) os atos interpretativos editados pela Receita Federal não corroboram a interpretação defendida nos lançamentos que, examinados neste Conselho, resultaram na edição da Súmula CARF nº 146; e ii) o tema foi conduzido de forma obscura no âmbito judicial e, ao final, a Contribuinte optou por uma das interpretações possíveis, de modo que as consequências desta escolha não podem ser imputadas ao Fisco.

Embora o primeiro ponto não esteja mais em litígio nestes autos, vez que o Colegiado *a quo* excluiu, de forma definitiva, penalidade e juros aqui aplicados por entender aplicável o art. 100, inciso I, parágrafo único do Código Tributário Nacional, não se pode perder de vistas que o debate tem em conta ato normativo editado em 2002, cujo alcance restou claramente limitado com a primeira manifestação nas razões de veto do art. 46 da Medida Provisória nº 135/2003:

Não obstante tratar-se de norma de interesse da administração tributária, a falta de disposição expressa para sua entrada em vigor certamente provocará diversas demandas judiciais, patrocinadas pelos contribuintes, para que seus efeitos alcancem o ano-calendário de 2003, quando se registrou variação cambial negativa de, aproximadamente, quinze por cento, o que representaria despesa dedutível para as pessoas jurídicas com controladas ou coligadas no exterior,

¹⁵ Súmula CARF nº 146

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2019

A variação cambial ativa resultante de investimento no exterior avaliado pelo método da equivalência patrimonial não é tributável pelo IRPJ e CSLL.

Acórdãos Precedentes:

1402-00.391, 1402-00.213, 105-16.365, 9101-001.671 e 1402-002.111.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

provocando, assim, perda de arrecadação, para o ano de 2004, de significativa monta, comprometendo o equilíbrio fiscal.

A discussão, aqui, tem em conta ação judicial proposta em 2003, objeto de renúncia apresentada em 2009 e homologada em 2010, sendo que neste interregno a Receita Federal assim se manifestava em Soluções de Consulta:

- Soluções de Consulta nºs 54 e 55/2003, da 9ª Região Fiscal:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: A contrapartida de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras, coligadas ou controladas que não funcionem no país, decorrente da variação cambial, não será computada na determinação do lucro real.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 43 e 44; RIR/1999, art. 247, §1º, e art. 389, §§ 1º e 2º; Lei nº 6.404/1976, art. 177; Lei nº 4.506/1964, art. 63; Lei nº 9.249/1995, art. 25; Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 23; Decreto-Lei nº 1.648/1978, art. 1º, IV; Instrução CVM nº 247/1996, art. 16; Instrução Normativa SRF nº 213/2002, art. 7º.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ementa: A contrapartida de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras, coligadas ou controladas que não funcionem no país, decorrente da variação cambial, não será computada na determinação da base de cálculo da CSLL.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.689/1988, art. 2º; MP nº 2.158/2001, art. 21; Instrução CVM nº 247/1996, art. 16; Instrução Normativa SRF nº 213/2002, art. 7º.

- Solução de Consulta nº 132/2007, da 8ª Região Fiscal:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: Variação Cambial. Investimento em coligada ou controlada.

A contrapartida do ajuste de investimentos no exterior, avaliados pelo método da equivalência patrimonial, quando decorrente da variação cambial, não será computada na determinação do lucro real.

Dispositivos Legais: RIR/1999, art. 247, §1º, e art. 389, §§ 1º e 2º; Lei nº 6.404/1976, art. 177; Lei nº 4.506/1964, art. 63; Lei nº 9.249/1995, art. 25; Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 23; Decreto-Lei nº 1.648/1978, art. 1º, IV; Instrução CVM nº 247/1996, art. 16; Instrução Normativa SRF nº 213/2002, art. 7º.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ementa: Variação Cambial. Investimento em coligada ou controlada.

A contrapartida do ajuste de investimentos no exterior, avaliados pelo método da equivalência patrimonial, quando decorrente da variação cambial, não será computada na determinação da base de cálculo da CSLL.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.689/1988, art. 2º; MP nº 2.158/2001, art. 21; Instrução CVM nº 247/1996, art. 16; Instrução Normativa SRF nº 213/2002, art. 7º.

A Contribuinte, porém, optou pela interpretação que lhe favoreceu ao menos nos anos-calendário 2005 (objeto do Acórdão nº 1101-000.944), 2006 a 2008 (objeto do Acórdão nº 1401-001.579) e 2009 (objeto do recorrido, Acórdão nº 1302-001.946).

Por todo o exposto, mesmo que prevaleça a compreensão de que a renúncia promovida pela Contribuinte importa em resolução de mérito da ação judicial, cujo *conteúdo decisório faz lei entre as partes*, como expresso na ementa do paradigma nº 1401-001.579, tal conteúdo decisório, formado desde as informações prestadas pela autoridade impetrada, corroboradas na sentença que se tornou definitiva com a homologação da renúncia, não permite a interpretação de que efeitos da variação cambial de investimentos no exterior devem ser considerados na apuração do lucro tributável.

A I. Relatora interpretou, validamente, a partir das decisões judiciais consolidadas com a renúncia, que não foi acolhida a interpretação suscitada pela Contribuinte *de que os resultados positivos de equivalência patrimonial incluíam a variação cambial*. Contudo, diante da constatação de que a autoridade lançadora, para promover a exigência, *afastou o reconhecimento dos valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL e buscou tributar apenas o valor dos lucros auferidos pela investida*, a I. Relatora identificou que esta forma de determinação da base tributável afastou não só os efeitos da variação cambial, mas também de *outros ajustes decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial*.

Assim sendo, e sob a premissa de que na ação judicial houve *o trânsito em julgado da sentença que reconheceu a legalidade da IN 213/02, com a produção de todos os efeitos que lhe são próprios*, a I. Relatora concluiu que *não pode a Autoridade Fiscal, ao lavrar o auto de infração subjacente, afastar por completo o reconhecimento dos valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL – podendo fazê-lo, apenas, com relação aos ajustes decorrentes de variação cambial - e tributar diretamente o valor dos lucros auferidos pela investida*.

Ocorre que a defesa da Contribuinte, ao longo do contencioso administrativo, não teve essa abrangência. Ficou limitada à pretensão de inclusão da variação cambial nos resultados de equivalência patrimonial, em observância ao que se tinha por decidido judicialmente. Como sintetizado no relatório do acórdão recorrido, a irresignação foi fundada na compreensão de que *as D. Autoridades Fiscais tinham o dever funcional de aplicar a IN 213/02 literalmente - como foi feito pela LIGHT - de modo incluir a variação cambial nos resultados de equivalência patrimonial, sob pena de responsabilidade funcional*. Em momento algum foi apontado que a base tributada, por ser determinada a partir dos lucros auferidos por intermédio de investidas situadas no exterior, e não pelo resultado da equivalência patrimonial com expurgo da variação cambial, teria deixado de considerar outros ajustes que repercutiram no resultado da equivalência patrimonial.

Em outras palavras: a discussão empreendida pela Contribuinte teve por pressuposto, apenas, que a variação cambial seria o elemento adicional aos lucros auferidos por intermédio de investidas situadas no exterior quando comparados estes com o resultado da equivalência patrimonial. Por esta razão, não se vê, ao longo do contencioso administrativo, questionamentos acerca da incompatibilidade entre o lançamento que toma por base os lucros auferidos por intermédio de investidas situadas no exterior, e não o resultado da equivalência patrimonial com expurgo da variação cambial, sendo estas duas grandezas tomadas como equivalentes, na medida em que nada se disse acerca dos outros ajustes que afetariam o resultado da equivalência patrimonial.

A conclusão da argumentação de mérito da Contribuinte em seu recurso especial não deixa dúvidas quanto aos contornos da discussão trazida a esta instância especial:

50. Posto isto, resta inequivocamente demonstrado que a interpretação adotada pela LIGHT quanto à inclusão da variação cambial no método de equivalência patrimonial se deu com fulcro em coisa julgada material formada nos autos do Mandado de Segurança nº 2003.51.01.005514-8, seja porque a desistência foi formulada após sentença denegatória, fazendo-se fruir todos seus efeitos seja porque a homologação da renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação importa obrigatoriamente em resolução da demanda com julgamento de mérito.

Analisar os efeitos de outros aspectos não contemplados nesta argumentação importa no revolvimento de fatos e provas que não foram enfrentados nas instâncias precedentes, nem suscitados em defesa administrativa.

Assim, por compreender que a autoridade fiscal não descumpriu decisão judicial que acabou por confirmar que a legislação de regência não admite o cômputo de efeitos da variação cambial no lucro tributável, e circunscrevendo o dissídio jurisprudencial a este único aspecto, esta Conselheira entende não ser possível estender a análise a eventuais outros vícios da acusação fiscal, em especial no que diz respeito à possibilidade, ou não de *a Autoridade Fiscal lavrar auto de infração para a exigência dos lucros auferidos pela investida no exterior de forma direta, sem considerar a forma de tributação contida na referida instrução normativa.*

Por todo o exposto, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**

O acórdão recorrido se baseou na tese de que a desistência da ação após a defesa não faria coisa julgada material entre as partes. Foi contra esse entendimento que me posicionei no Acórdão nº 1401-001.579, de 05/04/2016, e fui encarregado de elaborar o voto vencedor.

Pois bem, mantenho o mesmo entendimento da época. Nada obstante, o que escapou durante o julgamento do AC 1401-001.579 e também no julgamento do recurso voluntário no presente feio, é que o conteúdo decisório, fixado em face da extensão da linha de defesa, não possuía o alcance que o contribuinte pretende dar, tal qual alertado pela Conselheira Edeli Pereira Bessa, razão pela qual adiro ao seu voto.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes