

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

Processo n° 18471.000141/2008-15
Recurso n° 168.588 Voluntário
Acórdão n° **1201-00.253 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 19 de maio de 2010
Matéria IRPJ e outro
Recorrente Companhia Vale do Rio Doce
Recorrida 2ª Turma/DRJ-Rio de Janeiro/RJ-I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

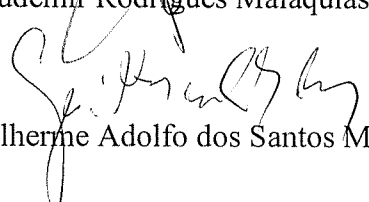
Exercício: 2004, 2005, 2006, 2007

Ementa: **CONCOMITÂNCIA ENTRE OS PROCESSOS JUDICIAL E ADMINISTRATIVO** – Na medida judicial, o recorrente pede a não aplicação do art. 74 da MP 2.158 em razão da causa de pedir “incompatibilidade com os tratados para evitar a bitributação”. Já no feito administrativo, para afastar a tributação nacional, o recorrente pede a aplicação do art. 23, nº 5, do Tratado com a Dinamarca, e o art. 23, nº 2, do Tratado com a Áustria. Como o pedido judicial não pode ser formulado em tese, seu objeto é definido em face das controladas relacionadas na inicial, dentre as quais, não consta nenhuma domiciliada na Áustria. Por esse motivo, não há concomitância entre a ação judicial e o processo administrativo no que concerne, quanto a este último, ao pedido de aplicação do art. 23, nº 2, do Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976..

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, anular a decisão de primeira instância, para que outra seja proferida apreciando-se as razões da defesa relativas à aplicação do Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Áustria (Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976).

Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente.


Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

EDITADO EM:

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, André Almeida Blanco, Flávio Vilela Campos, Regis Magalhães Soares Queiroz, Antonio Carlos Guidoni Filho.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'S' or 'G'.

Relatório

DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Em ação fiscal direta em face do contribuinte em epígrafe, foram lavrados, relativamente aos anos-calendário de 2003 a 2006, autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O sujeito passivo apresentou impugnação às fls. 404 a 430.

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

Trata o presente processo dos autos de infração lavrados pela Defis (RJ), referentes aos anos-calendário de 2003 a 2006, através dos quais são exigidos do interessado o imposto sobre a renda de pessoa jurídica - IRPJ, no valor de R\$ 2.997.489.688,62 (fls. 385/392 e relatório fiscal às fls. 371/375), e a contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL, no valor de R\$ 1.079.096.287,90 (fls. 393/400), acrescidos da multa de 75% e dos encargos moratórios.

2- Fundamentou a exação de IRPJ: não tributação dos resultados de equivalências patrimoniais de empresas coligadas sediadas no exterior.

3- O interessado impetrou mandado de segurança preventivo com pedido de liminar (processo nº 2003.5101002937-0 na 7ª Vara Federal no Rio de Janeiro) objetivando a suspensão da exigibilidade do IRPJ e da CSLL incidentes sobre os resultados positivos de equivalência patrimonial apuradas por suas controladas no exterior nos anos de 2002 e seguintes, bem como sobre os lucros apurados até dezembro de 2001, em razão da alegada incompatibilidade do art. 74 da MP nº 2.158-34/2001 e da IN SRF nº 213, de 7/10/2002 com os tratados contra a dupla tributação celebrados entre o Brasil e os países do domicílio das sociedades que controla. A segurança foi negada em sentença proferida em 1/7/2005.

4- Visto o não atendimento das intimações para prestar informações e a sentença judicial estar em grau de apelação no duplo efeito, o autuante tributou os valores dos resultados de equivalência patrimonial oriundos de coligadas e controladas no exterior, nos montantes apresentados nas declarações de IRPJ, conforme a seguir:

Empresa	2003	2004	2005	2006
Rio Doce Int. (Bélgica)		2.532.000,00		3.366.898,11
Rio Doce Int. (Dinamarca)	233.868.000,00	1.379.263.000,00	4.126.882.000,00	157.832.923,64
Rio Doce Europa (Luxemburgo)		283.138.000,00		

<i>Brasamerican Ltd (Bermudas)</i>		4.095.000,00		5.365.807,12
<i>Ferteco Intern. Ltd (Liechtenstein)</i>	1.106.000,00			
<i>Caemi Holding GMBH (Áustria)</i>				54.613.834,37
<i>CVRD Holding GMBH (Áustria)</i>				5.737.895.291,28
Totais	234.974.000,00	1.669.028.000,00	4.126.882.000,00	5.959.074.754,52

5- O lançamento foi realizado sem a exigibilidade em suspenso, conforme orientação da PRFN (nota 558/2007 – fls. 376/380), visto que a liminar anteriormente concedida não foi confirmada na sentença.

6- CSLL.

6.1- Em decorrência da infração de IRPJ, lançou-se esta contribuição, com a mesma base de cálculo.

7- Ao impugnar as exigências, fls. 404/430 e documentos de fls. 431/566, o interessado alega, em síntese, que:

- inexistente qualquer concomitância entre a presente discussão administrativa e a discussão judicial objeto do mandado de segurança. A matéria tratada no mandado de segurança diz respeito à inconstitucionalidade do regime de tributação previsto no art. 74 e parágrafo único da MP nº 2.158-35/2001, por violação do requisito da disponibilidade da renda tal como definido pelo art. 43 do CTN, bem como à prevalência sobre a legislação interna das disposições dos tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil com países onde se encontram domiciliadas as sociedades controladas;

- a presente impugnação tratará da (i) inaplicabilidade da multa de ofício na pendência de causa suspensiva da exigibilidade dos créditos tributários, ex vi do art. 63 da Lei 9.430/1996; (ii) a incompatibilidade de disposições dos tratados com a Dinamarca (artigo 23, nº 5) e a Áustria (artigo 23, nº 2), disposições essas de natureza especial que não foram objeto da ação judicial;

- ao contrário do que alega a fiscalização, os créditos tributários de IRPJ e CSLL não podem ser lançados com a exigência, por força de decisão judicial obtida nos autos do mandado de segurança;

- contra a decisão liminar, a União interpôs recurso de agravo de instrumento (processo nº 2003.02.01.004864-60), no qual o Desembargador Relator manteve integralmente a decisão liminar, convertendo o agravo de instrumento em agravo retido (fls. 494/495);

- embora a sentença tenha denegado a segurança, a medida liminar continua produzindo seus efeitos, eis que o recurso de apelação interposto foi recebido nos efeitos suspensivo e devolutivo;

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

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

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

- o entendimento em que se baseou o auto de infração desconsidera também o fato de a decisão do Juízo da 7ª Vara Federal do Rio de Janeiro ter sido proferida em resposta ao pedido expresso de recebimento de seu recurso também no efeito suspensivo, com o fim de manter em vigor a liminar;

- o lançamento da multa de ofício é absolutamente incabível no presente caso, pois a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários de IRPJ e CSLL decorrente de concessão da liminar em mandado de segurança preventivo é anterior ao início de qualquer procedimento de ofício relativo aos débitos objeto do processo;

- o auto de infração não preservou a aplicação irrestrita e incondicional do regime do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 às sociedades controladas domiciliadas em países sem tratado, submetendo as demais controladas às normas convencionais que lhe são aplicáveis, em razão da prevalência dos tratados sobre a lei interna (art. 98 do CTN);

- esta prevalência tem sido respeitada, sem exceção ou ressalva, pela jurisprudência do Conselho de Contribuintes em matéria de lucros no exterior, que apenas tem registrado divergência no que concerne à qualificação do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 face às normas convencionais, notadamente se tal disposição tem por objeto a tributação de um lucro ou a tributação de um dividendo, embora ficto;

- caso a qualificação seja no sentido de um lucro propriamente dito, aplicar-se-ia o artigo 7º dos tratados que consagram uma regra de competência exclusiva do país de domicílio da sociedade controlada, com a conseqüente exclusão de competência do país de domicílio da sua controladora (Brasil). Caso a qualificação seja de um dividendo (ficto), aplicar-se-ia o artigo 10 dos tratados que consagram uma regra de competência cumulativa do país de domicílio da controlada e do país de domicílio da controladora (Brasil), regra essa que comporta limitações em certos tratados;

- os tratados com a Áustria (Decreto nº 78.107/76) e com a Dinamarca (Decreto nº 75.106/74) que contêm disposições especiais que vedam em absoluto a tributação pelo Brasil mesmo dos chamados "dividendos fictos";

- no mandado de segurança impetrado, foi definido como objeto do processo, para além da questão da inconstitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 face ao art. 43 do CTN, a incompatibilidade deste preceito com o art. 7º de todos os tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil, consagrador de uma regra de competência exclusiva do país de domicílio das sociedades controladas para a tributação dos lucros por elas apurados (petição inicial do mandado de segurança itens 11 a 20 – fls. 459/468);

- a identidade de objeto restringe-se no domínio dos tratados contra a dupla tributação, ao artigo 7º, comum a todos os tratados dessa natureza;

- em relação a três controladas (duas na Áustria e uma na Dinamarca) são aplicáveis normas especiais (respectivamente o artigo 23, nº 2 do tratado com a Áustria e o artigo 23, nº 5 do tratado com a Dinamarca), que não foram consideradas na ação judicial;

- a regra de competência cumulativa aos estados de domicílio da controladora e da controlada em matéria de dividendos (artigo 10) sofre importante limitação no tratado com a Áustria, consagrada no artigo 23, nº 2;

- conquanto o nº 2 do artigo 10 do tratado com a Áustria estabeleça a possibilidade de tributação dos dividendos pelo país de residência do sócio, o seu artigo 23, nº 2, ao tratar dos métodos para prevenir a dupla tributação, estabelece que os dividendos distribuídos pelas sociedades austríacas detidas em mais de 25% por sociedade domiciliada no Brasil deverão ser isentos de tributação no Brasil;

- aplicando tal disposição às sociedades controladas domiciliadas na Áustria (Caemi Holding GMBH e CVRD Holding GMBH), que são por ele detidas em 100%, conclui-se que os dividendos delas provenientes sempre estarão isentos de tributação no Brasil;

- considerações muito próximas das anteriores devem ser formuladas a respeito dos lucros da controlada Rio Doce Comércio Internacional APS, sociedade domiciliada na Dinamarca, abrangida pelo tratado contra a dupla tributação promulgado pelo Decreto nº 75.106, de 20/12/1974;

- diversamente do tratado com a Áustria, não se trata de uma isenção de dividendo, mas de norma especial que proíbe a tributação pelo Brasil de lucros não distribuídos, o que necessariamente envolve a vedação de atribuir a estes o tratamento de um dividendo ficto;

- a Rio Doce Internacional Comércio APS, com 100% do controle, nunca distribuiu lucros auferidos nos anos de 2003 a 2006;

- as considerações expostas quanto à intributabilidade, no Brasil pelo IRPJ, dos lucros (dividendos fictos ou não) das sociedades controladas na Áustria e na Dinamarca aplicam-se igualmente à CSLL.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 572 a 582) negou provimento à defesa, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

TRATADOS DE DUPLA TRIBUTAÇÃO. AÇÃO JUDICIAL CONCOMITANTE COM PROCESSO ADMINISTRATIVO.

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

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

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

LANÇAMENTO REFLEXO.

Não havendo novos argumentos, aplica-se ao lançamento reflexo o decido no lançamento principal.



Vale ainda tecer um resumo de seus fundamentos.

Em relação à concomitância, a autoridade julgadora de primeiro grau entendeu que a ação judicial tem como causa de pedir ser o art. 74 da MP nº 2.158-34/01 incompatível com os tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil; deste modo, abarca tanto o tratado celebrado com a Dinamarca – o qual é expressamente citado na petição inicial –, como o tratado com a Áustria, pois o art. 74 da referida Medida Provisória foi questionado em face de todos os tratados.

Em razão disso, deixou de conhecer as razões da impugnante ao aplicar o entendimento fixado pelo ADN Cosit nº 03/96, bem como pela Súmula 1º CC nº 1.

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

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

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

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário, às fls. 586 a 611, mediante o qual teceu as considerações que se seguem.

No presente feito administrativo, argüiu, como causa de pedir pela improcedência da autuação, a aplicação de dispositivos especiais constantes dos tratados com a Dinamarca e com a Áustria.

No entender da defesa, a causa de pedir relativa à medida judicial diz respeito apenas à aplicação do art. 7º dos tratados para evitar a dupla tributação. Desse modo, não alcançaria as disposições especiais previstas em dois dos tratados (art. 23, nº 5, do Tratado com a Dinamarca; e art. 23, nº 2, do Tratado com a Áustria), as quais estariam sendo suscitadas apenas no presente processo administrativo. Não haveria, então, concomitância passível de ensejar a renúncia do julgamento administrativo, uma vez que os objetos são distintos em razão das distintas causas de pedir.

O Tratado com a Dinamarca impediria “que os lucros não-distribuídos por uma sociedade dinamarquesa sejam tributáveis pelo Brasil”, ao passo que o Tratado com a Áustria estabeleceria “a aplicação do método da isenção aos dividendos distribuídos por uma controlada na Áustria ao sócio controlador no Brasil”.

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

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

Ao impetrar mandado de segurança preventivo, obteve liminar com o fito de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Apesar de a sentença posteriormente proferida

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

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

(i) seja reconhecida a inexistência de concomitância do presente processo administrativo com o processo judicial (mandado de segurança nº 2003.02.02.00.4864-6) quanto às disposições especiais dos tratados com a Áustria (art. 23, nº 2) e Dinamarca (art. 23, nº 5), não invocados no mandado de segurança, que apenas tem como causa de pedir o art. 7º dos tratados contra a dupla tributação com os países de domicílio das controladas diretas, com a conseqüente apreciação das razões expostas na impugnação e reiteradas neste processo;

(ii) seja cancelado o lançamento de multa de ofício por violação do art. 63, § 1º da Lei nº 9.430/96, em razão da vigência de medida liminar suspensiva da exigibilidade dos créditos em discussão”.

Foram juntados posteriormente pareceres jurídicos em relação à aplicação da multa da lavra de Athos Gusmão Carneiro (fls. 633 a 664) e de Humberto Theodoro Jr. (fls. 665 a 684).

É o relatório.



Voto

Conselheiro Relator, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Preliminares

Admissibilidade dos pareceres

fiscal: Nos termos do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

De igual sorte, o mesmo critério de admissibilidade deve ser atendido no caso do recurso voluntário. Seria um contra-senso entender que os critérios temporais para apresentação de elementos de defesa são mais estritos na primeira instância que na segunda.

Desse modo, esgotado o prazo para ingresso do recurso voluntário, não devem ser conhecidos novos pedidos, nem novas razões de fato ou de direito relativas a pedidos tempestivamente formulados.

Entendo, contudo, que pareceres jurídicos podem ser apresentados a qualquer tempo se não houver qualquer inovação no pedido originalmente formulado, nem nas suas razões de direito e de fato.

Nesse caso, tais pareceres servem apenas para reforçar as razões anteriormente formuladas por serem confeccionados por juristas reconhecidos no âmbito jurídico nacional. São equivalentes, assim, à reprodução de uma lição colhida de um livro de doutrina.

Ao estudar um caso para proferir sua decisão, o julgador pode – e é salutar que o faça – consultar a jurisprudência e a doutrina a respeito, sem com isso extrapolar a matéria em litígio. Então, por que razão não poderia a parte trazer ao feito, inclusive na fase da sustentação oral, posições doutrinárias e jurisprudenciais concordantes com a posição defendida?

Pois bem, os pareceres não inovam o pedido e nem seus fundamentos. O pedido é o mesmo do recurso voluntário (afastar a multa de ofício) e o fundamento jurídico também (o recebimento da apelação no duplo efeito suspendeu os efeitos da decisão recorrida e, assim, restabeleceu os efeitos da liminar de suspender a exigibilidade do crédito), logo devem ser conhecidos.

Concomitância entre os processos judicial e administrativo

O objeto da autuação foi não ter oferecido à tributação o resultado positivo da equivalência patrimonial para os anos de 2003 a 2006 relativamente a controladas no exterior (vide relatório de fls. 371 a 375) em consonância com o disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35/01 abaixo transcrito:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Não podemos deixar de citar que também foi adotada como fulcro normativo da autuação a IN SRF 213/2002. No referido diploma, assim prescrevem o caput e § 1º do art. 7º:

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.

Assim, poderia ser alegada a ilegalidade da IN, sob o fundamento de não se dever confundir resultado positivo da equivalência patrimonial com o lucro. Nesse caso, o resultado positivo pode advir de outros fatores, tais como variação cambial e acréscimos ao patrimônio líquido da controlada por elementos estranhos ao conceito de lucro.

No entanto, a autoridade fiscal, atada aos estritos termos da instrução normativa, não buscou verificar a composição do resultado da equivalência patrimonial.

Essa questão, contudo, não foi suscitada pela defesa na impugnação, nem em sede recursal. Provavelmente, porque a considerou abarcada pela ação judicial, conforme item 5 da petição inicial de fls. 457:

Ao adotar o conceito de resultado positivo de equivalência patrimonial, que aliás não se encontra consagrado na lei (art. 74 da MP nº 2.158-34/01), o ato administrativo atrás referido abriu as portas a uma interpretação segundo a qual a tributação alcançará não só os lucros propriamente ditos das sociedades estrangeiras, mas também a parcela imputável à variação cambial do valor do investimento no exterior abrangido no resultado positivo de equivalência patrimonial, abrangência essa que se encontra consagrada na legislação societária brasileira, como mais adiante se verá.

Tecidas essas considerações acerca da questão da “equivalência patrimonial versus lucro” ser objeto apenas da ação judicial, passamos adiante.

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

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

Na lição de Cintra, Grinover e Dinamarco:

“Cada ação proposta em juízo, considerada em particular, apresenta intrinsecamente certos elementos, de que se vale a doutrina em geral para a sua identificação, ou seja, para isolá-la e distingui-la das demais ações já propostas, das que venham a sê-lo ou de qualquer outra ação que se possa imaginar. Esses elementos são as partes, a causa de pedir e o pedido. É tão importante identificar a ação, que a lei exige a clara indicação dos elementos identificadores logo na peça inicial de qualquer processo, ou seja: na petição inicial (CPC, art. 282, incs. II, III e IV) [...]. A falta dessas indicações acarretará o indeferimento liminar da petição inicial, por inépcia (CPC, arts. 284 e 295, par. ún., inc. I)”.

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

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

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

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

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

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

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

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

12. Com efeito, o art. VII dos tratados celebrados pelo Brasil (que seguem a redação do art. VII da Convenção Modelo da OCDE) dispõem, todos eles (inclusive os com a Bélgica, a Dinamarca e o Luxemburgo), no seu nº 1, que “os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável”.

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

“Vige no sistema processual brasileiro o sistema da substanciação, pelo qual os fatos narrados influem na delimitação objetiva da demanda e conseqüentemente da sentença (art. 128) mas os fundamentos jurídicos, não. Tratando-se de elementos puramente e nada tendo de concreto relativamente ao conflito e à demanda [...], a invocação dos fundamentos jurídicos na petição inicial não passa de mera proposta ou sugestão endereçada ao juiz, ao qual compete fazer depois os enquadramentos adequados – para o que levará em conta a narrativa de fatos contida na petição inicial, a prova realizada e sua própria cultura jurídica, podendo inclusive dar aos fatos narrados e provados uma qualificação jurídica diferente daquela que o demandante sustentara (narra mihi factum dabo tibi jus)”.

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

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



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

“Não integram a causa petendi:

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

b) a norma jurídica aplicável à espécie”.

[...]

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

[...]

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

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

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

A resposta é positiva quanto ao tratado da Dinamarca. Abaixo, transcrevemos os dispositivos pertinentes do Decreto nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974:

ARTIGO 7

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente,

incluindo as despesas de administração e os encargos gerais de direção assim realizados.

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar mercadorias para a empresa .

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo.

(...)

ARTIGO 23

Métodos para eliminar a dupla tributação

(...)

5. Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado.

Antes de analisar os referidos dispositivos, considero relevante reproduzir a lição de Heleno Torres,

“Quanto ao modo de presença no exterior, a empresa (multinacional) pode escolher entre atuar diretamente, por seus próprios meios, instalando uma filial (branch) ou qualquer outra forma de base fixa de negócios configurada, na linguagem do Direito Internacional Tributário, como estabelecimento permanente, despida de autonomia em relação à matriz (...) Como pode optar, ao invés, por uma atuação indireta, mediante uma sinergia de controle sobre empresas em outros territórios (in Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas, p.181) (...)

Desse modo, percebe-se que uma sociedade controlada não se enquadra no conceito de estabelecimento permanente e, portanto, o pedido não encontra amparo normativo no art. 7º do Tratado. Isso, contudo, significa que o juízo estaria proibido de enquadrar a causa de pedir no art. 23, item 5, sob pena de decidir *extra ou ultra petita*?

Claro que não.

A defesa tenta se valer de classificação doutrinária acerca das normas convencionais promovida pelo Ilustre Professor Alberto Xavier, em seu Direito Tributário Internacional do Brasil, que assim ensina:

As normas convencionais se podem distinguir em dois grandes sub-grupos: um primeiro respeita à questão prévia de determinar a competência tributária dos Estados em presença; um segundo grupo pressupõe resolvida esta questão no sentido do reconhecimento da competência cumulativa de ambos os Estados, estabelecendo regras que limitem o exercício da competência concorrente de ambos, de modo a eliminar ou atenuar os efeitos da dupla tributação.

Essa classificação, contudo, tem apenas o caráter de explicitar, numa seara discursiva de natureza meramente descritiva, em que ponto da cadeia de positivação as regras convencionais atuam. Em outras palavras, visa descrever o fenômeno da incidência (no presente caso, para ser exato, da não incidência).

No curso da positivação, contudo, o juiz não atua como pesquisador, mas sim como autoridade competente para impedir ou não a marcha de produção normativa no seu ponto final e, para tal, afere o direito positivo *in totum* e não o segregando, como faz a Doutrina, em normas de estrutura e de conduta.

Para mim é clara a causa de pedir: “a incompatibilidade da legislação interna com o Tratado”. Como a parte fez referência apenas ao art. 7º na medida judicial, que – repita-se – não diz respeito a controladas, tenta se valer da classificação doutrinária para afirmar que o art. 23 abriga causa distinta.

Para mim é evidente pelo exposto até aqui, mas também em razão das demais causas de pedir, inclusive da relativa ao pedido subsidiário, que a defesa, na época da propositura da medida judicial, desconhecia o art. 23 do Tratado com a Dinamarca. Seu erro, porém, de não citar o dispositivo, nem de adotar argumentos específicos, não impediria a autoridade judicial dele conhecer, nem com base nele julgar.

A essência de uma inicial, além das partes e do pedido, é a causa de pedir e esta não se confunde com as dezenas ou centenas de páginas que compõem a peça exordial e empregadas apenas com a finalidade de convencer o juízo da interpretação jurídica pretendida. O erro nesta parte confeccionada apenas com a finalidade de influir no convencimento do juízo não serve para limitar a lide e, com isso, poder propor novo pleito administrativo e/ou judicial, no caso de derrota.

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

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

Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976

ARTIGO 23

Método para eliminar a dupla tributação

(...)

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

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

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

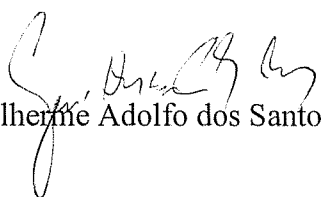
Para compreendermos tal assertiva, basta supor a seguinte decisão: “o autor, caso possua ou venha a possuir uma controlada na Áustria, tem o direito de sobre seus rendimentos não pagar imposto de renda”.

Evidentemente, uma decisão dessa estirpe seria absurda.

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

DISPOSITIVO

Isso posto, voto por anular a decisão da Delegacia de Julgamento para que outra seja proferida em seu lugar, em que se conheçam as razões da defesa atinentes à aplicação do Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976.


Guilherme Adolfo dos Santos Mendes