



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

Processo n° 18471.000141/2008-15
Recurso n° 168.588 Embargos
Acórdão n° **1201-00.572 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 3 de outubro de 2011
Matéria IRPJ e outro
Embargante Fazenda Nacional
Interessado Companhia Vale do Rio Doce

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2004, 2005, 2006, 2007

EMBARGOS DECLARATÓRIOS.

Os embargos declaratórios não se prestam à reapreciação do mérito de questões já decididas no âmbito do exame do recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, ACOLHER parcialmente os embargos para rerratificar o Acórdão n° 1201-00.253, de 19.05.2010 e suprir a omissão apontada quanto à decretação da nulidade da decisão de primeira instância. Vencido o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (Relator) que retificava o acórdão embargado para desconsiderar a nulidade da decisão de primeira instância. E, no tocante a omissão sobre a decisão no mandado de segurança, por unanimidade de votos, rejeitaram os embargos.

(assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Marcelo Cuba Netto – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Rafael Correia Fuso, Marcelo Cuba Netto, Gabriela Maria Hilu da Rocha Pinto e Regis Magalhães Soares de Queiroz .

Relatório

Mediante a peça de fl. 715 a 725, a Procuradoria da Fazenda Nacional opõe embargos de declaração ao acórdão de fls. 697 a 706, o qual decidiu pela nulidade da decisão de primeiro grau que deixou de enfrentar o disposto no art. 23, n° 2, do Tratado com a Áustria para evitar a dupla-tributação (Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976).

Na referida peça, a Procuradoria aduz duas questões.

OMISSÃO SOBRE OS FUNDAMENTOS DA DECLARAÇÃO DE NULIDADE

O Acórdão teria anulado a decisão de primeiro grau sem demonstrar a sua invalidade. No entender da Fazenda, à luz das premissas adotadas no voto condutor, a decisão de primeiro grau deveria ter sido reformada e não anulada, uma vez que não foi cometido qualquer *erro in procedendo*, mas sim um suposto erro *in iudicando*. Não foi identificado no voto qualquer erro formal praticado por parte do julgador de primeiro grau.

Ademais, a Fazenda destaca a relevância desse ponto, uma vez que o Regimento do CARF não lhe franqueia recurso especial de acórdão que anulou decisão de primeiro grau.

OMISSÃO SOBRE A DECISÃO DO MANDADO DE SEGURANÇA

O segundo ponto aduzido pela Embargante é o de que o Colegiado não se manifestou acerca da sentença no mandado de segurança. Nos seus termos literais:

(...) sem adentrar ao mérito da decisão acima, há omissão no r. acórdão consubstanciada na ausência de manifestação sobre a sentença proferida no mandado de segurança, cuja conclusão se aplica a qualquer valor proveniente de país com que o Brasil possua tratado para evitar a dupla tributação, inclusive aquele celebrado com a Áustria. (destaques originais)

A decisão teria deixado de analisar especialmente o item 2.5 da sentença, abaixo reproduzido:

"2.5. Descabe o argumento de que o dispositivo legal em apreço ofende os tratados internacionais contra a dupla tributação. É que o caso consiste em separação patrimonial, qual seja, pessoa jurídica no Brasil e suas coligadas e controladas no exterior, cujo tratamento tributário é autônomo, tendo em vista que são pessoas jurídicas distintas. Desse modo, não se vislumbra a alegada dupla tributação".

Com base especialmente nesse trecho da sentença, a Fazenda aduziu as seguintes considerações:

Como se vê, a Justiça Federal decidiu que não há conflito entre os tratados internacionais contra a dupla tributação e a MP 2158/01. Isto porque, de acordo com a sentença, a Medida Provisória tributa apenas a empresa brasileira, enquanto que a controlada estrangeira é tributada de acordo com a legislação do seu País. Logo, segundo a decisão judicial, não há dupla tributação na empresa brasileira, sendo inaplicável o tratado.

*O fundamento determinante da sentença é o de que a hipótese de incidência do art. 74 da MP 2158/2001 é o **lucro da empresa brasileira**, e que esse fato, por não representar hipótese de incidência de nenhuma norma estrangeira, está fora da abrangência dos tratados para evitar a dupla tributação.*

Esse fundamento determinante afasta a alegada incompatibilidade entre a lei interna e quaisquer tratados para evitar a dupla tributação, porque, de acordo com a sentença judicial, a aplicação do art. 74 da MP 2158/2001 não gera dupla tributação.

*Nota-se que a sentença afirmou expressamente que a MP 2158/01 não ofende **"os tratados internacionais"**. A referência aos tratados internacionais (em gênero) não é despreziosa; verdadeiramente, a sentença apreciou a suposta incompatibilidade/ofensa da MP 2158/01 aos tratados contra dupla tributação "em tese", ou seja, **partiu de um fato genérico, que é a presença de (qualquer) controlada em país com que o Brasil possua tratado para evitar a dupla tributação.***

A sentença, ao demonstrar que a tributação dos lucros da controlada no exterior não induz a dupla tributação da empresa brasileira, concluiu que cada uma dessas empresas (controlada no exterior e controladora no Brasil) é tributada uma vez só. Por isso a r. Juíza assentou que "o caso consiste em separação patrimonial, qual seja, pessoa jurídica no Brasil e suas coligadas e controladas no exterior, cujo tratamento tributário é autônomo, tendo em vista que são pessoas jurídicas distintas. Desse modo, não se vislumbra a alegada dupla tributação".

Em outras palavras, absurda ou não, fato é que há decisão judicial (confirmada pelo eg. Tribunal Regional Federal da 2ª Região, cujo acórdão pende publicação 7) que afastou qualquer ofensa do regime de tributação instituído pela MP 2158/01 com os tratados para evitar a dupla tributação. Simplesmente, de acordo com a decisão judicial, a incidência do art. 74 da MP 2158/2001 não gera dupla tributação sobre o contribuinte brasileiro, e os tratados são inaplicáveis.

*Ressalte-se que esta forma de análise da questão "em tese", ou seja, a compatibilidade do art. 74 da MP 2158/2001 com os "tratados para evitar a dupla tributação" é **explicada justamente pela causa de pedir e pelo pedido apresentado pelo contribuinte na petição inicial do mandado de segurança.***

Na verdade, o contribuinte, no mandado de segurança, buscou uma decisão judicial que, acerca dos tratados para evitar a dupla tributação, reconhecesse que o art. 74 da MP 2158/2001 estaria tributando "lucros da empresa controlada no exterior", o que seria incompatível com o art. 7º de todos os tratados para evitar a dupla tributação assinados pelo Brasil, incluindo, evidentemente, o tratado com a Áustria.

Por essas razões e, em razão da postulação da inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2158/2001, o contribuinte objetivou alcançar lucros provenientes de todas as fontes provenientes de países com os quais o Brasil tenha pactuado tratados e não apenas com determinados países específicos.

Os embargos foram encerrados nos seguintes termos, *in verbis*:

*Nota-se que os fundamentos da sentença não desbordam dos limites da petição inicial justamente porque o contribuinte **pretendeu evitar a tributação de todos os lucros provenientes do exterior a partir de 2002, independentemente do país de origem.** Ou seja, a contribuinte pretendeu impedir toda e qualquer tributação dos rendimentos fundamentada no art. 74 da MP 2158/01, a partir de 2002 em diante.*

Para tanto, alegou a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2158/2001, que, caso reconhecida, impediria a tributação de todos os lucros auferidos na vigência dessa norma.

E, adicionalmente, o contribuinte alegou a incompatibilidade do art. 74 da MP 2158/2001 com os tratados para evitar a dupla tributação (o dispositivo estaria incidindo sobre "os lucros da controlada sediada no exterior", em conflito com o artigo 7º dos tratados). Caso tal incompatibilidade fosse reconhecida, impediria a tributação de todos os lucros provenientes de controladas sediadas em os países com os quais o Brasil mantivesse tratado para evitar a dupla tributação, eis que, como

o contribuinte afirma em sua inicial, todos os tratados celebrados pelo Brasil seguem a redação do art. 7º da Convenção Modelo OCDE.

*O Judiciário, interpretando de **forma global os tratados internacionais em face da MP 2158/2001, decidiu que os rendimentos tributados pela lei interna não estão sujeitos aos tratados.** Essa matéria corresponde, de forma abrangente e inclusiva, àquela que esta sendo debatida no CARF, o que justifica a identidade dos debates judicial e administrativo, tendo em vista que, para a magistrada, todos os rendimentos provindos do exterior, em tese, estão vinculados ao tratamento tributário previsto na MP 2158/01, sem que isso seja conflitante com qualquer tratado para evitar a dupla tributação.*

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

Conclui-se que o Judiciário, apesar de não ter se referido expressamente ao tratado firmado com a Áustria, proferiu decisão com a mesma abrangência do processo administrativo em epígrafe. Ao julgar a questão "em tese" e qualificar, A. luz do tratado modelo OCDE, os fatos geradores abarcados pelo art. 74 da MP 2158/01 como "lucros da controladora brasileira", afastou, iniludivelmente, qualquer possibilidade de aplicação do tanto do art. 7º quanto do art. 10 c/c com o art. 23, nº 02 do Tratado Brasil-Áustria.

Tratam-se, segundo a sentença, de "lucros da empresa brasileira" e não "lucros da controlada estrangeira" ou "dividendos pagos pela controlada estrangeira". Inaplicáveis portanto os tratados para evitar a dupla tributação, porque, segundo a sentença, não há dupla tributação sobre a controladora brasileira.

Assim, torna-se imprescindível que essa eg. Turma avalie os pontos acima destacados, colmatando a omissão do acórdão, data venha, e, suprindo-a, confira efeitos infringentes aos embargos para se reconhecer a concomitância dos processos judicial e administrativo.

Ao final, pede:

*Verificada a omissão do acórdão em relação (i) ao motivo **para a anulação da decisão de primeira instância e (ii) sobre***

o conteúdo da sentença no mandado de segurança, fundamental para comprovar a concomitância entre o processo administrativo e judicial, faz-se necessária a integração do julgado, adequando-o à realidade em trâmite do processo judicial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

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

Nesse passo, de fato, há que se reconhecer a omissão do acórdão embargado. Em nenhuma parte, constam expressamente os fundamentos que levaram o julgador a decidir pela nulidade, o que passamos a fazer agora.

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

Art. 59. São nulos:

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Evidentemente, uma decisão dessa estirpe seria absurda.

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

A primeira hipótese deve ser afastada de pronto à luz do princípio da congruência, o qual também é denominado pela Doutrina, por Princípio da adstrição,

correlação, correspondência ou simetria. Segundo tal preceito, o juízo está obrigado a se pronunciar na exata medida da pretensão do demandante. Não pode ir além, ficar aquém ou proferir algo diverso do pleiteado; por outros termos, não pode decidir *ultra, citra ou extra petita*.

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

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

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

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

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

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

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

O mesmo se diga aqui.

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

Pois bem, é sobremaneira simples aferir um significado da sentença congruente com a interpretação da inicial estampada nos fundamentos do voto condutor do

acórdão embargado. Basta, para tal, que ela seja compreendida nos limites materiais e normativos do caso, em que não está inserido o Tratado com Áustria.

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

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

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

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

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

Se uma determinada instituição demanda em juízo uma pretensão de inexistência de relação jurídico-tributária em face de se considerar imune ao imposto de renda por se tratar de instituição de ensino, no caso de vitória, não se sujeitará a nenhuma exigência dessa natureza. Todavia, se perder, isso não significará que outras causas de pedir não poderão ser levadas ao conhecimento em novos processos judiciais e, portanto, em processos administrativos. Poderá fazer o mesmo pedido, por exemplo, em razão de alguma lei que isente instituições sediadas numa região pobre do país, ou poderá formular uma demanda com uma extensão menor, como o pedido para não se considerar na base de cálculo rendimentos isentos em razão de algum critério legal objetivo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Processo nº 18471.000141/2008-15
Acórdão n.º **1201-00.572**

S1-C2T1
Fl. 774

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

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial aos embargos de declaração com o fito de alterar a parte dispositiva do acórdão embargado para, no lugar de anular a decisão de primeiro grau, reformar a decisão de primeiro grau.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, redator designado.

Sobre os embargos de declaração o *caput* do art. 65 do Regimento Interno do CARF assim estabelece:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

(...)

Pois bem, embora acompanhe o voto do ilustre relator no que toca ao segundo ponto argüido pela embargante (omissão sobre a decisão do mandado de segurança), peço licença para dele divergir quanto ao primeiro (omissão sobre os fundamentos da declaração de nulidade).

Referida divergência encontra-se alicerçada no entendimento pacífico segundo o qual os embargos de declaração não se prestam à reapreciação do mérito de questões já decididas no âmbito do exame do recurso voluntário.

No caso, essa Turma, à época, declarou a nulidade da decisão proferida pelo órgão de primeiro grau sob o argumento de que este teria deixado de enfrentar “a compatibilidade do art. 74 da MP 2.158 com o art. 23, n.º 2, do Tratado com a Áustria” (fl. 706).

De fato, como a DRJ de origem entendeu que a referida questão já se encontrava sob apreciação do Poder Judiciário em ação proposta pela contribuinte, sobre ela não se pronunciou.

No entanto, uma vez que no exame do voluntário essa Turma não acolheu o argumento da concomitância entre o processo judicial e o administrativo, decidiu pela nulidade da decisão de primeiro grau (fl. 706) “para que outra seja proferida em seu lugar, em que se conheçam as razões da defesa atinentes aplicação do Decreto n.º 78.107, de 22 de julho de 1976” (Tratado com a Áustria com vistas a evitar a dupla tributação).

Embora tenha se pronunciado sobre a omissão havida na decisão de primeira instância e sobre a conseqüente declaração de nulidade, o acórdão embargado não assentou expressamente que tal omissão significou o cerceamento do direito de defesa da contribuinte, ensejador da declaração de nulidade daquela decisão, a teor do disposto no art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/72, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

(...)

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

(...)

Isso posto, a meu juízo, não há como se acolher a proposta do ilustre relator para que façamos uma “*nova reflexão à luz das considerações apresentadas nos embargos*”, já que isso representaria uma reapreciação de questão já decidida no exame do recurso voluntário, qual seja, que a não apreciação, por parte da DRJ de origem, das razões de defesa acerca do tratado com a Áustria é causa de nulidade de sua decisão.

Por todo o exposto voto, neste ponto, por acolher os embargos de declaração sem efeitos infringentes, para assentar que a omissão havida na decisão de primeiro grau acerca do exame das razões suscitadas pela impugnante no que toca ao tratado com a Áustria implica cerceamento do direito de defesa, e que a correspondente declaração de nulidade encontra fundamento no art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72.

(assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto