



MINISTÉRIO DA FAZENDA

GSS

Sessão de 06 de março de 1980

ACORDÃO Nº-CSR/01-0.059

Recurso nº - RP/103-0.002

Recorrente - FAZENDA NACIONAL

Recorrido - TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SUJEITO PASSIVO: BAYER DO BRASIL S.A., sucessora de BAYER DO BRASIL
INDÚSTRIAS QUÍMICAS S.A.

LUCROS AUFERIDOS NO BRASIL POR COMITENTES OU MANDANTES, RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR: configurada a hipótese prevista no artigo 76, § 3º, da Lei nº 3.470/58, incide o imposto sobre a renda a que estão sujeitos os rendimentos auferidos por residentes ou domiciliados no exterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso especial. Impedido o Conselheiro Fernando Cícero Velloso, tendo participado do julgamento o Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA (SUPLENTE CONVOCADO). Ausente o Conselheiro CARLOS DANILO BARBUTO CABRAL DE MENDONÇA (SUPLENTE CONVOCADO).

Sala das Sessões DF, em 06 de março de 1980

AMADOR OUTEIRELO FERNANDEZ

PRESIDENTE

JACINTO DE MEDEIROS CALMON

RELATOR

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

V.V.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selleiros: URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA, PEDRO MARTINS FER-
NANDES e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0713/03.617/73

RECURSO N.º: - RP/103-0.002

ACÓRDÃO N.º: - CSRF/01-0.059

RECORRENTE: - FAZENDA NACIONAL

SUJEITO PASSIVO: BAYER DO BRASIL S.A. sucessora de BAYER DO BRASIL
INDÚSTRIAS QUÍMICAS S.A.

R E L A T Ó R I O

O Dr. Procurador da Fazenda Nacional junto à 3a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes recorre do Acórdão nº 103-0.2370 de 17 de outubro de 1978, que deu provimento a recurso voluntário, contra os votos dos Conselheiros Harry Conrado Schüller e Lórgio Ribeiro.

O litígio foi assim relatado na referida Câmara:

"No processo nº 0713/3.003.616/73 (da DRF de SP malgrado o prefixo de origem), foi a Recorrente autuada, como responsável tributário, pelo imposto devido por suas comitentes sediadas no exterior, sobre os lucros pelas mesmas auferidas nas vendas feitas no Brasil, durante os anos-base de 1968 e 1971, no montante de Cr\$68.273.352,00, com faturamento direto pelas representadas estabelecidas no exterior, tendo o rendimento sido arbitrado em 20% sobre o total das vendas, conforme prevê o art. 76 e seu § 3º da Lei nº 3.470/58 (arts. 201 e 199 do RIR/66).

Equiparando a lei os comitentes sediados no exterior a filiais, sucursais, agências ou representações de sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no País, neste Processo nº 0713/3.003.617/73, decorrente do anterior, foi a Recorrente também autua-

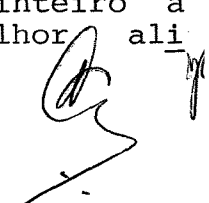
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0713/03.617/73
Acórdão nº-CSRF/01-0.059

da pelo imposto incidente na fonte sobre os lucros por lei atribuídos às empresas estabelecidas no exterior e a elas remetido dentro dos faturamentos por elas feitos contra compradores situados no Brasil, conforme estabelecem os arts. 292 e 309 do RIR/66 (fls. 1 a 3)."

Em consequência da reforma de decisão de primeira instância pelo Superintendente Regional da Receita Federal em São Paulo, no processo matriz, foi igualmente restabelecida a tributação de fonte pela remessa dos lucros ao exterior (fls. 141 a 142).

Insurgindo-se também contra a exigência tributária feita à recorrente como responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda de fonte, apela a este Tribunal Administrativo através da petição de fls. 146 a 151.

Após historiar os fatos e juntando cópia do recurso apresentado no processo matriz, argumenta a Recorrente: que, o Fisco tem o entendimento firmado no sentido de que, em casos como o presente, o arbitramento do lucro da pessoa jurídica acarreta, automaticamente, para os efeitos fiscais, a distribuição desse lucro às empresas estrangeiras, de tal forma que a exigência fiscal neste processo significa uma decorrência jurídica; que, assim e por se que, este processo terá o destino do outro, acompanhando a respectiva procedência ou improcedência; que, no entanto, contesta frontalmente qualquer pretensão fiscal no tocante ao lançamento do imposto de renda na fonte, "vis-a-vis" a absoluta ausência de fato gerador do tributo; que, se à guisa de argumentação, fosse procedente o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, não se poderia imaginar que o valor do lucro arbitrado estaria automaticamente distribuído, a menos que o Fisco utilizasse de presunção a título de fato impositivo, sem apoio na Lei; que o art. 292, inciso I, do RIR/66, como o correspondente art. 344, inciso I, do RIR/75, prevêem a incidência do imposto à alíquota de 25% sobre os rendimentos "percebidos" pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior; que, se esse lucro é havido como distribuído, significaria isso que foi "percebido", por alguém, indagando se teriam sido as 40 empresas estrangeiras que a Recorrente demonstrou serem suas representadas e em que proporção o receberam; que o auto não o tendo dito, não se sabe quem teria adquirido a disponibilidade jurídica ou econômica; que, manifestamente, a ficção jurídica não chega a tais extremos, resultando, que o suporte legal invocado na autuação desabona por inteiro a pretensão tributária; que nem lhe dão melhor ali

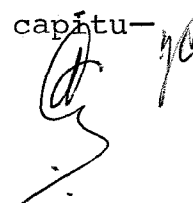


SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0713/03.617/73
Acórdão nº-CSRF/01-0.059

cerce os Pareceres Normativos CST nºs. 439/70 e 440/70, trazidos à colação pela decisão recorrida, já que o primeiro tão somente repetiu o que está no citado art. 292, inciso I, do RIR/66, enquanto que o segundo determina a incidência do imposto de fonte independentemente da remessa do lucro ou dividendo, bastando para a imposição fiscal o crédito do rendimento pela fonte, crédito que inegavelmente é fato gerador do tributo; que segundo o art. 43 do Código Tributário Nacional, o imposto só pode nascer da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, sendo que aqui não se pode divisar, sob nenhum aspecto ou ângulo a ocorrência de fato gerador; que a Justiça já formou jurisprudência no sentido de que o imposto de fonte não cabe por falta de previsão legal, nos Agravos em Mandado de Segurança nºs. 65.941, 67.801 e 74.307, interposto perante o Egrégio TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS (D.J.U. de 5/4/71, 6/12/71 e 25/11/74, págs. 1335, 6923 e 8831); que, destarte aguarda a reforma da decisão recorrida, por total ausência de fato gerador, independentemente do julgamento do recurso relativo à incidência pelo auferimento do lucro pela pessoa jurídica".

Para conhecimento dos senhores conselheiros foram lidos, em plenário, o voto vencedor do conselheiro Francisco de Assis Praxedes e o voto vencido do conselheiro Harry Conrado Schüller, que integram o Acórdão recorrido, e que se sintetizam nas seguintes afirmações:

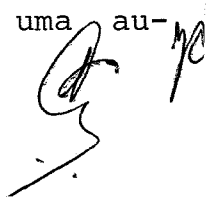
I - Voto vencedor: a) que inexistente previsão legal para sujeitar a imposto na fonte o lucro "implicitamente distribuído" ao comitente domiciliado fora do Brasil, resultante do lucro arbitrado aqui auferido; b) que é insustentável que a recorrente seja o responsável pelo recolhimento do imposto a cuja retenção não estava obrigada, como se dívida própria fosse; c) que o "caput" do artigo 76 da Lei 3.470 procurou dar um tratamento tributário aos lucros que percebam os comitentes estrangeiros, obtidos nas vendas de mercadorias realizadas no Brasil por intermédio de mandatários ou comissários aqui domiciliados semelhante ao estabelecido para as filiais, sucursais, agências ou representações de empresa sediada fora do país; d) que as disposições aplicáveis aos comitentes no exterior são as contidas nos capítu-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0713/03.617/73
Acórdão nº-CSRF/01-0.059

los I, II, III, IV e VI do título I do livro III do RIR de 1966, como está expresso no artigo 201 deste; e) que é de se concluir que os comitentes, quanto aos rendimentos auferidos no Brasil, são considerados empresas independentes; f) que os representantes ou comissários, na qualidade de responsável substituto pelo tributo, tem o dever, consoante o § 1º do artigo 76 da Lei nº 3.470 de 1958, de escriturar seus livros comerciais de modo que demonstre, além dos próprios rendimentos, os lucros reais apurados nas operações de conta alheia, em cada ano"; g) que o destinatário legal tributário é o comitente que sofre o peso econômico do imposto pela via legal do ressarcimento antecipado; h) que o lucro realizado no Brasil pertence ao comitente domiciliado fora do Brasil, desde o momento que surge, não por uma distribuição explícita, mas no dizer de ALBERTO XAVIER, por uma atribuição do rendimento; i) que se o arbitramento previsto no artigo 76, § 3º apenas fixou o "quantum" do lucro para efeito de tributação, à base da alíquota de 30%, não é possível sustentar que o lucro é atribuído diretamente ao comitente para permitir uma tributação na fonte à alíquota de 25%; j) que não se pode inferir do artigo 292 do RIR que a tributação discutida esteja amparada legislativamente; l) que não estando definida a responsabilidade legal da corrente, nem o momento da retenção, e inexistindo mandamento legal que determine expressamente que o rendimento arbitrado é atribuído ao comitente no estrangeiro, é incabível a exigência fiscal de que trata o litígio.

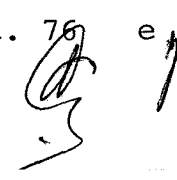
II - Voto Vencido: a) que o lucro arbitrado não pertence ao agente ou representante, mas sim ao comitente estabelecido no estrangeiro; b) que a filial, sucursal, agência ou representação de sociedade estrangeira, quando opera no Brasil, está sujeita ao imposto de renda normalmente incidente sobre as empresas que aqui auferem lucros ou seja, além da incidência normal de 30%, o imposto na fonte à razão de 25% correspondente à distribuição desses lucros à sua matriz, automaticamente, porque não está investida da condição de pessoa jurídica distinta; c) que o artigo 76, "caput", equiparando o comitente sediado no exterior e que vender no Brasil, por meio de representante ou agente, a uma au-



têntica filial ou sucursal, como se seu agente ou representante que opera no Brasil fosse uma dependência da empresa sediada no estrangeiro, há que incidir o mesmo imposto de fonte que a lei impõe à filial ou sucursal de sociedade estrangeira autorizada a funcionar no Brasil; d) que da mesma forma que seria tributável o lucro arbitrado por qualquer filial ou sucursal de sociedade estrangeira em 30%, por sua auferição, e por sua implícita distribuição em 25%, a mesma regra é aplicável ao representante ou agente que, no Brasil, faz as vendas mas promove o faturamento do exterior; e) que, assim, é legal a exigência de imposto e multa à recorrente.

O recurso do Procurador, ressaltando que o processo é decorrência do de nº 81.219, e que não seguiu o mesmo destino do processo matriz, sustenta que como resultado do julgamento do processo anterior (matriz) e exigência do imposto de renda à empresa, a retenção na fonte é uma consequência lógica, sendo irrelevante que o faturamento tenha sido feito diretamente ao comprador; que os Pareceres Normativos 439 e 440 de 1970 deixam clara a intenção de cobrar o imposto qualquer que seja a forma empregada; que a recorrida - e é fato que merece bastante destaque -, é uma sociedade anônima cujo acionista majoritário (e controlador) é exatamente a empresa sediada no exterior; que, como acentua o voto vencido, o art. 76, caput, da Lei nº 3.470 equiparou o comitente sediado no exterior, e que vendeu no Brasil, por meio de representante ou agente, com faturamento direto contra os compradores, a uma autêntica filial ou sucursal, quer dizer, como se seu agente ou representante fosse uma dependência de empresa sediada no estrangeiro".

De fls. 231 a 241 foram apresentadas, no prazo legal, contra-razões do contribuinte, nas quais alega: que, preliminarmente, o recurso hierárquico não deve ser conhecido porque a decisão recorrida não pode ser contrária a uma lei que não existe, transcrevendo tópico do voto vencedor; que, quanto ao mérito, falta definição do fato gerador, e que o artigo 292, I, do RIR/66 não oferece apoio legal para a autuação; que é correto o entendimento do voto vencedor quanto ao conteúdo do art. 76 e



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0713/03.617/73
Acórdão nº-CSRF/01-0.059

seus parágrafos da Lei 3.470/58, e conceitos de lucro arbitrado e presumido; que, baseado em parecer do Dr. Haroldo Funke (nº 367/78), o Sr. Secretário Geral do Ministério da Fazenda, por delegação ministerial, estabeleceu a inoccorrência de tributação na fonte na hipótese de lucro arbitrado; que, por mais curioso ou irônico que pareça, a ausência de lei ficou demonstrada pela própria lei, pois o Decreto-lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, em seus artigos 7º, 8º, 9º e 12, instituiu, a partir de 19 de dezembro de 1978, para os efeitos fiscais a presunção, agora "de jure" de distribuição automática de lucro aos sócios ou acionistas, na hipótese de lucro arbitrado; que, em consequência, somente a partir de 19 de dezembro de 1978 existe a ficção legal, que era antes ficção ilegalmente imaginada pelas autoridades fiscais.

A fl. 246 foi juntado instrumento de renúncia, datado de 03 de julho de 1979, dos advogados Fernando Cícero Velloso e Gabriel de Araújo Lacerda, e a fl. 250 foi anexada nova procuração a vários advogados.

De fls. 256 a 276 foram juntadas cópias de petição inicial de mandado de segurança impetrado pela Bayer do Brasil ao MM Juiz de Direito da 8a. Vara da Justiça Federal em S. Paulo, bem como sentença proferida pela mesma autoridade judicial concedendo a segurança para o efeito de determinar o cancelamento da instrução da dívida, excluindo-se da mesma a cobrança da correção monetária relativa ao período anterior a 25 de julho de 1978.

A fl. 277 pronunciou-se o Dr. Leon Szklarowsky, Procurador da Fazenda Nacional junto a esta Câmara, relembrando a argumentação do voto vencido do conselheiro Harry Conrado Schüller.

É o relatório.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0713/03.617/73

Acórdão nº-CSRF/01-0.059

V O T O

Conselheiro: JACINTO DE MEDEIROS CALMON, Relator:

O Acórdão nº 103.369, proferido pela 3a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes em 17 de outubro de 1978, pela maioria de seus membros, decidiu que a recorrente, como agente ou representante de sociedades estrangeiras, era responsável pelo crédito tributário resultante da tributação dos lucros obtidos por tais sociedades em faturamento direto de vendas feitas ou concluídas no Brasil, por intermédio da recorrente, sendo tais lucros arbitrados em 20% sobre o preço total das vendas.

A referida decisão, definitiva e irrecorrível na esfera administrativa, fundamentou-se no artigo 76 da Lei nº 3.470/58, diploma legal que efetivou uma das mais extensas e profundas reformas do imposto de renda no Brasil.

A 3a. Câmara, examinando, meticulosa e exaustivamente, as características das operações realizadas pela recorrente em nome de suas comitentes no exterior, deliberou que os respectivos rendimentos estariam alcançados, consoante o disposto no artigo 76 da Lei nº 3.470/58, pela tributação que rege as filiais, sucursais, agências ou representações de sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no país, e que a apuração do rendimento tributável deveria ser feita mediante aplicação do coeficiente de arbitramento de 20% do preço total da venda, faturado diretamente ao comprador.

Tais matérias estão definitivamente superadas nas instâncias administrativas, e constituem premissa necessária para o julgamento deste litígio.

Há que se partir, pois, para apreciação do presente recurso, da assertiva de que se aplicam aos rendimentos cuja tributação foi mantida pelo Acórdão nº 103-02.369, "as disposições legais que regulam a tributação dos lucros apurados no território nacional pelas filiais, sucursais, agências ou representações das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0713/03.617/73

Acórdão nº-CSRF/01-0.059

no país", em obediência ao artigo 76, "caput", do Decreto-lei nº 3470/58.

Observe-se bem a amplitude do preceito: todas as disposições legais, sem qualquer restrição.

O referido preceito legal, como se vê, erige co-
mo parâmetro da tributação dos rendimentos auferidos no Brasil
por comitentes ou mandantes domiciliados no exterior a incidência
de imposto de renda que atinge as filiais, sucursais, agências ou
representações de sociedades estrangeiras autorizadas a funcio-
nar do Brasil.

Ora, indiscutivelmente, tais filiais, sucursais,
agências ou representações estão sujeitas a duas diferentes inci-
dências como bem ressalta o voto vencido do ilustre ex-conselhei-
ro Harry Conrado Schüller: a primeira, de 30%, que recai normal-
mente sobre os lucros produzidos no país; a segunda, na fonte, de
25%, prevista no artigo 292, inciso 1º, do RIR/66, sobre a atri-
buição do lucro à matriz no exterior.

Seria ilógico, para não dizer absurdo, como res-
saltou o voto vencido, que a empresa estrangeira, negociando com
compradores brasileiros através de mandatários ou comissários,
tivesse tratamento fiscal privilegiado, escapando às normas le-
gais que regem a tributação de rendimentos auferidos por domici-
liados no exterior, a que se sujeitam, inclusive, as filiais de
empresas alienígenas autorizadas a funcionar no Brasil.

É o próprio voto vencedor ao Acórdão recorrido
que relembra que "de acordo com o artigo 292 do RIR todos os ren-
dimentos tributáveis, provenientes de fontes situadas no país,
quando percebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou
domiciliadas no estrangeiro estão sujeitos ao imposto de 25%".

Se a norma abrange todo o universo de pessoas fi-
sicas e jurídicas residentes no exterior e se os comitentes ou
mandantes residem no exterior, parece óbvio que seria desneces-
sária a existência de outra norma, como sugere o culto relator
do voto vencedor, que determine à fonte o pagamento do imposto
de 25% na fonte sobre o rendimento arbitrado atribuído a tais co-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0713/03.617/73

Acórdão nº-CSRF/01-0.059

mitentes ou mandantes no estrangeiro.

É que mesmo na hipótese de rendimento arbitrado atribuído ao comitente ou mandante no exterior - e é o próprio relator do voto vencedor que utiliza, com muita propriedade, o termo atribuído, não falta amparo legal para a tributação na fonte que, no caso de lucros ou dividendos, não se cinge ao ato de pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento, como se infere do artigo 43 da Lei nº 4.131, de 03 de setembro de 1962, que "disciplina a aplicação do capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior e dá outras providências", verbis:

"Art. 43. Os lucros e dividendos atribuídos a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou com sede no exterior, ficam sujeitos ao pagamento na fonte do imposto sobre a renda às taxas que vigorarem para os dividendos devidos às ações ao portador".

O preceito transcrito utilizou, portanto, a de signação genérica e abrangente de lucros atribuídos ao invés de distribuídos, alcançando, assim, não apenas os lucros reais, efetivamente remetidos, mas também os que são atribuídos, por força de preceito legal, como ocorre no caso do arbitramento previsto no artigo 76, § 3º, da Lei nº 3.470/58.

Observe-se que a expressão rendimentos atribuídos foi utilizada também pela Lei nº 4.390, de 29 de agosto de 1964, para conceituar reinvestimentos, dando nova redação ao artigo 7º da Lei nº 4.131/62, verbis:

"Art. 7º Consideram-se reinvestimentos, para os efeitos desta Lei os rendimentos auferidos por empresas estabelecidas no país e atribuídos a residentes e domiciliados no exterior, e que forem reaplicados nas mesmas empresas de que procedem ou em outro setor da economia nacional" (o grifo é nosso).

É evidente, pois, que se o rendimento atribuído a residente no exterior, por arbitramento, não tivesse sido reaplicado nas condições exigidas pelo dispositivo legal transcri

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0713/03.617/73

Acórdão nº-CSRF/01-0.059

critico, estaria sujeito à tributação de 25% na fonte.

Invocando o Decreto-lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, a recorrente reafirma, tacitamente, a legitimidade da tributação, pois precisamente o artigo 7º, inciso V, e o artigo 8º do aludido Decreto-lei reproduzem e revigoram o preceito contido no artigo 76 da Lei nº 3.470/58.

Por outro lado, se está correta a afirmação da recorrente de que o artigo 9º do Decreto-lei nº 1.648 estabeleceu, a partir de 19 de dezembro de 1978, a presunção "de jure" de que os lucros arbitrados são considerados automaticamente distribuídos a sócios ou acionistas, há manifesto equívoco na pretendida aplicação de tal preceito à hipótese dos autos.

Não se cogita, no presente processo, de tributação reflexa sobre rendimentos auferidos em decorrência de participação societária, a que se destina o artigo 9º do Decreto-lei nº... 1648/78, mas simplesmente de tributação na fonte sobre rendimentos auferidos por comitentes ou mandantes sediados no exterior.

A condição de domiciliados no exterior, e não de eventual vinculação societária, esta última não alegada nem perquirida pela Fazenda Nacional, é a determinante da exigência fiscal. E a base legal para tal cobrança, nem é nova, nem é dúbia, porque há longo tempo se integra no sistema tributário brasileiro.

Basta mencionar o artigo 97, letra a do D.L. nº.. 5844/1943 e o artigo 97, alínea a da Lei nº 4.178, de 13 de março de 1942, que mandavam tributar na fonte quaisquer rendimentos auferidos por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior.

Também o art. 9º da Lei nº 154, de 25.11.47, confirmando a norma de imposição do tributo na fonte desobriga de tal encargos os lucros apurados pelas filiais de sociedades domiciliadas no estrangeiro que forem empregados no Brasil.

Como se verifica, o "caput" do art. 76 da Lei nº 3.470, ao determinar a aplicação das disposições legais, que regu

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0713/03.617/73

Acórdão nº-CSRF/01-0.059

lam a tributação dos lucros apurados em território nacional pelas filiais e sucursais etc. de sociedades estrangeiras, aos comitentes e mandantes, obviamente incluiu as normas legais referentes a incidência na fonte sobre rendimentos auferidos por domicilia dos no exterior.

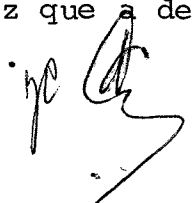
Indaga-se, no Acórdão recorrido, se é a recorrente ou o comprador o responsável pela retenção e recolhimento do imposto e quando isso é feito.

Evidentemente a resposta há de ser encontrada em sintonia com o mandamento contido no caput do art. 76 da Lei nº.. 3470/58, ou seja aplicando à hipótese o preceito que rege a retenção na fonte sobre os lucros das filiais, sucursais, agências ou representações das pessoas jurídicas domiciliadas no estrangeiro, a que estão submetidas X as comitentes sediados no exterior que vendam, no Brasil, por meio de representação ou agente, com fatramento direto contra os compradores.

A norma específica que rege tal recolhimento está expressa no § 6º do art. 310 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 58.400/66, reproduzido no artigo 366, inciso VI, alínea b, do vigente Regulamento do Imposto de Renda.

Torna-se patente, pois, que, a atuação no Brasil, dos comitentes ou mandantes por intermédio de seus comissários ou mandatários, como se fossem estes sua filial ou sucursal, acarreta a responsabilidade tributária da pessoa jurídica que opera em no me daqueles, pelo cumprimento de todas as obrigações fiscais que competiriam aos comitentes e mandantes se, como filial ou sucursal de empresa estrangeira, eles próprios operassem no Brasil.

Cabe ressaltar, finalmente, que a recorrente, contra-arrazoando o recurso interposto pelo Dr. Procurador da Fazenda Nacional argüiu, "à guisa de preliminar", que não seria de se conhecer do recurso, face ao disposto no art. 37, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972, porque a decisão recorrida não era "contrária a lei ou a evidência da prova", hipóteses legais do recurso, numa vez que a decisão "não pode ser contrária a uma lei que não existe".



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0713/03.617/73

Acórdão nº-CSRF/01-0.059

Ora, foi perfeitamente procedente a dúvida da recorrente quanto à arguição da preliminar, com a ressalva "à guisa de", porque, de fato, a legalidade da decisão recorrida e a conseqüente ilegalidade da cobrança constituem efetivamente matéria de mérito e não preliminar do julgamento. A apreciação de tal aspecto esgota inteiramente o litígio, sendo se não a única, a principal objeção à cobrança.

Demonstrado, pois, que a exigência em litígio tem sobeja fundamentação legal e que a recorrente é, inequivocamente, responsável pelo recolhimento do crédito tributário, dou provimento ao recurso especial para restabelecer a decisão da Superintendência Regional da Receita Federal em São Paulo.

Brasília, em 06 de março de 1980

Jacinto de Medeiros Calmon
JACINTO DE MEDEIROS CALMON

- RELATOR

Acórdão nº -CSRF/01-0.059

VOTO DO CONSELHEIRO PRESIDENTE, DR. AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ:

Sustentando a mesma tese do voto vencedor (que lhe foi favorável) os ilustres patronos do sujeito passivo, apresentaram extenso memorial, e, tendo em vista que este documento, na realidade, encampou todas as teses favoráveis à empresa - apresentadas nas diversas fases processuais, inclusive as expendidas pelo Conselheiro que redigiu o voto vencedor - além dos suprimimentos que a cultura jurídica dos ilustres subscritores lhes propiciou: determinamos a apensação aos autos (juntada por linha) e passaremos a fazer um resumo do que nele se declara, ou seja, que:

1.1) O art. 76 da Lei 3.470/58 esclarecia que o arbitramento era feito

"para os fins de tributação, na conformidade da legislação em vigor"

e que, "quando foi promulgada a Lei nº 3.470 em 1958 mesmo quanto aos lucros apurados por filiais, sucursais ou agências no Brasil, de empresas com sede no exterior, o imposto de renda na fonte, de 25%, só incidia na hipótese de sua efetiva distribuição, através de seu pagamento, remessa, emprego, entrega ou crédito. Inexistia, na época, quer explícita, quer implicitamente, na legislação então "em vigor", apesar do vislumbre em contrário do r. voto vencido de fls., o conceito de que o lucro apurado por tais filiais, uma vez encerrado o balanço, se consideraria distribuído à matriz, para sofrer a incidência do imposto,...", pois "em verdade, apenas em 1962, e a contrário sensu, é que a teoria prosperou, por força do disposto no art. 4º, da Lei nº 4.154, de 28.11.1962,...";

1.2) O art. 343 do RIR/75, declara estarem sujeitos ao tributo de fonte os rendimentos percebidos e que perceber "é receber efetivamente, é ter em seu poder. No caso, por se cuidar de tributação com base em arbitramento, inexiste percepção, no sentido técnico-jurídico, de lucro ou rendimento, que é a hipótese de incidência expressamente enunciada pela lei.";

1.3) Para que o imposto fosse devido era ne



cessário que outra lei o tivesse criado expressamente;

1.4) "Somente VINTE anos depois da edição da Lei nº 3.470 é que o Governo Federal, através do Decreto-lei nº 1.648/78, artigos 7º e 9º, veio emprestar legitimidade a esse tipo de incidência, ao incluí-la no rol das hipóteses legalmente previstas como fatos geradores do imposto de renda no País";

1.5) "Se foi necessária lei nova, é curial princípio de hermenêutica que criou normatividade até então inexistente";

1.6) "Em ponto algum a legislação do imposto de renda dispõe que o comissário no Brasil, havendo arbitramento de lucros decorrentes de vendas diretas, seja o substituto legal tributário, para recolher o imposto de renda de 25% sobre rendimentos de domiciliados ou residentes no exterior";

1.7) "Com efeito, diz o art. 363 do Regulamento do Imp. Renda competir "à fonte reter e recolher o imposto, cuja tendência esteja prevista no Regulamento". A seguir, determina o art. 366, inciso I, que o recolhimento se fará dentro de 30 dias "da data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa";

1.8) "Como, pois, poderia ela revestir a qualidade de responsável pelo recolhimento de um tributo do qual, no mínimo, deveria ter a expectativa de ressarcimento, porquanto é elementar que o imposto retido na fonte é suportado pelos beneficiários dos respectivos rendimentos, que seriam, no caso, os comitentes no exterior?";

1.9) "Na verdade, em todo o curso do presente processo, as dignas autoridades fiscais se esforçaram por instituir tributo arrimados numa ficção que a lei não estabeleceu.

Data vênua, tal anomalia jurídica não pode receber o endosso dessa Egrégia Câmara.

Com efeito, a ficção é criação exclusiva da lei, pelo que, em sua interpretação, se veda o recurso à analogia. Só se entendem como ficção ou presunção as hipóteses que a lei taxativamente enumerou".



2. Tanto o autor do voto vencido, o ilustre ex-Presidente da Câmara Recorrida, Dr. HARRY CONRADO SCHÜLER, como o do voto vencedor, Dr. FRANCISCO DE ASSIS PRAXEDES, ficaram acordes em que o tributo exigido no processo matriz (de que este é decorrente), ou seja, "o imposto sobre o lucro chamado realizado, arbitrado na forma do § 3º do art. 76 da Lei nº 3.470 de 1958" é devido, porque em face das provas produzidas nos autos a recorrente não atuava "na condição de simples mediadora nas operações de venda de mercadorias que empresas domiciliadas no exterior faziam diretamente a compradores domiciliados no Brasil." (trecho do voto vencedor, fl. 217).

3. Entende ainda o voto vencedor que, mesmo se admitindo efeito retroativo à Portaria nº 228, de 08/05/74, dado ser ela interpretativa, afigura-se-lhe "correto afirmar que a recorrente é uma representante de empresas sediadas no estrangeiro" pois agia "com poderes para obrigar contratualmente o vendedor para com o adquirente, no Brasil." (do voto vencedor, fl. 217).

4. Os fundamentos do voto vencedor da decisão recorrida, podem ser divididos em três partes: a primeira — a mais extensa — é aquela em que se manifesta de inteiro acordo com o voto vencido; na segunda faz considerações doutrinárias, que S.M.J., se aplicariam qualquer que fosse a conclusão; na terceira — a menos extensa — que é a conclusão: discorda do ilustre Relator vencido.

5. Para o correto deslinde da questão, transcreveremos os trechos fundamentais da 1a. e 3a. partes do voto vencedor e partes correlacionadas do voto vencido, pois, sem dúvida, neles se contêm relevantes subsídios jurídicos para a fundamentação deste voto.

6. Disse o voto vencedor naquilo em que está de acordo com o vencido:

"No presente recurso está em causa a tributação do mesmo lucro arbitrado, mas agora reputado distribuído ao comitente domiciliado no exterior.

A imposição tributária está fundada no artigo 292 combinado com o 309 do RIR de 1966.

.....



"O artigo 76 citado ("caput"), ao ditar que "as disposições legais que regulam a tributação dos lucros apurados no território nacional pelas filiais, sucursais, agências ou representações das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no país, alcançam, igualmente, os rendimentos auferidos por comitentes domiciliados no exterior, nas operações realizadas por seus mandatários ou comissários no Brasil", procurou, indubitavelmente, dar um tratamento tributário aos lucros que percebam os comitentes estrangeiros, obtidos nas vendas de mercadorias realizadas no Brasil por intermédio de mandatários ou comissários aqui domiciliados, semelhante ao estabelecido para as filiais, sucursais, agências ou representações de empresa sediada em país alienígena."

.....

"Os comitentes, quanto aos rendimentos auferidos no Brasil, são considerados empresas independentes.

Todavia, como não poderia ser de outro modo, os representantes ou comissários é que, na qualidade de responsável substituto pelo tributo, têm o dever, como dispõe o § 1º do artigo 76 da Lei nº 3.470 de 1958, de "escrever seus livros comerciais de modo que demonstre, além dos próprios rendimentos, os lucros reais apurados nas operações de conta alheia, em cada ano".

Afirmo tratar-se de um responsável substituto porque o destinatário legal tributário é o comitente que, sem dúvida, sofre o peso econômico do imposto, ao que parece, pela via legal do ressarcimento antecipado."

.....

"O lucro realizado no Brasil, penso, pertence ao comitente domiciliado fora do Brasil, desde o momento que surge. Não há distribuição explícita ou implícita, mas, no dizer de ALBERTO XAVIER, uma atribuição do rendimento, no caso, ao comitente.

O autor citado lembra que "a lei levanta assim o véu da autonomia patrimonial, configurando uma hipótese de realização direta e não "distribuição" (in Direito Tributário Internacional, pag. 231, edit. Resenha Tributária). (Grifos da transcrição).

Assim, numa situação idêntica às filiais, o lucro demonstrado na contabilidade do man-



datário ou comissário, na hipótese de ela existir, ou caso contrário, obtido de forma in direta, pelo arbitramento (§ 2º), é auferido pelo comitente no exterior, e devido é o imposto na fonte, cabendo ao responsável (mandatário ou comissário) retê-lo e recolhê-lo aos cofres públicos.

Chegado a este ponto, e antes de examinar o § 3º do artigo 76 que é o núcleo da questão cujo deslinde se busca, devo dizer que, de acordo com a Portaria nº 228 de 1974 (item 1), os §§ 1º e 2º do artigo 76, já analisados, não têm aplicação à espécie destes autos, porquanto aqui não se cuida de rendimentos auferidos por comitentes no exterior, derivados de vendas efetuadas no país por ordem e conta destes, de mercadorias remetidas para o Brasil, consignadas a comissários, mandatários, agentes ou representantes.

Todavia, de conformidade com a aludida portaria, os fatos discutidos como já deixei registrado atrás, identificam-se ou ajustam-se com os descritos no item 3 ou no § 3º do artigo 76.

Como o imposto de pessoa jurídica teve como base imponível o rendimento arbitrado na forma do § 3º mencionado, resta examinar se o imposto na fonte é devido.

Com fundamento nesse dispositivo legal, o rendimento tributável foi arbitrado à razão de 20% porque a venda foi faturada diretamente ao comprador domiciliado no Brasil."

.....

"Pelo arbitramento fixou-se o "quantum" do lucro realizado no Brasil e imputado ao comitente..."

.....

"Conceituado o lucro presumido como ficção legal, atente-se mais uma vez para a redação do § 3º do art. 76, quando preceitua: "o rendimento tributável será arbitrado ...". Essa redação me conduz à convicção de que a base imponível é definida por presunção legal absoluta.

A importância da ficção legal é a de "atribuir a determinado fato material ou instituto jurídico uma natureza diversa da real, a fim de permitir a aplicação, a esse fato ou instituto, do tratamento legal previsto para a natureza que lhe é atribuída pela ficção, em lugar do tratamento legal que corresponderia à sua natureza



Acórdão nº -CSRF/01-0.059

za própria" (Rubens Gomes de Souza, in PARECERES-1 IMPOSTOS DE RENDA, pág. 76, edit. Resenha Tributária)."

7. Declarou, no mesmo sentido, o voto vencido:

"O art. 76 da Lei nº 3.470/58 expressamente estendeu, aos rendimentos auferidos por comitentes domiciliados no exterior, a aplicação das normas, portanto de todas as normas, reguladoras da tributação dos lucros apurados no território nacional pelas filiais, sucursais, agências ou representações das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no país (art. 15, § 1º e art. 201, do RIR/66).

Nas vendas realizadas no Brasil, por intermédio de agente ou representante mas com faturamento diretamente pelos comitentes estabelecidos no estrangeiro, o § 3º arbitrou o lucro tributável em 20% sobre o valor total dessas vendas (art. 199 do RIR/66). Esse imposto é devido pelos comitentes estrangeiros mas exigido de seu agente ou representante no País, na condição de responsável tributário por substituição, em razão de sua intermediação nos negócios, mesmo porque não haveria possibilidade fática de a Fazenda Brasileira ir ao exterior exigir o tributo das empresas lá estabelecidas e que de lá fizeram os faturamentos. Foi a matéria tributada no processo matriz.

Entretanto, o lucro arbitrado não pertence ao agente ou representante, mas sim ao comitente estabelecido no estrangeiro e que, por conveniência sua, não abre uma dependência no Brasil mas autoriza outra empresa, aqui sediada, geralmente até uma controlada ou associada, para efetivar os negócios. O rendimento do agente ou representante é, normalmente, a comissão auferida nesses negócios.

A filial, sucursal, agência ou representação de sociedade estrangeira, quando opera no Brasil, está sujeita ao imposto de renda normalmente incidente sobre as empresas, pela auferição dos lucros aqui produzidos (arts. 15 e 201 do RIR/66). Além da incidência normal de 30%, porém, está sujeita ao imposto de fonte, à razão de 25%, correspondente à distribuição desses lucros à sua matriz, automaticamente porquanto não está investida na condição de pessoa jurídica distinta (art. 292, inciso 1º, do RIR/66).



Acórdão nº-CSRF/01-0.059

8. Vejamos agora as partes em que discordam os votos: vencedor e vencido.

9. Declarou-se no voto vencedor:

"De princípio, entendo que inexistente a visão legal para sujeitar a imposto na fonte o lucro, como disse o Dr. HARRY CONRADO SCHÜLLER, implicitamente distribuído ao comitente domiciliado fora do Brasil, resultante do lucro arbitrado aqui auferido, bem assim não vejo como se possa sustentar que a recorrente seja o responsável pelo recolhimento do imposto cuja retenção não estava obrigada, e, com maior razão, como se dívida própria fosse."

.....

"Ora, se o arbitramento apenas fixou o "quantum" do lucro para efeito de tributação, à alíquota de 30%, penso que não se pode sustentar que o lucro é atribuído diretamente ao comitente, para permitir uma tributação na fonte."

.....

"Tributado o rendimento arbitrado, expressão que consta do texto legal, pela alíquota de 30%, não é certo extrair da lei, cujo mandamento é pagar o imposto próprio de pessoa jurídica, além deste, outro, como seja o de pagar o imposto na fonte, à alíquota de 25%.

É uma interpretação extensiva condenável, como afirmou o saudoso RUBENS GOMES DE SOUZA.

Para que o imposto na fonte seja devido, além do previsto no § 3º do artigo 76, era necessário que outra lei o tivesse criado, expressamente.

No caso em debate, os dispositivos legais que serviram de fundamento à tributação não revelam uma hipótese de incidência que autorize o Fisco a defender o imposto de 25% na fonte.

O brocardo "nullum tributum sine lege" deve ser lembrado aqui, para repelir a imposição tributária.

De acordo com o artigo 292 do RIR, todos os rendimentos tributáveis, provenientes de fontes situadas no país, quando percebidos



Acórdão nº -CSRF/01-0.059

dos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro, estão sujeitos ao imposto de 25% na fonte.

Dessa disposição legal não se pode inferir que a tributação discutida esteja amparada legislativamente. Sobretudo quando combinada com o artigo 309 que estabelece que compete à fonte reter o imposto quando pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento.

Ora, a fonte é o responsável tributário por substituição. E no problema que se analisa cabe indagar quem deve ressarcir-se do valor do imposto, via retenção, e em que momento esta é necessária, pois, para lembrar, o faturamento foi direto do vendedor no estrangeiro para o comprador no Brasil. É a recorrente ou o comprador o responsável pela retenção e recolhimento do imposto? E quando isso é feito?

É óbvio que a resposta não é fácil. E não o é exatamente porque inexiste a lei que tenha como hipótese de incidência o fato: um rendimento arbitrado, atribuído ao comitente no estrangeiro, com o mandamento: pague o imposto de 25% na fonte.

Assim como não existe a lei, também não há o responsável tributário; se fosse o caso, este deveria estar designado claramente na lei que traga o mandamento referido.

10.

Disse o voto vencido:

"Ora, o art. 76, "caput", equiparou o comitente sediado no exterior e que venda no Brasil, por meio de representante ou agente, com faturamento direto contra os compradores, a uma autêntica filial ou sucursal, quer dizer, como se seu agente ou representante que opera no Brasil fosse uma dependência da empresa sediada no estrangeiro. Como tal, há que incidir o mesmo imposto de fonte que a lei impõe à filial ou sucursal da sociedade estrangeira autorizada a funcionar no Brasil. Nem teria sentido que, procurando tributar os lucros aqui produzidos ao mandar aplicar ao comitente estrangeiro as mesmas normas que disciplinam a tributação dos lucros apurados no território brasileiro por filiais ou sucursais, fosse ela, a lei, excepcionar tais lucros da incidência na fonte, tratando com privilégio o comitente que não quer abrir uma dependência no Brasil



Acórdão nº-CSRF/01-0.059

em relação à empresa estrangeira que vem contribuir para o progresso nacional instalando uma filial ou sucursal para realizar suas atividades econômicas no território brasileiro. Não importa que o comitente estrangeiro seja um ou quarenta, caso presente, pois o lucro a lei fixou em proporção do faturamento de cada um."

.....

"Irrelevante se o lucro é real, apurado mediante escrituração contábil, ou se é arbitrado. Assim como é tributável o lucro que fosse arbitrado para qualquer filial ou sucursal de sociedade estrangeira, por sua auferição em 30% e por sua implícita distribuição em 25%, a mesma regra é aplicável ao representante ou agente, que no Brasil faz as vendas mas promove o faturamento do exterior.

Só duas alternativas existem para a incidência na fonte: 25% quando os lucros são remetidos (ou creditados) à matriz ou 15% quando aqui são reinvestidos.

A única sutileza oponível intelectualmente à incidência na fonte reside no fatode os lucros arbitrados se conterem nos faturamentos feitos no exterior e, portanto, terem sido immanentemente remetidos pelos compradores ao fecharem o câmbio para o pagamento das encomendas. É a objeção levantada pelo esclarecido Conselheiro Adilson Conceição. Há que atentar, porém, que aos compradores não pode o fisco atribuir a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto na fonte, porquanto a lei sequer alude a eles. Entretanto, quanto ao representante ou agente da sociedade estrangeira, a lei o erige em ficta filial ou dependência dessa sociedade, no Brasil, e, como tal, o tributa pela auferição do lucro arbitrado e por sua transferência ao Exterior.

Por conseguinte, a incidência na fonte também está sob o amparo da lei e o agente ou representante da empresa sediada no exterior é o responsável tributário eleito pela lei para recolher igualmente esse imposto."

11. Em face do que foi dito e transcrito nos itens anteriores, observamos que as razões principais da divergência na conclusão a que chegam por um lado: o voto vencedor da decisão recorrida e os patronos da Autuada; e de outro, o voto vencido e a

Procuradoria da Fazenda Nacional, assenta:

11.1) Em não ter o voto vencedor, como o vencido, aprofundado a discussão dos dispositivos legais que dão suporte ao estabelecido no dispositivo regulamentar específico — vigente, não só, no período a que se referem as infrações capituladas, mas ainda quando a ação fiscal foi instaurada — ou seja, do art. 292 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10/05/66, cuja vigência foi até 03/09/75, quando foi publicado o Regulamento anexo ao Decreto nº 76.186, de 02/09/75;

11.2) Na circunstância de que, embora haja sido indicado na peça básica o dispositivo regulamentar que prevê a incidência do tributo de fonte (RIR/66, art. 292), foi ele combinado com o art. 309 que prevê o momento do recolhimento na ocasião do pagamento, crédito, emprego, remessa ou entrega do rendimento;

11.3) No questionamento, por parte do Conselheiro designado para redigir o voto vencedor e também dos patronos da autuada, quanto à viabilidade do ressarcimento do valor do imposto;

11.4) Na suposição de que, no caso dos autos, a exigência fiscal decorreria de "ficção interpretativa";

11.5) Na ilação dos subscritores do memorial, segundo a qual teria sido o art. 4º da Lei nº 4.154/62 que estabeleceu a automaticidade da tributação dos lucros apurados pelas sucursais, agências ou representações de empresas estrangeiras;

11.6) Na afirmativa dos autores do memorial quando concluem que somente "VINTE" anos após a edição da Lei nº 3.470/58, ou seja, após a promulgação do Decreto-lei nº 1.648, de 18/12/78, é que foi autorizado o arbitramento do lucro sobre as



operações realizadas com a interveniência de representantes de pessoa jurídica estrangeira.

12. Passemos, agora, a desenvolver os pontos enfocados, analisando o embasamento jurídico da exigência fiscal objeto do presente litígio.

13. Como se disse, tanto no voto vencido, como no vencedor: o comissário, mandatário, agente ou representante sujeita -se à incidência na condição de substituto legal tributário. No mesmo sentido dissertam os elaboradores do memorial apresentado pela autuada, ao concordar expressamente com o escrito pelos dois Conselheiros, in verbis:

"Como bem conhece essa esclarecida Câmara, o art. 76 da Lei 3.470, ao qualificar o comissário, no Brasil, como substituto das obrigações tributárias de seu comitente no exterior, criou uma nítida figura de responsável tributário. Em outras palavras, segundo o art. 121, § único, item II, do Código Tributário, erigiu-se em "sujeito passivo da obrigação principal", quem não tinha a qualidade de contribuinte (por não estar relacionado, pessoal e diretamente, com a situação que constitui o respectivo fato gerador), mas cuja obrigação de pagar o tributo "decorre de disposição expressa da lei".

Esta, aliás, a tradicional posição da jurisprudência e doutrina brasileiras, ora legislativamente consagrada."

14. O caput do art. 76 da Lei nº 3.470, de 1958, ao equiparar o mandatário, agente ou representante do comitente sediada no exterior (quando aquele mandatário operar no Brasil) a uma autêntica filial ou sucursal da empresa sediada no exterior não o conceituou como substituto legal tributário do comitente no exterior, apenas para efeito do pagamento do I.R., conhecido como tributo da pessoa jurídica (normalmente 30% do lucro tributável), mas determinou que se lhe aplicassem "as disposições legais que regulam a tributação dos lucros apurados no território nacional" por qualquer dependência de sociedade estrangeira. Não tendo distin



guido entre "as disposições legais que regulam a tributação" de tais lucros, ipso facto, conceituou-o como substituto legal tributário em todas as modalidades de incidência a que a lei já sujeitava ou viesse a sujeitar os lucros do comitente no exterior, visto que a lei dispõe para o futuro. Entretanto a base legal da equiparação para os efeitos da incidência dos 25% na fonte não emana do § 3º do art. 76, mas sim do caput do art. 76 combinado com o § 2º do mesmo artigo.

15. Com efeito, dispôs o legislador no caput do art. 76 da Lei nº 3.470/58, e no § 2º do mesmo artigo:

"Artigo 76 - As disposições legais que regulam a tributação dos lucros apurados no território nacional pelas filiais, sucursais, agências ou representações das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no país, alcançam, igualmente os rendimentos auferidos por comitentes domiciliados no exterior, nas operações realizadas por seus mandatários ou comissários no Brasil." (grifamos)

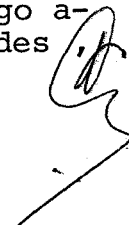
.....

§ 2º - Quando não forem regularmente apurados os resultados das operações de que trata este artigo, será arbitrado o lucro, para os fins da tributação, na conformidade da legislação em vigor" (grifos da transcrição).

Comandos esses reproduzidos no § 1º do art. 15 e no art. 201 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, de regência, aprovado pelo Decreto nº 58.400/66, textualmente:

"Art. 15. As pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil, que tiverem lucros apurados de acordo com este Regulamento, são contribuintes do imposto de renda, sejam quais forem seus fins e na cionalidade (Decreto-lei nº 5.844, art. 27).

§ 1º - As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades



Acórdão nº -CSRF/01-0.059

registradas ou não, às filiais, sucursais, agências ou representações no país das pessoas jurídicas com sede no estrangeiro e igualmente aos comitentes domiciliados no exterior quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no Brasil (Decreto - lei nº 5.844, art. 27, § 2º, e Lei nº 3.470, art. 76)."

.....

"Art. 201. As disposições dos Capítulos I, II, III, IV e VI do Título I do Livro III aplicam-se também às filiais, sucursais, agências ou representações no país, das pessoas jurídicas com sede no estrangeiro e, igualmente, aos comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no Brasil (Lei nº 2.354, art. 2º e Lei nº 3.470, art. 76)."

Portanto, conclui-se da combinação desses dispositivos que a lei:

15.1) Atribuiu ao mandatário, comissário, agente ou representante (a lei ora emprega um termo, cf. art. 76, caput; ora emprega outro, cf. § 3º do art. 76) do comitente no exterior, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente sobre os lucros auferidos pelo comitente nas operações realizadas por seu intermédio no Brasil, elevando-o à categoria de substituto legal tributário;

15.2) Determinou que, quando não fossem apurados os resultados do comitente, o lucro seria arbitrado, sujeitando-se a todas as incidências previstas para os lucros auferidos pelos residentes no exterior ("para os fins da tributação, na conformidade da legislação em vigor");

15.3) Salvo disposição legal em contrário, também responsabilizou o mandatário pelas demais modalidades de incidência (ou até majorações do tributo que viessem a incidir sobre os lucros auferidos no País pelo comitente sediado no exterior, nas operações realizadas por seu intermédio).



Acórdão nº -CSRF/01-0.059

16. Temos, assim, claramente enunciado na lei o sujeito passivo de qualquer obrigação decorrente do gravame incidente sobre os lucros auferidos pelos comitentes no exterior, nos faturamentos diretos aos compradores, quando tenha havido a intervenção de mandatário, comissário, agente ou representante. Consequentemente é insubsistente a objeção levantada no item 1.6.

17. Vamos agora pesquisar quais os dispositivos legais que estabelecem o fato gerador, na modalidade de fonte, do Imposto sobre a Renda, isto é, se "na conformidade da legislação em vigor" já existia a incidência do imposto de fonte sobre os lucros auferidos pelo comitente sediado no exterior; visto que concordando com o Conselheiro designado para redigir o voto vencedor e também com os eminentes subscritores do memorial apresentado pelo sujeito passivo, entendemos que o comando do § 3º do art. 76, da Lei nº 3.470/58 somente cuidou de conceituar qual seria o valor tributável (base de cálculo) do tributo cuja incidência já foi estabelecida, embora indiretamente também se possa afirmar que o dispositivo instituiu mais uma hipótese de tributação na modalidade de "I.R. - Pessoa Jurídica", ao estabelecer nova modalidade de apuração do valor do tributo.

18. Sem dúvida alguma, de longa data foi estabelecida a incidência sobre os lucros auferidos pelo comitente sediado no exterior.

Com efeito, já o art. 97, alínea "a", do Decreto - lei nº 4.178, de 13/03/42, dispôs que

"Art. 97 - Quaisquer rendimentos, exceto os mencionados no capítulo anterior, são frerão o desconto da taxa de 8%, quando percebidos:"

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro.

Ora, como a norma abrange todo o universo de pessoas físicas ou jurídicas residentes no estrangeiro, obviamente a

cançaria os rendimentos auferidos pelos comitentes ou mandantes residentes no exterior.

A norma do art. 97, "a" do Decreto-lei nº 4.178/42, foi reproduzida sem qualquer alteração também no art. 97, alínea "a", do Decreto-lei nº 5.844, de 29/09/43.

19. Confirmando, por vias transversas, a regra impositiva, veio o art. 9º da Lei nº 154, de 25/01/47, estabelecer que:

"Art. 9º - Ficam isentos do imposto na fonte, de que trata a letra "a" do art. 97, do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, os lucros apurados pelas filiais de sociedades domiciliadas no estrangeiro que forem empregados no Brasil, na ampliação de seu parque industrial."

Se a lei os isentou é porque anteriormente não o eram, dado ser inquestionável a vinculação entre a concessão de isenção e a prévia exigência do tributo dispensando; pois só se dispensa o que previamente era exigido.

Por outro lado, isentando-se apenas os lucros que "forem empregados no Brasil" continuam submetidos ao gravame todos os demais.

20. Portanto, não resta qualquer dúvida que preexistindo a incidência de fonte sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior e tendo:

20.1) O caput do art. 76 da Lei nº 3.470/58 disposto que "as disposições legais que regulam a tributação dos lucros apurados no território nacional pelas filiais, sucursais, agências ou representações das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no país, alcançam, igualmente, os rendimentos auferidos por comitentes domiciliados no exterior, nas operações realizadas por seus mandatários ou comissários no Brasil." (grifamos).



20.2) E o § 2º do art. 76 da Lei nº 3.470/58, de terminado o arbitramento do lucro "para os fins da tributação, na conformidade da legislação em vigor" é inquestionável a incidência do tributo de fonte sobre os lucros arbitrados auferidos pelo comitente domiciliado no exterior.

21. Note-se que a legislação editada após a Lei nº 3.470/58, mas que antecedeu ao período de apuração do tributo devido, ratificou o que até aqui dissemos, como se pode verificar:

21.1) Do estabelecido no art. 43 da Lei nº 4.131, de 03/09/62, ao estabelecer, ipsis litteris:

"Art. 43 - Os lucros ou dividendos atribuídos a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou com sede no exterior ficam sujeitos ao pagamento na fonte do imposto sobre a renda às taxas que vigorarem para os dividendos devidos às ações ao portador" (grifos da transcrição).

Essa norma que nada mais fez do que equiparar permanentemente a alíquota incidente sobre o lucro atribuído a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior à que fosse prevista para as ações ao portador - e que o Conselheiro designado para redigir o voto vencedor intitulou de "realizado, arbitrado na forma do § 3º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 1958" (fl. 217) e que invocando os suplementos do mestre ALBERTO XAVIER, chamou de rendimento atribuído pela lei ao comitente, através da realização direta (via faturamento) — não invocada: quer pelos votos vencido ou vencedor, nem pelos patronos da autuada, mas que também figura na referência legislativa do dispositivo legal indicado no Auto de Infração como suporte para a exigência (art. 292 do RIR/66), foi reproduzida no art. 292 do RIR/66 e ratificada no art. 33 ao qual se reporta, nestes termos:

"Art. 292 - Estão sujeitos ao desconto no imposto, na fonte:

1º - à razão de 25% (vinte e cinco



por cento), ressalvado o disposto no parágrafo único, todos os rendimentos tributáveis de acordo com este Regulamento, quando percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas a que se refere o artigo 33, excetuados os de que tratam os incisos 2º e 3º (Lei nº 3.470, art. 77; Lei nº 4.131, arts. 13, 43 e 46 e Lei nº 4.390, artigo 1º)."

.....

"Art. 33 - Estão sujeitos ao imposto de renda, de acordo com as disposições dos artigos 292 a 300, os rendimentos provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro (Decreto-lei nº 5.844, art. 97, a);".

21.2) Do mesmo modo o art. 4º da Lei nº 4.154, de 28/11/62, ao derrogar a isenção estatuída no retrotranscrito art. 9º da Lei nº 154/47:

"Art. 4º - Estão sujeitos ao desconto do imposto na fonte, à razão de 15% (quinze por cento), os lucros apurados pelas filiais de firmas ou sociedades domiciliadas no estrangeiro que forem reinvestidos no Brasil na ampliação de seu parque industrial, desde que creditados em conta de capital ou em fundo especial."

Portanto, um pequeno retrospecto da legislação específica mostra quão infundada é a assertiva dos ilustres patronos da autuada ao afirmarem ter sido o art. 4º da Lei nº ... 4.154/62 que em "a contrario sensu", teria criado a figura da distribuição automática à matriz dos lucros de suas filiais, sucursais etc.

O referido dispositivo (art. 4º da Lei nº 4.154/62) nada mais fez do que estabelecer uma alíquota menos onerosa para os lucros de residentes no estrangeiro, aqui aplicados segundo as condições que estabelece. Portanto esta norma não estabeleceu qualquer tributação automática na fonte dos lucros tributá

veis "a contrário sensu" como alegam os patronos da autuada, isto porque, se outras razões não houvesse: só se pode reduzir de 25% para 15% o que previamente já existia.

Viu-se, assim, não ter sentido falar-se em falta de previsão legal.

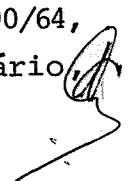
Observe-se que o fato de tratar-se de lucro arbitrado, em nada desfigura a questão, pois o arbitramento é apenas uma das modalidades de apurar a base de cálculo, além do mais a lei dele expressamente tratou.

21.3) Finalmente a Lei nº 4.390, de 29/08/64, dando nova redação ao art. 7º da Lei nº 4.131/62, declarou:

"Art. 7º - Consideram-se reinvestimentos, para os efeitos desta Lei os rendimentos auferidos por empresas estabelecidas no país e atribuídos a residentes e domiciliados no exterior, e que foram reaplicados nas mesmas empresas de que procedem ou em outro setor da economia nacional."

Assim, reiterando o que já dissemos no parágrafo 19, qualquer rendimento atribuído a (ou auferido ou percebido por) residente no exterior que não venha a ser reaplicado nos termos indicados no dispositivo legal supratranscrito, estará sujeito à tributação de 25% na fonte.

22. Do mesmo modo, como ressaltou o eminente integrante deste Colegiado e digníssimo Presidente da Colenda 3a. Câmara do Egrégio 1º Conselho de Contribuintes, não tem qualquer sentido citar como obstáculo à incidência na fonte o fato de no art. 292 do RIR/66 se utilizar a expressão "rendimentos" ... percebidos", pois além de ser a utilizada na legislação mais antiga (Decreto-lei nº 4.178/42, Decreto-lei nº 5.844/43), a lei utiliza outras expressões sinônimas alternativas (lucros apurados: Lei nº 3.470/58, art. 76; lucros atribuídos: Lei nº 4.131/62, art. 43 e Lei nº 4.390/64, art. 7º) sem que o fato tenha qualquer relevância. Do contrário



chegar-se-ia ao absurdo, como o demonstrou exaustiva e convincentemente o aludido Conselheiro, no voto que integrará o presente a córdão.

23. Demonstrado ficou de maneira indiscutível, a previsão legal para a incidência da fonte, ou seja, o fato gerador — razão fundamental alegada pela defesa e pelo voto vencedor para declarar insubsistente a exigência fiscal — e que não se cuida de qualquer "ficção interpretativa".

24. Vejamos, agora, outro aspecto considerado importante pelos patronos do sujeito passivo, para a conclusão da inexistência da incidência. Escreveram eles que, segundo o art. 363 e 366, III, do Regulamento do tributo publicado em 03/09/75 (e, portanto, inaplicável às operações a que se referem estes autos, embora este não seja o aspecto principal da questão) compete "à fonte reter e recolher o imposto cuja tendência (leia-se "incidência") esteja prevista no Regulamento" e que, o recolhimento se fará dentro de 30 dias "da data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa."

25. O equívoco dos ilustres patronos decorre da menção imprópria, pelo autuante, do art. 309 do Regulamento de regência (o vigente no período de maio de 1966 a agosto de 1975), dado que o dispositivo a ser combinado com o art. 292, do RIR/66, era, no caso, o art. 310, § 6º, do mesmo diploma, que dispunha textualmente:

"Art. 310 - O recolhimento do imposto a que se refere o Título I deste Livro será efetuado ..., ressalvado o disposto nos parágrafos seguintes.

.....

§ 6º - Deverá ser recolhido dentro do prazo de 120 (cento e vinte) dias contados da data do encerramento do balanço, o imposto devido na fonte:

a) sobre os lucros das filiais, sucursais, agências ou representações das pessoas jurídicas domiciliadas no estrangeiro;"

Acórdão nº -CSRF/01-0.059

26. Embora justificável a falsa premissa, dado que em bora haja sido mencionado, no Auto de Infração, corretamente, o dispositivo que prevê a incidência do tributo, foi inadequadamente combinado com o art. 309, quando deveria sê-lo com o art. 310, § 6º, "a": pois é este que prevê o momento do recolhimento no caso do lucro considerado automaticamente atribuído; assim verifica-se que o prazo para o recolhimento do tributo incidente sobre os lucros que por presunção a lei atribuiu ao comitente do exterior e pelo qual responsabilizou o mandatário interveniente na operação, erigindo-o desta forma, em substituto legal tributário: não é de 30 dias e sim de 120 dias e no dispositivo correto não se cogita de qualquer pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa; mas, do momento em que a lei considera realizado aquele lucro, ou seja, da data do encerramento do balanço.

27. Outra alegação considerada obstáculo à incidência do tributo que ora se analisa — apresentada pelo voto vencedor e encampada pelos autores do memorial citado — consiste no fato de que a autuada não "poderia revestir a qualidade de responsável pelo recolhimento de um tributo do qual, no mínimo, deveria ter a expectativa de ressarcimento, porquanto é elementar que o imposto retido na fonte é suportado pelos beneficiários dos respectivos rendimentos, que seriam, no caso, os comitentes no exterior."

28. Embora seja verdade que em regra geral, o imposto de fonte seja ônus do beneficiário, deve-se esclarecer que o princípio sofre muitas exceções: quer em virtude de acordo entre as partes, quer por textual determinação legal.

29. O acordo entre as partes está expressamente autorizado no art. 5º da Lei nº 4.154, de 28.11.62, sendo o montante do tributo recolhido pela fonte quando esta tenha assumido o ônus, no caso de remessa para o exterior.

30. Os casos em que o ônus do imposto de fonte é, por



determinação da lei, do domiciliado no Brasil, decorrem da natureza do negócio ou da necessidade de expressamente se responsabilizar determinada entidade jurídica. No caso de lucro atribuído aos comitentes no exterior em razão do faturamento direto a compradores domiciliados no país, quando a operação tenha sido agenciada por um mandatário ou representante aqui estabelecido, é consequência da própria natureza do gravame criado, cujo suporte fático (o possível lucro na operação) decorre do arbitramento imposto pela própria lei. Um caso da segunda espécie temo-lo no art. 11, parágrafo único, do Decreto-lei nº 401/68, em que o remetente foi qualificado como "contribuinte" e não como mero retentor ou responsável, como em regra sucede.

31. De qualquer sorte, não pode o intérprete da lei, sob o pretexto de impossibilidade de o remetente se ressarcir do tributo recolhido, negar eficácia ao dispositivo que instituiu o gravame; do contrário também se negaria vigência aos comandos que prevêm a tributação do "I.R. - Pessoa Jurídica" (30% sobre os 20% do valor das vendas), dado que em ambos o ônus é do mandatário, sem cogitar a lei de como o representante iria se ressarcir.

32. Não compete ao intérprete da lei entrar em considerações não expressamente indicadas e, até, estranhas ao fato imponível, como é o caso dos resultados apurados nas intermediações comerciais, onde se insere o ônus do tributo incidente: quer da PJ, quer da fonte, vez que se contenta com uma simples estimativa (arbitramento). Isto, principalmente, quando, com acerto, afirma o Conselheiro que redigiu o voto vencedor, trazendo à colação uma das muitas contribuições do renomado jurista, Dr. ALBERTO XAVIER, in "Direito Tributário Internacional" e também outro dos muitos ensinamentos do inesquecível RUBENS GOMES DE SOUZA: trata-se de tributação por presunção absoluta em que há uma atribuição do rendimento ao comitente.

33. Ante o exposto, entendemos que "as luminosas con



Acórdão nº -CSRF/01-0.059

siderações do voto vencedor", como as apelidaram os patronos da autuada, não se revestem de qualquer lógica jurídica e não tem o amparo da lei.

34. Também nos causa espanto a afirmação dos patronos da autuada quando após afirmarem ser "extremamente persuasiva, a dialética desenvolvida no voto vencedor do Conselheiro Francisco de Assis Praxedes", concluem que se lhes "afigura convincente a exegese da legislação então vigorante, da inexistência de previsão legal autorizando incidência do imposto de renda na fonte, na hipótese em julgamento", pois "Somente VINTE anos depois da edição da Lei nº 3.470 é que o Governo Federal, através do Decreto-lei nº 1.648, de 18/12/78, arts. 7º e 9º (sic), veio emprestar legitimidade a esse tipo de incidência, ao incluí-la no rol das hipóteses legalmente previstas como fatos geradores do imposto de renda no País", transcrevendo, a seguir,

a) o caput do art. 7º, e inciso V, que determina que a autoridade tributária arbitre o lucro, da pessoa jurídica, quando "o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28.11.58 (...);

b) o caput do art. 8º e §§ 3º e 5º do mesmo artigo, que determinam que a autoridade tributária fixará o lucro apurado em percentagem da receita bruta, quando conhecida e "nos casos dos comissários ou representantes das pessoas jurídicas estrangeiras, o lucro será apurado, no mínimo, em vinte por cento do preço de venda das mercadorias ou dos serviços prestados" (grifos da transcrição), e que este "lucro apurado, sem quaisquer deduções, será a base de cálculo do imposto."

c) o caput do art. 9º e seu parágrafo único.

35. Realmente é de estranhar que se alegue, com funda

fa

mento nos dispositivos transcritos, só em 1978 haver sido instituída a incidência de fonte. Isto, porque as normas editadas em relação ao presente caso nada criaram, visto que:

35.1) O art. 7º, inciso V, repetiu o que já há VINTE ANOS estabeleceria o § 2º do art. 76 da Lei 3.470/58, que dispunha:

"§ 2º - Quando não forem regularmente apurados os resultados das operações de que trata este artigo, será arbitrado o lucro, para os fins da tributação, na conformidade da legislação em vigor."

35.2) Do mesmo modo o art. 8º e § 3º, só inovaram "em tese", na medida que estabeleceram que o lucro seria, no mínimo, de 20%, pois o § 3º do art. 76 da Lei nº 3.470/58, rezava que:

"§ 3º - No caso de serem efetuadas vendas, no país, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior, o rendimento tributável será arbitrado à razão de 20% (vinte por cento) do preço total da venda, faturado diretamente ao comprador."

35.3) O § 5º do art. 8º do Decreto-lei nº 1.648/78, disse o óbvio, pois jamais foi considerada qualquer despesa quando se cuida de lucro arbitrado.

35.4) O disposto no art. 9º nenhuma relação tem com o caso dos autos.

36. Como se constatou não houve a alegada instituição de tributo por "ficção interpretativa". A previsão da exigência foi demonstrada à luz dos dispositivos legais vigentes no período 1969/1972.

37. Se do ponto de vista legislativo a exigência fiscal tem sólido embasamento; do ponto de vista pragmático ou

do
a

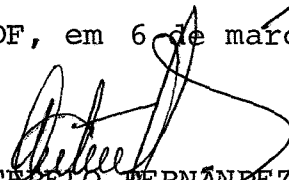
interesse nacional, também não se poderá concluir de outra forma, como o demonstrou o culto e dedicado ex-Conselheiro e ex-Presidente da Câmara recorrida, Dr. HARRY CONRADO SCHÜLER, como vimos dos excertos transcritos de seu voto vencido, especialmente:

"Nem teria sentido que, procurando tributar os lucros aqui produzidos ao mandar aplicar ao comitente estrangeiro as mesmas normas que disciplinam a tributação dos lucros apurados no território brasileiro por filiais ou sucursais, fosse ela, a lei, excepcionar tais lucros da incidência na fonte, tratando com privilégio o comitente que não quer abrir uma dependência no Brasil, em relação à empresa estrangeira que vem contribuir para o progresso nacional instalando uma filial ou sucursal para realizar suas atividades econômicas no território brasileiro. Não importa que o comitente estrangeiro seja um ou quarenta, caso presente, pois o lucro a lei fixou em proporção do faturamento de cada um."

38. Finalmente, também do ponto de vista doutrinário a exigência fiscal tem amplo amparo como o demonstrou o competente integrante deste Colegiado, Dr. Urgel Pereira Lopes, no fundamentado voto que se apresentou ao presente julgado.

39. Por todas essas razões, dou provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Brasília-DF, em 6 de março de 1980


AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

Acórdão nº-CSRF/01-0.059

VOTO DO CONSELHEIRO, DR. URGEL PEREIRA LOPES

No processo matriz, que culminou com o Acórdão nº 103-02.369, de 17.10.78, ficou decidido que houvera faturamento direto por empresas estrangeiras de vendas feitas ou concluídas, no Brasil, por mandatária aqui sediada, com poderes para obrigar as mandantes. Em consequência, houve arbitramento dos respectivos lucros, em 20% do preço total das vendas, ex vi do art. 76 e seu § 3º, da Lei nº 3.470/58.

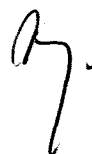
No processo decorrente, relativo à incidência do imposto de renda na fonte sobre os lucros auferidos pelas mandantes, entendeu a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pela maioria de seus Membros, na composição de outubro de 1978, que não cabia a referida tributação, por falta de previsão legal.

Dai o recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional e o reexame, que ora se faz, nesta instância, da matéria em questão.

Como é notório, a Lei nº 3.470/58, por intermédio de seu artigo 76 e respectivos parágrafos, estendeu aos resultados obtidos, no Brasil, por comitentes ou mandantes sediados no exterior, "as disposições legais que regulam a tributação dos lucros aplicados no território nacional pelas filiais, sucursais, agências ou representações das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no país..."

Os fatos tributáveis discutidos nestes autos ocorreram nos anos de 1969 a 1972.

Os tributaristas, embora ressaltando algumas perplexidades por certa imprecisão terminológica do citado art. 76, concluem pela sua incidência, ao menos, nos casos de comissários mercantis, que negociem em nome próprio e por conta alheia, e nos de mandatários que, não obstante realizarem nos negócios em nome e por conta dos mandantes, tenham poderes para contratar em



Acórdão nº-CSRF/01-0.059

seu nome.

J. L. BULHÕES PEDREIRA, in Imposto de Renda, ed. Apec, 1969, 1.24, esclarece que há funcionamento de fato de empresa estrangeira no Brasil.

ALBERTO XAVIER, in Direito Tributário Internacional do Brasil, Ed. Resenha Tributária - São Paulo, 1977, pág.235, afirma:

"Comissário e representante são havidos, pela lei fiscal, como estabelecimento permanentes dos comitentes e representados, gozando de autonomia patrimonial e sendo tributados como se de empresa independente se tratasse".

Temos, portanto, que as empresas sediadas no exterior, que tenham filiais, sucursais etc., no Brasil, aqui funcionam, normalmente, de direito e de fato, ao passo que, aquelas que desenvolvem atividades comerciais através de comissários ou mandatários, exercem, de fato, essas atividades no Brasil.

Vimos, também, que a Lei nº 3.470/58 equiparou, para os efeitos do imposto de renda, as que funcionam de direito e de fato às que somente funcionam de fato.

Assentes essas premissas, cumpre examinar, em seguida, se a previsão legal para incidência do imposto na fonte alcança, por igual, os resultados de atividades comerciais desenvolvidas no país por ambas as formas de funcionamento acima destacadas.

Já na Lei nº 4.178, de 13.03.42, se dispunha:

"Art. 97. Quaisquer rendimentos, exceto os mencionados no capítulo anterior, sofrerão o desconto da taxa de 8%, quando percebidos:

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro.

.....

Esclareça-se que os rendimentos do "capítulo anterior" não têm que ver com o que se discute nestes autos.

7.

Acórdão nº-CSRF/ 01-0.059

Veio o Decreto-lei nº 5.844, de 23.09.1943, e estabeleceu, por coincidência, também no art. 97:

"Art. 97. Sofrerão o desconto do imposto à razão da taxa de 10% os rendimentos percebidos:

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro".

.....

Todavia, o esclarecimento definitivo, para espancar quaisquer dúvidas, veio com a Lei nº 154, de 25.11.1947, cujo artigo 9º estabeleceu:

"Art. 9º. Ficam isentos do imposto na fonte, de que trata a letra a, do art. 97, do Decreto-lei nº.... 5.844, de 23 de setembro de 1943, os lucros apurados pelas filiais de sociedades domiciliadas no estrangeiro que forem empregados no Brasil, na ampliação de seu parque industrial".

Ora, se ficaram isentos tais rendimentos é porque anteriormente não o estavam.

A vinculação entre o poder de isentar e o de tributar é pacífica.

Só se isenta do tributo aquilo que, face ao ordenamento jurídico, pode ser tributado.

Ensinava RUBENS GOMES DE SOUSA:

"As disposições das leis que concedem isenções em regra fazem parte da lei tributária material, isto é, da própria lei que cria o imposto, e que, definindo as hipóteses em que o imposto será devido, desde logo enumera aquelas em que o pagamento será dispensado; outras leis posteriores concedendo novas isenções serão complementos ou acessórios da primeira e farão corpo com ela ("Natureza dos dispositivos legais que concedem isenções tributárias"; in Estudos de direito tributário, pág.252).

Quando, como no caso presente, a regra isentiva faz referência a regra jurídica anterior que previa a tributação, é claro e evidente que se isentou o que antes estava sujeito ao imposto.

7.

Ademais, se isentou, apenas, "os lucros empregados no Brasil, na ampliação de seu parque industrial", continuaram submetidos à tributação os não destinados a esse fim.

Posteriormente, adveio a Lei nº 4.154, de 28.11.62, cujo art. 4º dispôs:

"Art. 4º Estão sujeitos ao desconto do imposto na fonte, à razão de 15% (quinze por cento), os lucros apurados pelas filiais de firmas ou sociedades domiciliadas no estrangeiro que forem reinvestidos no Brasil na ampliação de seu parque industrial, desde que creditados em conta de capital ou em fundo especial.

§ 1º. A falta de aplicação efetiva dos lucros no fim a que se destinam, até a data de encerramento do exercício seguinte, determinará a cobrança do imposto pelas taxas normais, exigindo-se a diferença com o acréscimo de multas e juros moratórios.

§ 2º. Fica revogado o disposto na alínea "c" do § 2º do art. 97 do Regulamento a que se refere o art. 1º desta lei".

A revogação, que nem precisaria ser expressa, mas está no § 2º, dizia respeito, precisamente, aos lucros isentados pela Lei nº 154/47.

De modo que perde substância a assertiva contida no Memorial fornecido pelos ilustres patronos da empresa interessada, no sentido de que, só em 1962, com a Lei nº 4.154/62, e "a contrario sensu", prosperou a teoria de se considerarem automaticamente distribuídos à matriz os lucros de suas filiais, sucursais etc.

Não se trata, data venia, de uma teoria, mas sim de lógica inferência de dispositivos legais bem antigos. Teoria, se se quiser, não elaborada à luz da legislação arrolada, mas, quando muito, relacionada com os pressupostos que teriam sido considerados como razões pré-jurídicas pelo legislador.

Também é refutável a afirmação de que só em 1974 as autoridades fazendárias federais fixaram claramente essa tese, através do Parecer Normativo CST nº 5.

Os Pareceres Normativos, geralmente decorrentes de

Acórdão nº-CSRF/01-0.059

consultas formuladas pelos contribuintes, vale dizer, baixados quando há solicitação de esclarecimentos, interpretam a legislação vigente, explicitando-a.

No caso, não há tese nova, e o fato de se considerar o lucro automaticamente distribuído à matriz constitui velho entendimento, que sempre teve defensores e detratores.

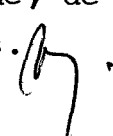
Para não ir mais longe, e pegando a referência mais à mão, já em 1963, TITO RESENDE, ao comentar o artigo 4º da Lei nº 4154/62, combatia essa tese. Se o fazia, é porque, naturalmente, a tese existia.

Em conclusão:

Se, desde muito tempo, havia previsão legal para a tributação dos lucros das filiais, recursais etc., tanto ã alíquota aplicável às pessoas jurídicas em geral, como na fonte, inclusive, no caso de aqui serem reinvestidos; e se, por seu turno, a Lei nº 3.470/58 dispensou, aos casos de rendimentos, produzidos no Brasil, por comitentes ou mandantes do exterior, o tratamento tributário previsto para os rendimentos de filiais, sucursais etc, de empresas sediadas no exterior, não vejo como se possa concluir que não há previsão legal para a incidência do tributo, quer sobre os resultados, quer na fonte, relativamente às empresas estrangeiras que aqui funcionam de fato.

Quanto ao fato de ter sido o lucro arbitrado, que tanto impressionou o estudioso relator do voto vencedor ao Acórdão recorrido, induzindo-o à conclusão de que no arbitramento se esgotara a ficção legal, parece-me resultar de grave confusão. Com efeito, se o legislador elege ficções ou presunções legais para determinar o lucro tributável das pessoas jurídicas, as ficções ou presunções se esgotam uma vez alcançados seus objetivos. No caso, achar o lucro. Encontrando este, incidem as regras jurídicas aplicáveis ao lucro e esgotadas foram as regras jurídicas relativas à sua apuração. Do contrário, mistura-se o método com o resultado, a causa com o efeito.

Viu-se que, de longa data, a legislação aludiaa rendimentos percebidos.



Acórdão nº-CSRF/01-0.059

Posteriormente, buscou-se mais precisão terminológica, e foram incorporados os conceitos de rendimentos remetidos, creditados, pagos, entregues ou empregados.

Modernamente também são utilizados os conceitos de auferidos e atribuídos.

De qualquer maneira, o que se extrai das regras jurídicas presentes é que elas incidem quando residentes ou domiciliados no exterior sejam os beneficiários ou destinatários dos rendimentos.

O apego ao sentido gramatical de percebidos (= efetivamente recebidos), para sustentar a inexistência do fato gerador, acolhido pelo voto vencedor do Acórdão recorrido, e festejado pelos doutos patronos da empresa sujeito passivo, quer no Memorial, quer da Tribuna, afigura-se-me exageradamente formalista.

De fato, ao se acolher a tese da inexistência de previsão legal e, conseqüentemente, de fato gerador, com base em que o artigo 292 do RIR/66, como o artigo 343 do RIR/75, aludem a rendimentos percebidos, chegar-se-ia a conclusões absurdas.

Tal interpretação, de fundo eminentemente literal, com desprezo de outros métodos ou regras de interpretação unanimemente reconhecidas como mais importantes, levar-nos-ia à conclusão de que nem nos casos de remessa incidiria o tributo na fonte.

Se não vejamos:

É pacífico que o pagamento do tributo, ao menos do imposto de renda, é cumprimento de obrigação tributária que exurge do fato gerador.

Logo, obrigação tributária e fato gerador precedem, no tempo, o pagamento do tributo.

Uma importância remetida ao exterior também é efetivamente recebida (= percebida), pelo destinatário, depois que saiu do país, portanto, depois de efetuada a remessa.

Se o fato gerador só ocorreu quando do efetivo recebimento, só então nasceria a obrigação tributária e, subseqüentemente, poder-se-ia cogitar de seu cumprimento.

M.

Acórdão nº-CSRF/ 01-0.059

De um lado, não se poderia fazer incidir o imposto quando da remessa, porque não teria ocorrido o fato gerador. A menos que se tratasse de imposto sobre remessas, o que não parece ser o caso...

De outro lado, não haveria como tributar os beneficiários do exterior, por razões sobejamente conhecidas.

Conclusão: não mais seria possível descontar dos rendimentos auferidos por residentes ou domiciliados no exterior o imposto devido na fonte.

Para finalizar, vejamos breves notícias da Doutrina a respeito da questão em análise:

J. L. BULHÕES PEDREIRA, op. cit. 1.24 (10), de pois de transcrever os parágrafos 1º e 2º do artigo 76 da Lei nº 3.470/58, no último dos quais se alude a lucro arbitrado, escreveu:

"Esse lucro ficará sujeito ao imposto sobre o lucro real de pessoas jurídicas e sobre rendimentos de pessoas domiciliadas no exterior, tal como ocorre no caso de lucro auferido por filial de empresa estrangeira autorizada a funcionar no Brasil".

Também ALBERTO XAVIER, op. cit., pág. 239:

Existe, pois, diferença fundamental entre os regimes decorrentes dos art. 205 e 206 (RIR/75), ou seja, entre o princípio da territorialidade e o regime do artigo 76 (da Lei nº 3.470/58). Segundo o princípio da territorialidade, a lei limita-se a localizar o lucro no Brasil e, no caso de ter sido auferido por residente no exterior, a taxá-lo à alíquota de 25%. Segundo o regime especial do artigo 76 a lei não fica aí: reputa o mandatário ou comissário organização permanente do comitente, seu estabelecimento estável no Brasil, em tudo equiparado às filiais, sucursais, agências ou representações de pessoas jurídicas com sede no exterior. E daí incidir um imposto de 30% sobre o lucro imputável ao estabelecimento permanente, ao qual acresce a retenção na fonte de 25%.

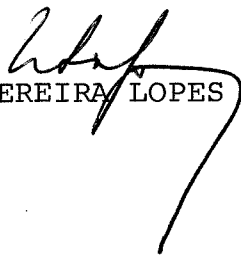
Outros aspectos do problema foram, também, exaustivamente



vamente abordados e profligados pelos Ilustres Conselheiros que me antecederam na votação, e constam dos votos escritos dos Drs. Jacinto de Medeiros Calmon (Relator) e Amador Outerelo Fernãndez (Presidente).

Acompanhando-os, por inteiro, dou provimento ao recurso especial.

Brasília-DF, em 06 de março de 1980


URGEL PEREIRA LOPES