



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AMS

Sessão de 01 de dezembro de 19 86

ACORDÃO Nº 103-07.723

Recurso nº 89.928 - IRPJ - EXS.: 1977 a 1981

Recorrente SINGER LIMITADA

Recorrido DRF em SÃO PAULO (SP).

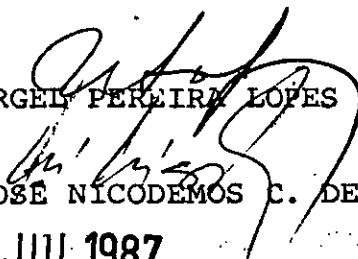
IRF - REMESSAS PARA O EXTERIOR - FILIAL
DE SOCIEDADE ESTRANGEIRA - AQUISIÇÃO
DE QUOTAS DE CAPITAL.

A filial de sociedade estrangeira autorizada a funcionar no país é equiparada a pessoa jurídica com personalidade própria, em muitos aspectos relacionados com o Direito Tributário, e não só. Pode adquirir participação societária de outra sociedade estrangeira, que investira no Brasil, e promover a remessa correspondente, em pagamento à alienante do exterior, como retorno de capital estrangeiro, com o consequente cancelamento do registro do investimento desse capital no Banco Central do Brasil. A operação configura retorno de capital e não remessa de lucros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SINGER LIMITADA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Amaury José de Aquino Carvalho e Richard Ulrich Kreutzer.

Sala das Sessões, em 01 de dezembro de 1986


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

JOSE NICODEMOS C. DE OLIVEIRA - PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL

06 JUL 1987

Recurso da Fazenda Nacional nº 103-0.065

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros:
CARLOS AUGUSTO DE VILHENA, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, FRANCIS-
CO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

RECURSO Nº 88.928

ACÓRDÃO Nº 103-07.723

RECORRENTE: SINGER LIMITADA

R E L A T Ó R I O

SINGER LIMITADA, sucessora de Singer Sewing Machine Company, jurisdicionada à D.R.F. em São Paulo-SP, recorre a este Conselho pleiteando a reforma da decisão de primeiro grau.

2. Em consequência de ação fiscal direta, iniciada em 13.06.79, veio a ser lavrado o Auto de Infração de fls.52, com data de 26.12.83, onde se diz que a autuada deixou de recolher imposto suplementar de renda (ISR) sobre lucros remetidos para o exterior, nos triênios respectivos, superiores a 12% do capital mais reinvestimentos registrados no Banco Central, conforme consta do Termo de Verificação em anexo (fls. 42) e Quadros Demonstrativos nºs 01 a 06 (fls.43 a 50), além do Demonstrativo de Correção Monetária, Multa e Juros de Mora, também anexo.

3. O Auto foi lavrado com fundamento no art. 348 do RIR/75 e 559 do RIR/80, e o tributo apurado nos termos do Parecer Normativo CST nº 77/78 e subitem 11.2 do Parecer CST nº 209, de 04.02.81.

4. No citado Termo de Verificação e Quadros Demonstrativos temos que a autuação compreendeu os triênios de 1976/1978, 1977/1979, 1978/1980 e 1979/1981. A empresa, segundo a fiscalização, teria o capital médio registrado no Banco Central de US\$..... 8.255.531,00, US\$ 10.855.117,00, US\$ 13.388.485,00 e US\$..... 14.872.617,00, respectivamente.

5. Tomando-se por base os Quadros Demonstrativos elaborados pelo autuante, poderíamos resumir, no quadro que se segue, o critério por ele adotado.



Triênio	Anos	Capital Médio	Remessas		Sobra	Excesso	Base de Cálculo
			Efetuadas	Permitidas			
1º (em US\$)	1976	8,255,531.00	849,250.03	990,663.72	141,413.19		
	1977	8,255,531.00	846,441.95	990,663.72	144,221.77		
	1978	8,255,531.00	41,954,316.41	990.663.72	—	40,963,652.69	
76/78		8,255,531.00	43,650,008.89	2,971,991.16	285,634.96	40,963,652.69	40,678,017.73
2º (em US\$)	1977	10,855,117.00	1,302,614.04	1,302,614.04	—		
	1978	10,855,117.00	1,302,614.04	1,302,614.04	—		
	1979	10,855,177.00	2,375,270.00	1,302,614.04	—	1,072,655.96	
77/79		10,855,117.00	4,980,498.00	3,907,842.12	—	1,072,655.96	1,072,655.96
3º (em US\$)	1978	13,388,485.00	1,606,618.20	1,606,618.20	—		
	1979	13,388,485.00	1,606,618.20	1,606,618.20	—		
	1980	13,388,485.00	4,130,155.95	1,606,618.20	—	2,523,537.75	
78/80		13,388,485.00	7,343,392.35	4,819,584.60		2,523,537.75	2,523,537.75
4º	1979	14,872,617.00	1,784,714.04	1,784,714.04	—		
	1980	14,872,617.00	1,784,714.04	1,784,714.04	—		
	1981	14,872,617.00	3,593,740.17	1,784,714.04	—	1,809,026.13	
79/81		14,872,617.00	7,163,168.25	5,354,142.12	—	1,809,026.13	1,809,026.13

Acórdão nº 103-07.723

6. Em seguida, converteu a base de cálculo trienal apurada à taxa cambial de 31 de dezembro do último ano de cada triênio:

(76/78) US\$ 40,678,017.73 x 20,920 =	Cr\$ 850.984.130,91
(77/79) US\$ 1,072,655.96 x 42,530 =	Cr\$ 45.620.057,98
(78/80) US\$ 2,523,537.75 x 65,500 =	Cr\$ 165.291.722,00
(79/81) US\$ 1,809,026.13 x 127,800 =	Cr\$ 231.193.539,42

7. Na sequência, calculou o imposto como se segue:

Triênio 1976/1978 (Cr\$)

Capital médio do triênio.....	172.705.708,52
Remessas efetuadas.....	913.158.185,97
Remessas permitidas.....	62.174.055,06
Excesso.....	850.984.130,91

$$172.705.708,52 \times 3\% (15\% - 12\%) = 5.181.171,25$$

$$172.705.708,52 \times 10\% (25\% - 15\%) = 17.270.570,85$$

$$\text{Acima de 25\% do capital médio} = 828.532.388,81$$

$$5.181.171,25 \times 40\% = 2.072.468,50$$

$$17.270.570,85 \times 50\% = 8.635.285,42$$

$$828.532.388,81 \times 60\% = 497.119.433,28$$

$$\text{Total do imposto} = 507.827.187,00$$

Triênio 1977/1979 (Cr\$)

Capital médio do triênio	461.688.126,01
Remessas efetuadas.....	211.820.583,34
Remessas permitidas.....	166.200.525,36
Excesso.....	45.620.057,98

$$461.688.126,00 \times 3\% (15\% - 12\%) = 13.850.043,78$$

$$461.688.126,00 \times 10\% (25\% - 15\%) = 31.770.014,20$$

$$\text{Acima de 25\% do capital médio} = \text{—}$$

Acórdão nº 103-07.723

 $13.850.043,78 \times 40\% = 5.540.017,00$ $31.770.014,20 \times 50\% = 15.885.007,00$

Total do imposto..... 21.425.024,00

Triênio 1978/1980 (Cr\$)

Capital médio do triênio..... 876.945.767,50

Remessas efetuadas..... 480.992.198,00

Remessas permitidas..... 315.700.476,00

Excesso..... 165.291.722,00

 $876.945.767,50 \times 3\% (15\% - 12\%) = 26.308.373,02$ $876.945.767,50 \times 10\% (25\% - 15\%) = 87.694.576,75$

Acima de 25% do capital médio = 51.288.772,23

 $26.308.373,02 \times 40\% = 10.523.349,00$ $87.694.576,75 \times 50\% = 43.847.288,00$ $51.288.772,23 \times 60\% = 30.773.263,00$

Total do imposto..... 85.143.900,00

Triênio 1979/1981 (Cr\$)

Capital médio do triênio 1.900.720.452,60

Remessas efetuadas..... 915.452.902,35

Remessas permitidas..... 684.259.362,93

Excesso..... 231.193.539,42

 $1.900.720.452,60 \times 3\% (15\% - 12\%) = 57.021.613,57$ $1.900.720.452,60 \times 10\% (25\% - 15\%) = 190.072.045,26$

Acima de 25% do capital médio = 15.900.119,41

 $57.021.613,57 \times 40\% = 22.808.645,00$ $190.072.045,26 \times 50\% = 95.036.022,00$ $15.900.119,41 \times 60\% = 9.540.071,00$

Total do imposto 127.384.738,00

8. Esclarece o relatório de fiscalização de fls.2/15,
datado de 26.12.83:



Que houve denúncia do Banco Central do Brasil ao Sr. Secretário da Receita Federal, da fiscalização na Singer Limitada (à época filial da Singer Sewing Machine Co. (EE.UU.) e na Singer do Brasil Indústria e Comércio Ltda., de Campinas-SP, relacionada com a alienação, pela primeira à segunda, em 04.05.78, de imóvel localizado naquela cidade.

Que essa denúncia pode ser resumida como se segue:

- a) a SINGER SEWING MACHINE CO., por sua filial no Brasil (em São Paulo), adquiriu do investidor estrangeiro SINGER INTERNATIONAL SECURITIES CO., também dos EE.UU., quotas representativas do capital social da SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., de Campinas, SP, pelo preço total de Cr\$ 711.290.000,00, o valor remetido ao exterior, em 08.05.78, na equivalência de US\$..... 40,985,336.41;
- b) os recursos aplicados nessa aquisição, segundo informações prestadas pela SINGER SEWING MACHINE CO. ao BACEN, tiveram origem na alienação do imóvel "FAZENDA PALMEIRAS", localizada em Campinas (onde, aliás, se encontra instalada a fábrica da SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.), a esta última empresa, pelo valor de Cr\$ 468.000.000,00, mais Cr\$ 80.000.000,00 relativos aos lucros do 1º semestre de 1978, adicionados aos recursos que figuravam nas rubricas "Aplicações Financeiras" e "Caixas e Bancos" do balanço de 31.12.77, e
- c) que, tendo em vista a íntima ligação entre as empresas e o investidor estrangeiro, alienante das quotas e, em especial, a ligação existente entre a cedente e a cessionária do imóvel (aquele a sócia-quotista desta), poderia ter ocorrido,



na transação, a distribuição disfarçada de lucros a que se refere o art. 233, "a", do RIR/75 ("aquisição, de sócio, de bem ou direito por valor notoriamente superior ao de mercado").

Os aspectos ressaltados no item "c", supra, deram origem a outra autuação contra a ora recorrente.

O relatório detém-se nos reflexos, de natureza cambial e fiscal, não levantados na denúncia do BACEN. E prossegue a firmando:

Que ao declarar ao BACEN que as referidas quotas foram adquiridas por sua filial, a empresa estrangeira SINGER SEWING MACHINE CO., deliberadamente, cometeu as seguintes irregularidades de natureza cambial e fiscal:

I - remeteu, indevidamente, para o exterior, lucros no montante de US\$ 40,985,336.41, sob a inocente designação de "RETORNO" de investimento estrangeiro, deixando de recolher o imposto suplementar de renda, posto que, com essa, as remessas dos triênios 1976/1978, ... 1977/1979, 1978/1980 e 1979/1981, excederam a 12% do capital médio registrado no BACEN, excessos esses apurados de acordo com o Parecer Normativo CST nº 77/78 e Parecer CST nº 209, de 04.02.81;

II - por desatender a um dos requisitos básicos para o gozo da isenção sobre o lucro obtido na alienação do imóvel, de que trata o Decreto-lei nº 1.260/73, qual seja a capitalização do resultado, já que todos os lucros (já apurados e futuros) foram remetidos para o ... exterior, perdeu o direito a esse benefício. (Este aspecto foi objeto de tributação em separado).



Segundo o relatório, a empresa SINGER SEWING.. MACHINE CO., pelo único, simples e absurdo fato (como será demonstrado) de atribuir a aquisição das quotas à sua filial, colocou-se na posição de realizar duplo "RETORNO" de investimento estrangeiro ao exterior.

Na sequência, sob o título "DA EMPRESA ESTRANGEIRA AUTORIZADA PELO GOVERNO A FUNCIONAR NO PAÍS", cita obras doutrinárias de EGBERTO LACERDA TEIXEIRA, ALBERTO XAVIER e J.L.BULHÕES PEDREIRA, TARCISIO NEVIANI, RUBENS GOMES DE SOUZA, para concluir pela inadmissibilidade de se considerar como retorno de investimento a quantia remetida para o exterior.

9. Dentro do prazo a contribuinte ofereceu a impugnação de fls. 55/85. Depois de situar os fatos, aduz o que se passa a resumir, não raro invocando aportes doutrinários, inclusive dos autores citados no relatório da fiscalização, acima mencionado.

Que a legislação sobre capitais estrangeiros e a legislação tributária (interna e internacional) ocupam-se das atividades das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no País, inclusive através de filiais, criando ficções e atribuindo-lhes deveres e direitos como se fossem pessoas jurídicas autônomas.

Conclui:

"(a) a filial brasileira de empresa estrangeira dispõe de personalidade jurídica no campo tributário, especialmente perante a legislação do imposto de renda, e em matéria de capitais estrangeiros (conforme expressamente reconhecido pelo artigo 96, II, do RIR/80, entre outros, e pela Lei nº 4.131/62, especialmente artigos 1º e 14);

(b) a possibilidade de as filiais de sociedades estrangeiras adquirirem bens em geral e, em particular, quotas e ações de sociedades brasileiras está expressamente prevista na legislação reguladora dos capitais estrangeiros (cf. Lei nº 4.131/62, art. 41, cl, nos Tratados internacionais celebra-



dos pelo Brasil para evitar a dupla tributação do imposto de renda (cf. arts. 9º ou 10 dos referidos Tratados) e é expressamente reconhecido pelas autoridades fiscais, inclusive pelo Sr. Ministro da Fazenda (cf. Portaria 842/79) e pelo Sr. Coordenador do Sistema de Tributação (cf. Atos Declaratórios (Normativos) CST nº 11/79 e 34/79);

(c) assim, filial de empresa estrangeira, autorizada a operar no País, pode adquirir, por conta própria e com recursos próprios, quotas de sociedade brasileira, hipótese em que a participação societária adquirida considera-se efetivamente ligada ao estabelecimento em que a filial se traduz, devendo ser contabilizada como investimento no ativo permanente de seu balanço próprio. Esta participação representa, para fins fiscais e de registro de capitais estrangeiros, uma participação societária direta da filial e não de matriz, em virtude do princípio de equiparação das filiais a pessoas jurídicas, vigente nestes ramos do Direito;

(d) o preço referente à aquisição de quotas, pago pela filial da Singer Sewing Machine Co. à Singer International Securities e, após, remetido ao exterior representa retorno de investimento estrangeiro da SISCO, com o consequente cancelamento do respectivo certificado de registro, como reconhecido pelo próprio Banco Central do Brasil, autoridade soberana para aplicar a legislação sobre capitais estrangeiros, não podendo as autoridades fiscais extrapolar conclusões, nessa área, que contradigam o entendimento das autoridades da autarquia;

(f) o valor remetido a título de retorno de capital não pode ser equiparado a lucros, ainda porque inexistiam lucros em tal montante no balanço patrimonial do período correspondente;

(g) mesmo que, por extremo absurdo, se considerasse correta a tese da fiscalização, os cálculos efetuados estão totalmente equivocados, eis que:

- g.1. - a se considerar o valor remetido como lucros e não como retorno, seu montante deverá ser acrescido ao capital médio da sociedade;
- g.2. - por um lado, foi levado em consideração, como data inicial do investimento, a data de emissão do Certificado de Registro (ao invés da data da contabilização, como manda a legislação



pertinente); por outro lado, não foram considerados os investimentos pendentes de registro (afinal confirmados pelo Banco Central), amparados por Termo de Responsabilidade."

9. Em 18.10.84 a contribuinte foi intimada a fornecer documentos (fls. 89). Respondeu em 19.10.84 anexando os documentos de fls. 93 a 124. Em 26.10.84 peticionou para juntar os documentos de fls. 126 a 167.

10. Apreciação fiscal a fls.168 propondo diligências junto ao BACEN, que foram deferidas e cujos resultados se encontram a fls.169/176, com novos cálculos para os triênios 1976/1978 (fls.177) e 1977/1979 (fls.178).

11. Decisão de primeiro grau a fls.179/189, cujas razões de decidir e conclusões se transcrevem:

"A principal questão em lide destes autos prende-se ao exame da situação jurídica da filial da empresa estrangeira autorizada a funcionar no País. A par dos entendimentos de renomados tributaristas aos quais se reporta o autuante para concluir que, embora o contrato de Cessão de Quotas tenha sido datado e assinado no País pela filial, a adquirente é a matriz SINGER SEWING MACHINE CO., com sede no exterior porquanto as filiais, sucursais, agências ou representações de pessoas jurídicas estrangeiras constituem mera extensão da personalidade jurídica da sociedade matriz e totalmente dependente desta, a legislação tributária referindo-se a filiais, sucursais, agências ou representações, normalmente utiliza as expressões "sociedades anônimas estrangeiras ou empresas domiciliadas no exterior, autorizadas a funcionar no País", fazendo clara distinção da sua origem. E como tal, empresas estrangeiras, seus lucros que devem ser apurados na forma da legislação em vigor para as pessoas jurídicas domiciliadas no País, mas observando regras e limitações impostas especificamente, tais como as dispostas nos artigos 234, 269, 270, 390 e 401, todos do RIR/80, sofrem retenção do imposto de renda na fonte na forma do art. 555 também do RIR/80, por pertencer à empresa domiciliada no exterior, já no momento de sua apuração através do encerramento do balanço.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.723

Por outro lado, relativamente às ficções criadas por lei, bem lembrou o autuante: "Os efeitos da ficção instituída por lei são necessariamente de curto alcance, limitados que são ao estrito e específico atingimento do objetivo imediato que norteou a instituição da ficção" (Rubens Gomes de Souza). "Portanto, por razões de ordem material e jurídica, carece de fundamento a afirmativa de que as quotas da SINGER DO BRASIL, de Campinas, foram adquiridas pela "filial" da SINGER SEWING MACHINE CO., porquanto: 9.2.1 - os resultados, ou lucros, existentes na filial, que permitiram a aquisição das quotas, pertenciam à matriz; ... 9.2.3 - o preço dessa aquisição foi pago nos E.E.U.U. ainda que daqui remetido o numerário necessário; ..." (Relatório de Fiscalização, fls. 08).

O fato de o Balanço encerrado em 31 de dezembro de 1977 acusar Lucros Acumulados em montante inferior ao valor de Cr\$ 711.290.000,00 não descaracteriza a remessa de Lucros, na medida em que a própria autuada declara que os recursos aplicados na aquisição das quotas sociais tiveram origem parte em Lucros do 1º semestre e em Lucros na alienação de imóvel no mesmo exercício.

Mas, uma análise de todas as operações realizadas pelas empresas SINGER, sob outro prisma, evidencia a real situação e o acerto da fiscalização.

Com efeito, a simples remessa de lucros da empresa SINGER DO BRASIL IND. COM. LTDA para a sua investidora do exterior SINGER INTERNATIONAL SECURITIES CO. ou da filial para a matriz SINGER SEWING MACHINE CO., ensejaria tributação, além do imposto de renda de que trata o art. 555 do RIR/80 incidente no encerramento do balanço, do imposto suplementar de renda sobre o excedente a 12% do capital e reinvestimentos registrados no Banco Central do Brasil. Para se furtar de tal situação, a SINGER DO BRASIL IND. COM. LTDA adquire por valor notoriamente superior ao de mercado, ou, ainda que o preço de mercado, imóvel da filial SINGER SEWING MACHINE CO., fornecendo-lhe parte dos recursos necessários à aquisição da participação societária da SINGER INTERNATIONAL SECURITIES CO.. Esta, com sede no exterior, em vez de receber lucros, recebe "retorno de investimento", pois ao capital e reinvestimentos registrados no Banco Central do Brasil é assegurado o retorno sem qualquer incidência tributária.

Ressalte-se que as empresas envolvidas pertencem a um mesmo "grupo", de modo que é irrelevante qual delas seja a real beneficiária da remessa as-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.723

sim como a participante do capital da SINGER DO BRASIL IND. COM. LTDA., na medida em que o controle do capital desta, de qualquer modo permanece em poder do "grupo". A operação direta entre a matriz SINGER SEWING MACHINE CO. e a SINGER INTERNATIONAL SECURITIES CO., ambas do exterior, sem o envolvimento da filial, não permitiria a remessa de numerários do País para o exterior, portanto, não atenderia aos objetivos do "grupo".

A compra e venda das quotas sociais, numa análise isolada e superficial pode fazer transparecer características de toda legalidade porquanto não se nega a possibilidade de as filiais adquirirem participações societárias (Port. 842/79, ADN 11/79 e 34/79), mas, da análise de todas as operações realizadas pelo grupo de empresas, evidencia-se, sem sombra de dúvida, subterfúgio e capciosidade empregados pelas empresas envolvidas - para se furtarem à tributação.

Quanto ao cômputo da importância de US\$ 40,985,336.41 como investimento da SINGER SEWING MACHINE CO. no cálculo do capital médio do triênio, carece de fundamento pelas seguintes razões:

1) somente os valores registrados como investimentos e reinvestimentos no Banco Central do Brasil, ou que, pendentes de registro estão sob Termo de Responsabilidade, podem ser considerados no cálculo do capital médio;

2) os lucros que permitiram a aquisição das quotas sociais foram capitalizados em 1979 e registrados no Banco Central do Brasil como reinvestimentos de lucros conforme se percebe da cópia anexa às fls. 36/41, do pedido de reconsideração dirigido àquele órgão e Certificado de Registro nº ... 260/00351-24.690 de fls. 108.

3) desta forma, considerar como investimento a aquisição das quotas sociais em questão no cálculo do capital médio da empresa, seria computar em duplicidade o mesmo valor uma vez que os lucros, embora de fato remetidos ao exterior, foram "capitalizados" e registrados no Banco Central do Brasil;

4) assistiria razão à impugnante não fosse a remessa da importância para o exterior, ou seja, se a operação tivesse sido realizada sem a utilização dos recursos no País, o que importaria, apenas, em saída e ingresso simbólicos de numerários.

Com relação ao Termo de Responsabilidade e à data inicial para o cálculo do capital médio, assiste razão à autuada. Dispõe a IN-SRF nº 02/69, respectivamente:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.723

"O capital e lucros capitalizados serão computados na razão do tempo em que tiverem permanecido na empresa, durante o triênio, e com observância dos registros efetuados no Banco Central do Brasil, apurando-se o efetivo capital médio do triênio, de acordo com a escrituração contábil das empresas e com os referidos registros."

"O capital e lucros capitalizados, pendentes de registro no Banco Central do Brasil, serão computados para fins de cálculo da média trienal, desde que figurem em termos de responsabilidade e estejam apurados conforme o inciso anterior, cabendo posterior reajuste em seus elementos, se for o caso, após a ultimação do registro."

E os Termos de Responsabilidade estão contidos nos próprios Mapas Demonstrativos de Imposto Suplementar de Renda, conforme modelo anexo à referida IN-SRF nº 02/69.

Por conseguinte, considerando-se como datas iniciais as datas das efetivas capitalizações dos reinvestimentos, os valores de capital médio anuais, conforme Demonstrativo de fls. 170, seriam:

<u>Anos</u>	<u>Capital Médio do Ano</u>
1976	US\$ 7,077,087.82
1977	US\$ 7,466,339.99
1978	US\$ 12,583,501.15
1979	US\$ 35,211,636.45
1980	US\$ 59,618,701.38
1981	US\$ 67,961,971.15

Contudo, os valores de investimentos ou reinvestimentos pendentes de registro no Banco Central do Brasil, só podem ser computados no cálculo da média anual/trienal, desde que figurem em Termo de Responsabilidade. Assim, computando-se os valores de reinvestimentos pendentes de registro mas até os montantes sob os Termos de Responsabilidades (fls. 93/97) e como datas iniciais as datas das efetivas capitalizações, o imposto suplementar de renda dos triênios 1976/78 a 1979/81 conforme Demonstrativos de fls. 171/176, são respectivamente:

<u>Triênios</u>	<u>Imposto Supl. de Renda</u>
1976/78	US\$ 24,092,189.51
1977/79	US\$ 260,355.50
1978/80	US\$ -o-
1979/81	US\$ -o-

Ante o exposto, CONHEÇO da impugnação, por tempestiva, para no mérito, DEFERIR-LA PARCIALMENTE, no tocante às datas iniciais dos reinvestimen-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.723

tos para o cômputo do capital médio dos triênios em questão.

Encaminhe-se à DIVARR - SECOB para retificar as exigências relativas aos triênios 1976/78 e 1977/79 de conformidade com os Demonstrativos de fls. 171/174, minutas de cálculos de fls. 177/178 e cancelar as dos triênios 1978/80 e 1979/81 por inoportunidade de excessos de remessas nestes triênios, conforme Demonstrativos de fls. 175/176.

Deste ato recorro de ofício ao Sr. Superintendente da Receita Federal em São Paulo.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

E X I G I D O

<u>Triênio</u>	<u>Imposto - CR\$</u>	<u>Cor.Monet.(TP)</u>	<u>Multa-CR\$</u>	<u>Monet.(TP)</u>
1976/78	507.827.187		4.011.580.863	
1977/79	21.425.024		147.789.815	
1978/80	85.143.900		385.020.715	
1979/81	127.384.730		292.602.743	
	741.780.849		4.836.994.136	

E X O N E R A D O

1976/78	3.818.583	30.164.896
1977/79	10.352.105	71.408.820
1978/80	85.143.900	385.020.715
1979/81	127.384.738	292.602.743
	226.699.326	779.197.174

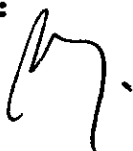
M A N T I D O

1976/78	504.008.604	Janeiro/79	3.981.415.967	Janeiro/84
1977/79	11.072.919	Janeiro/80	76.380.995	Janeiro/84
1978/80	-0-		-0-	
1979/81	-0-		-0-	
	515.081.523		4.057.796.962	

Juros de mora s/imposto: A partir de Fevereiro/79 e Fevereiro/80 respectivamente para os triênios .. 1976/78 e 1977/79.

Juros de mora s/multa : A partir de Janeiro/84 , inclusive."

12. Ciente em 21.11.84, a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 196/234, protocolizado em 19.12.84. Desenvolve as considerações expendidas na sua impugnação, e conclui:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.723

"(a) a filial brasileira de empresa estrangeira dispõe de personalidade jurídica no campo tributário, especialmente perante a legislação do imposto de renda, e em matéria de capitais estrangeiros (conforme expressamente reconhecido pelo artigo 96, II, do RIR/80, entre outros, e pela Lei nº 4.131/62, especialmente artigos 1º e 14);

(b) a possibilidade de as filiais de sociedades estrangeiras adquirirem bens em geral e, em particular, quotas e ações de sociedades brasileiras está expressamente prevista na legislação reguladora dos capitais estrangeiros (cf. Lei nº 4.131/62, art. 41, c), nos Tratados internacionais celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação do imposto de renda (cf. artigos 9º ou 10 dos referidos Tratados) e é expressamente reconhecida pelas autoridades fiscais, inclusive pelo Sr. Ministro da Fazenda (cf. Portaria 842/79) e pelo Sr. Coordenador do Sistema de Tributação (cf. Atos Declaratórios (Normativos) CST nº 11/79 e 34/79);

(c) assim, como sintetiza, com exemplar clareza, Alberto Xavier, a fls. 18 do Parecer anexo às presentes razões, "uma filial de empresa estrangeira, autorizada a operar no país, pode adquirir, por conta própria, uma participação societária em empresa brasileira. Neste caso, a participação societária considera-se "efetivamente ligada" ao estabelecimento em que a filial se traduz, e estará contabilizada como investimento no ativo permanente do seu balanço próprio. Esta participação representa, para fins fiscais e de registro de capitais estrangeiros uma participação societária direta da filial, e não da matriz, em virtude do princípio da equiparação das filiais a pessoas jurídicas, vigentes nestes ramos do Direito. A participação da matriz realizou-se exclusivamente na filial, através de destaque de capital revestindo a natureza de investimento direto e como tal efetivamente reconhecida pelo Banco Central do Brasil quando da emissão do correspondente certificado";

(d) o preço referente à aquisição de quotas, pago pela filial da Singer Sewing Machine Co. à Singer International Securities e, após, remetido ao exterior, representa retorno de investimento estrangeiro da SISCO, com o conseqüente cancelamento do respectivo certificado de registro, como reconhecido pelo próprio Banco Central do Brasil, autoridade soberana para aplicar a legislação sobre capitais estrangeiros. Não podem as autoridades fiscais extrapolar conclusões, nessa área, que contradigam o entendimento das autoridades daquela Autarquia;



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.723

(e) a não aceitação do acima exposto acarretaria uma série de absurdos tributários, principalmente com relação ao tratamento atualmente previsto para as participações societárias diretas detidas por filiais de sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no País. Ademais, tal conclusão é contraditória em relação a exigência tributária no sentido de exigir imposto de renda na fonte sobre o resultado positivo auferido em razão da aplicação do método de equivalência patrimonial;

(f) o valor remetido a título de retorno de capital não pode ser equiparado a lucros porque inexistiam lucros em tal montante no balanço patrimonial do período correspondente;

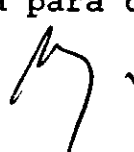
(g) não se pode falar em remessa de lucros ainda, como ressalta Alberto Xavier, a fls. 19 do citado Parecer, "pela singular razão de que SISCO não detém qualquer participação no capital da filial brasileira da SINGER SEWING MACHINE CO., pelo que o título jurídico da remessa cambial nunca poderia ser o de distribuição de lucros, mas apenas o de pagamento de preço e conseqüente retorno de capital";

(h) ainda de acordo com o citado autor "do ponto de vista das leis brasileiras, a matriz da filial foi inteiramente estranha à operação, pois não poderia adquirir, em nome próprio, no Brasil qualquer bem (e designadamente uma participação societária) com recursos não contabilizados no seu balanço próprio, levantado no exterior, e em contrapartida de um ativo que deverá figurar no balanço próprio da sua filial no Brasil";

(i) mesmo que, por extremo absurdo, se considerasse correta a tese da fiscalização, os cálculos efetuados estão totalmente equivocados, eis que a se considerar o valor remetido como lucros e não como retorno, seu montante deverá ser acrescido ao capital médio da sociedade, reduzindo o valor do imposto suplementar referente ao triênio... 1.976/1.978;

(j) também o cálculo do capital médio do triênio 1.977/1.979 está totalmente errôneo, por não ter levado em consideração o efetivo capital médio registrado no Banco Central do Brasil, inexistindo excesso tributável neste triênio.

Por todas essas e por outras razões que os Ilustres Conselheiros adotem, confiante no elevado senso de justiça e saber jurídico desse E. Colegiado, a recorrente espera e confia que essa Colenda Câmara acolha o presente recurso para, conhecendo-o, dar-lhe integral provimento, reformando a decisão de primeira instância para declarar a total



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.723

improcedência do auto de infração e notificação fi
scal e exonerá-la de qualquer recolhimento."

13. Vieram os autos ao 1º Conselho e foram distribuídos a esta 3ª Câmara. Por despacho de 08.03.85 encaminhamo-los à repartição de origem, a fim de que, feitas as anotações devidas, fosse o recurso de ofício submetido à autoridade revisora regional.

14. Pela decisão de fls. 275/278 foi negado provimento ao recurso de ofício.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

O recurso é tempestivo.

A ora recorrente, SINGER LIMITADA, é consequência da nacionalização, em 09.01.79, da filial, no Brasil, da SINGER SEWING MACHINE CO (SSMCo). Em maio de 1978 essa filial, a SSMCo, autorizada a operar no Brasil, adquiriu da empresa estrangeira SINGER INTERNATIONAL SECURITIES CO. (SISCO), sediada nos EE.UU., a quase totalidade das quotas representativas do capital social da empresa brasileira SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA (SdB), sediada em Campinas - SP, por Cr\$ 711.290.000,00, importância equivalente ao montante do capital registrado no Banco Central do Brasil (BACEN) em nome da SISCO. Este valor do capital estrangeiro registrado no BACEN em nome da SISCO foi remetido ao exterior, em favor da SISCO, como retorno de investimento estrangeiro, com o conseqüente cancelamento do certificado de registro no BACEN que serviu de base para a remessa.



A recorrente, sucessora da filial da SSMCo, conforme se disse acima, ficou como titular das quotas da SdB, adquiridas pela sucedida, a então filial.

Esclarece a recorrente que, até maio de 1978, os investimentos do grupo SINGER, no Brasil, eram representados por dois certificados de registro de capital estrangeiro emitidos pelo BACEN:

a) um tendo como investidora a SINGER SEWING MACHINE CO, representativo de seu investimento na sua filial de São Paulo - SP, a SSMCo;

b) outro tendo como investidora a SISCO, representativo de investimento na sua subsidiária brasileira, a SdB, em Campinas - SP.

A partir de maio de 1978, em razão da aquisição das quotas acima referidas, foi cancelado o certificado descrito em (a) e subsistiu aquele referenciado em (b).

Por sua parte, a fiscalização entendeu que houve remessa de lucros e não retorno de capital. Equiparou os recursos remetidos ao exterior pela SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA (SdB), como procuradora de sua quotista, a SINGER INTERNATIONAL SECURITIES CO. (SISCO) em pagamento da venda de quotas feita por esta última, a lucros remetidos pela filial da SINGER SEWING MACHINE CO. (SSMCo) à sua matriz, para que esta adquirisse tais quotas.

Este o resumo dos fatos, novamente aqui sintetizados (não obstante o relatório feito aos Srs. Conselheiros), para melhor compreensão do voto, na sua inteireza.

O núcleo da questão, tal como a matéria foi enfocada ao longo do processo, está em se precisar se uma filial de sociedade estrangeira autorizada a funcionar no Brasil possui suficiente autonomia, ou mesmo independência, em relação à sua matriz no exte-

B.

rior, de tal sorte que, em adquirindo quotas do capital de outra sociedade estrangeira, correspondentes a investimento em subsidiária brasileira, essas quotas deverão ser consideradas como adquiridas pela filial ou pela matriz, para todos os efeitos legais, nomeadamente efeitos tributários, no Brasil.

Uma filial o é em função de uma matriz ou de uma sociedade-mãe. Filial de sociedade anônima estrangeira autorizada a funcionar no Brasil é, de alguma maneira, um prolongamento físico e organizacional da sociedade estrangeira, constituída e sediada no exterior. Assim, a constituição da sociedade-mãe segue a lei da nacionalidade, isto é, a lei do Estado em que se constitui. (Art. 11, "caput", do Decreto-lei nº 4.657, de 04.09.42 - "Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro"). Porém, no que diz respeito ao funcionamento no Brasil, aos atos e negócios que aqui praticarem relacionados com esse funcionamento, obedecerão à lei do exercício da atividade, ou seja, a lei brasileira - "lex fori" (Lei de Introdução, § 1º do citado art. 11). Nesse sentido, o art. 68 do Decreto-lei nº 2.627/40.

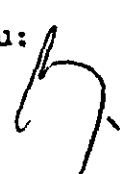
Não é pacífica a Doutrina a respeito da natureza jurídica e autonomia das filiais.

WALDEMAR FERREIRA (in "Tratado de Direito Comercial, sexto volume, Saraiva, São Paulo, 1962, pág. 39 e segs.) distingue entre filial da sociedade e filial do estabelecimento principal ou matriz. No primeiro caso, a filial tem personalidade jurídica própria, portanto, é autônoma em relação à sociedade-mãe.

No segundo caso, ensina:

"Caracteriza-se a filial por ser estabelecimento congênere da matriz, em que se realizem as mesmas operações desta, a revelar-se por instalação material distinta, mas sem nenhuma autonomia, por subordinada àquela, dirigida por gerente ou preposto daquela."

TRAJANO DE MIRANDA VALVERDE (in "Sociedade por Ações", vol. I, 3a. ed., pág. 422) esclareceu:



"A diferença essencial está em que as sociedades -filhas gozam de autonomia jurídica, de personalidade, enquanto as agências, sucursais ou filiais são extensões da organização, sociedade ou empresa principal. O laço de subordinação existe juridicamente nas segundas e aparece publicamente, mesmo quando o sistema adotado na sua economia interna lhes atribua vida própria."

EGBERTO LACERDA TEIXEIRA (in "Regime jurídico - fiscal dos capitais estrangeiros no país", Revista dos Tribunais, 463, 1974, pág. 34) aduziu:

"As filiais, sucursais ou agências, conforme acabamos de assinalar, constituem extensão da personalidade jurídica da sociedade matriz, no estrangeiro. Distinta é a situação das subsidiárias"

RUBENS GOMES DE SOUZA (in Pareceres, Imposto de Renda, 2, 1976, pág. 45) escreveu:

"A filial do Brasil é a própria sociedade estrangeira. Isto já decorre, aliás, da personalidade jurídica das sociedades, que impediria atribuir à filial uma nacionalidade diversa da sua matriz."

PONTES DE MIRANDA (in "Tratado de Direito Privado", Tomo XV, Borsoi, Rio, 1971, § 1824, 1) distingue:

"É preciso que se não confundam a filialidade e a sucursalidade. Filial é estabelecimento-filho, portanto independente; sucursal é estabelecimento ligado, talvez embrião de filial futuro, porém, de qualquer maneira, atualmente aderido. O patrimônio é único; única a empresa: apenas, em vez de por os empregados a vender nas ruas, ou casas, ou em viagens, localiza-os alhures, sucursalmente."

E no TOMO XLIV, § 4.766,2:

"A filial é independente, mas em relação finalística com a empresa central, a matriz. Há a empresa-mãe e a empresa-filha. A filial tem independência, de jeito que opera com liberdade, embora haja de respeitar



regras estatutárias comuns, ou especiais às filiais, ou à filial. A sucursal é para a socorrer, ajudar, no lugar distante; e abaixo dela está a agência, que depende da matriz, no que a sucursal, se há, depende, e da sucursal, para que age."

.....

"Ser filho e, pois, ser filial não é ser órgão, nem instrumento. Há controle, mas sem se pré-excluir a independência. Pode-se criar a filial com a cisão do patrimônio da sociedade-mãe, ou por aumento de capital (cisão preestabelecida), ou por subscrição à parte (=especial para a filial). Pode-se mesmo transformar em filial outra empresa, o que pode fazer mais antiga a filha do que a mãe."

.....

"A filial supõe independência, embora a empresa se sujeite a plano, programa e regras estatutárias, que a filitem."

Mais adiante, no TOMO L, § 5.310,2, a propósito do art. 64 do Decreto-lei nº 2.627/40:

"O art. 64 do Decreto-lei nº 2.627 fala de filial, sucursal, agência ou estabelecimento. "Estabelecimento" não está, aí, no sentido amplo do art. 5º, inciso 2, do Código Comercial, que é o de "empresa" (cf. Decreto-lei nº 7.661, de 21 de junho de 1975, art. 70; Código de Processo Civil, art. 788); mas, sim, no de patrimônio separado ou parte separada de patrimônio, que não seja o da sociedade no estrangeiro, nem o da filial, sucursal ou agência no Brasil. Para que a sociedade estrangeira tenha armazém ou depósito de mercadorias no Brasil, precisa de autorização. É estabelecimento. Não seria de admitir-se interpretação que visse no termo "estabelecimento", proposto a "filial", a "sucursal" e a "agência", algo de abrangente das três, ou das duas, ou mesmo de uma dessas projeções no território nacional. No Decreto-lei nº 2.627, art. 64, há cinco conceitos; a) o de empresa estrangeira, que vem só por si operar no Brasil; b) o de filial; c) o de sucursal; d) o de agência; (e) o de estabelecimento que não seja filial, nem sucursal, nem agência, nem se possa considerar a própria entidade estrangeira.

A filial é juridicamente autônoma, a despeito do laço de filiação que a submete, em medida variável, a von-

17.

tade da empresa-mãe. A sucursal tem autonomia relati-
va, e não é, necessariamente, outra pessoa jurídi-
ca. A filial tem, sempre, a personalidade jurídica,
porque, se não se personalizou, de empresa-filha ain-
da não se pode falar. Seria como nascituro."

Verifica-se, pelas transcrições acima, que se dividem os autores acerca da personalidade jurídica das filiais. Contudo, é forte a corrente, mesmo nos domínios do direito privado, no sentido da autonomia jurídica dessas filiais.

Nota-se, também, nessas e noutras leituras não objeto de transcrição, certo embaralhamento das filiais, sucursais e agências, como se não coubesse distinção entre elas.

Estudos algo superficiais, sem o aprofundamento que, por exemplo, PONTES DE MIRANDA dispensou ao tema, parecem estar na base dessa ausência de distinção.

Com efeito, mesmo comercialistas do porte de WALDEMAR FERREIRA e de CARVALHO DE MENDONÇA revelaram mais perplexidades do que convicções seguras. Não deixaram de sofrer críticas por isso.

De se notar, porém, que filiais, sucursais e agências são expressões de todas as línguas ocidentais e presentes nos respectivos ordenamentos jurídicos. Custa a crer, de tão inverossimil, que todos os países ocidentais utilizem as três expressões para significar a mesma coisa, se nenhum deles lhes empresta a natureza de sinônimos. Ao contrário, daqueles de que temos notícias sabemos ser clara a distinção entre os três vocábulos e o que eles designam.

No Brasil, à exceção de PONTES DE MIRANDA e poucos mais, os autores mais têm mencionado do que estudado o tema.

Talvez por atitude mental comodista, ou por falta de definição legal, as pessoas designam filiais, sucursais ou agências segundo seu gosto, e sem a mínima atenção aos aspectos materiais e formais do que designam. Chama-se filial ao que não passa de sucurs-



sal, agência ao que seria filial, sucursal ao que é agência, e assim por diante. Ora, se o estudioso aceita como válido o que os empresários e os burocratas apelidam de filial, sucursal ou agência, não admira que concluem ser tudo a mesma coisa.

Assim, no comércio em geral só temos "filiais", na imprensa só se fala em "sucursais", nos Bancos só se mencionam "agências", tudo com absoluta indiferença pela ciência e pelo vernáculo.

Nessa confusão J.X. CARVALHO DE MENDONÇA (in "Tratado de Direito Comercial Brasileiro, vol. VI, 3a. Parte, Freitas Bastos, 1961, nº 1.360. pág. 75):

"Entre nós confundem-se num só significado a sucursal, a agência e a filial".

.....

"A palavra filial é oposta a matriz. Tanto a sucursal como a agência são filiais. É manifesta a falta de precisão nos significados desses termos, muitas vezes empregados como sinônimos e em outras adotados para exprimir coisas diversas. Há bancos que têm filiais e agências, importando ambas a mesma coisa" (Destaques do original).

Por sua vez, PONTES DE MIRANDA, depois de assinalar no TOMO XLIV (op. cit.) que J.X. CARVALHO DE MENDONÇA "confundiu, gravemente, filial, sucursal e agência", afirma, a cada passo, que os três conceitos são inconfundíveis (v.g., TOMO L, § 5.310,2).

Em meio a esses extremos, correspondentes às posições de dois renomados juristas, situam-se várias posições intermediárias. Naturalmente, da imprecisão reinante resulta a possibilidade de se fazerem citações para todos os gostos e conveniências.

Nem será por outra razão que a fiscalização e a contribuinte extraíram dos mesmos autores conclusões diversas sobre o conceito de filiais.



É possível que também não contribua para clarear o ambiente carregado de imprecisões e obscuridades a que se fez referência, o fato de Mestres de notório acatamento procurarem estabelecer os contornos das filiais mediante contraste com as denominadas subsidiárias, atribuindo personalidade jurídica a estas e negando-a àquelas.

Para o caso, não seria excessiva a advertência de PONTES DE MIRANDA, mais uma vez agudo em suas observações (op. e loc. cit., § 5.310):

"Em vez de requererem autorização para sociedade estrangeira por ações funcionar no Brasil, estrangeiros que dispõem de capitais preferem criar no Brasil sociedade, que se faz brasileira. Quase sempre são filiais disfarçadas, muitas vezes são elementos de trustes, cartéis, Konzern, holding company ou sociedade de controle."

Está aí a subsidiária quando o é de sociedade estrangeira. Subsidiárias também as há de controle brasileiro, como é o caso, dentre outros, da subsidiária integral regulada no art. 251 e segs. da Lei nº 6.404/76.

A propósito dessa subsidiária integral constou da Exposição de Motivos da citada Lei nº 6.404/76:

"Mas o Projeto não admite a companhia brasileira subsidiária integral de companhia estrangeira, para deixar claro que a lei veda a subordinação do interesse da sociedade nacional ao da estrangeira" (Grifei).

A lei veda a subsidiária integral, isto é, sociedade de um único sócio, a companhia estrangeira, mas nem ela nem outra lei veda a subsidiária, desde que não seja a integral.

Todavia, o trecho acima, extraído da Exposição de Motivos, deixa claro o pensamento de seus autores quanto a serem os interesses de uma subsidiária subordinados aos interesses de quem

M.

detenha o controle de seu capital votante. Por isso, subsidiárias.

Muitas vezes não passarão de meras filiais disfarçadas, conforme alerta PONTES DE MIRANDA, mas, inegavelmente, distanciam-se, ao menos pelo disfarce da forma, das espécies de apresentação ou representação a que alude o art. 64 do Decreto-lei nº 2.627/40.

Na realidade, encaixam-se no art. 60, "caput", do mesmo diploma legal, "in verbis":

"Art. 60. São nacionais as sociedades organizadas na conformidade da lei brasileira e que têm no País a sede de sua administração."

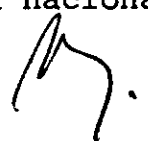
Como a lei não distingue quanto à nacionalidade ou do micílio dos sócios ou acionistas, nem à origem dos recursos utilizados para a formação do capital social, é de sociedades nacionais que se trata, e que nem terão muito interesse em serem chamadas de subsidiárias...

Se é a própria sociedade estrangeira que vem funcionar no Brasil, há importação de sua personalidade jurídica. Se não a tivesse, o registro no Brasil lhe conferiria essa personalidade. Não se confunda a constituição com a personificação das sociedades.

Se é a filial que é criada para apresentar ou representar a sociedade estrangeira, de modo que esta por seu intermédio possa funcionar no Brasil, dá-se o mesmo quanto à personalidade, visto no item anterior. Menos é claro, para aqueles que entendem que filial não possui personalidade jurídica própria.

A autorização, no Brasil, é para o funcionamento, não para a constituição. De plano, hão de ser atendidos os requisitos do parágrafo único do art. 64 do Decreto-lei nº 2.627/40.

Haverá um capital social destinado às operações no país (art. 65, § único), naturalmente depositado em moeda nacional.



Haverá representante no Brasil em caráter permanente (art. 67), Haverá obrigatoriedade de publicações das demonstrações financeiras das sucursais, filiais ou agências (§ único do art. 70).

Enfim, estes e outros requisitos, como aqueles detalhados na Instrução nº 01, de 02.01.74, do D.N.R.C., chegam a superar, em muitos aspectos, os requisitos e obrigações normalmente exigidos para a criação e personificação das sociedades anônimas em geral, no Brasil.

Por outro lado, no plano do Direito Tributário, merecem análise alguns aspectos relacionados com as filiais das sociedades com sede no exterior e autorizadas a funcionar no Brasil.

De acordo com a legislação do imposto sobre a renda, a tributação das pessoas jurídicas incide, apenas, sobre os resultados de atividades exercidas no Brasil. (Diferentemente da sistemática aplicável às pessoas físicas e da tributação na fonte).

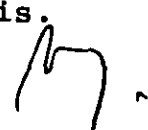
Já se escreveu no Parecer Normativo CST nº 62/75:

"2 - Um análise retrospectiva da evolução da legislação do imposto de renda, no pertinente à tributação das pessoas jurídicas, conduz à constatação de que, tradicionalmente, são nelas tributados, apenas, os rendimentos decorrentes de atividades exercidas no País, vale dizer, aqui produzidos. Vejam-se, especialmente, os seguintes textos legais: Lei nº 4.783/23, art. 3º; Lei nº 4.984/25, art. 18; Decreto-lei nº 5.844/43, art. 35; Lei nº 4.506/64, art. 63 e Decreto nº 58.400/66 (RIR vigente), art. 200." (Atual art. 268 do RIR/80).

Dispõe o art. 95 do RIR/80, primeiro do Livro II, referente à TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS, que são contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Regulamento:

I - as pessoas jurídicas;

II - as empresas individuais.



E no art. seguinte:

"Art. 96 - Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior:

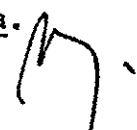
- I - as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 27, Lei nº 4.131/62, art. 42, Lei nº 6.264/75, art. 1º);
- II - as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior (Lei nº 3.470/58, art. 76 e Lei nº 4.131/62, art. 42);
- III - os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País (Lei nº 3.470/58, art. 76).

Parágrafo único - As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas (Lei nº 6.264/75, arts. 1º a 3º)."

Depois, no art. 97, ao tratar das empresas individuais, dispõe o Regulamento que elas, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas.

Ora, em face do teor desses dispositivos legais, estou em que, no art. 96, não recorreu o legislador às pressunções nem às ficções legais.

Certo é que o começo do art. 96 tem redação segundo a técnica caracterizadora das presunções ou das ficções. Contudo, o inciso I do art. 96, cuida exclusivamente de reais pessoas jurídicas, embora regido pelo verbo "consideram-se". Ademais, o caso do inciso II, que é o que interessa ao assunto em debate, não equipara filiais, sucursais, agências ou representações a pessoas jurídicas, justamente porque qualquer delas, com ou sem personalidade jurídica própria, não é mais nem menos do que instrumento ou veículo por cujo intermédio empresa estrangeira funciona no país, depois de devidamente autorizada.



Com efeito, não é a filial de sociedade anônima estrangeira que, por ficção legal, é elevada à condição de pessoa jurídica. O que se tributa são os resultados da pessoa jurídica estrangeira produzidos no Brasil por suas filiais, sucursais, agências ou outros estabelecimentos, veículos por cujo intermédio ela funciona no país, depois de devidamente autorizada.

A lei brasileira, inspirada no princípio da territorialidade, só alcança os resultados das pessoas jurídicas produzidas no Brasil. Por essa razão, estão fora de sua incidência os resultados provenientes de atividades exercidas no exterior, sejam nacionais ou estrangeiras as pessoas jurídicas.

Assim, a questão está nas restrições que o princípio da territorialidade impõe à incidência da legislação do imposto sobre a renda relativa às pessoas jurídicas, ou, se preferível, ao ajustamento dessa legislação ao princípio da territorialidade, e menos à construção de ficções legais que erijam em pessoa jurídicas distintas as filiais de sociedades estrangeiras em funcionamento no Brasil e as filiais de sociedades brasileiras em atividade no exterior.

Tudo isto, é claro, se se partir da premissa de que essas filiais não tenham personalidade jurídica própria e autonomia em relação às sociedades-mãe, como sustenta amplo segmento de doutrinadores.

Certo é, porém, que a filial de sociedade estrangeira autorizada a funcionar no Brasil, por se constituir no único segmento da unidade econômica, quiçá jurídica, que atua no país e está subordinado às leis brasileiras, necessita de um "status" jurídico peculiar, a respeito do qual até se pode falar em ficção jurídica, que tornem capacitada a adquirir e transferir direitos e a contrair obrigações, enfim, a possuir e gerir um patrimônio próprio, ou como próprio fosse, cindido, para os efeitos de incidência da lei brasileira, de todo o restante do patrimônio da sociedade estrangeira.

/

do grupo de sociedades estrangeiras em que se integra.

A teor do art. 68 do Decreto-lei nº 2.627/40:

"Art. 68 - As sociedades anônimas estrangeiras autorizadas a funcionar ficarão sujeitas às leis e aos tribu-
nais brasileiros quanto aos atos ou operações que prá-
ticarem no Brasil."

Na mesma linha o parágrafo único do art. 70 do citado
Decreto-lei, quanto à obrigatoriedade da publicação das demonstra-
ções financeiras.

Ou, conforme TARCISIO NEVIANI (in "Alguns problemas
da correção monetária do patrimônio líquido em filial de empresa se-
diada no exterior", Resenha Tributária, Seção 1.3, Edição nº 10/79,
pág. 90), citado pela recorrente:

"3.2. Há, pois, uma distinção de caráter patrimonial,
criada pela lei brasileira, entre a filial e a matriz
de sociedade anônima estrangeira, para o efeito de
viabilizar o controle das atividades exercidas no Bra-
sil pela sociedade estrangeira. Analogamente, uma se-
paração é estabelecida pela legislação falimentar (ar-
tigo 7º do Decreto-lei nº 7.661, de 21/VI/1945) para
ser a filial declarada falida no Brasil, ainda que
aquí não se encontre o estabelecimento principal da
sociedade sediada no exterior. A lei opera, neste ca-
so e atendendo a imperativos de proteção aos credores
locais, uma equiparação da filial de sociedade estrangeira
ao estabelecimento principal desta, para o ef-
to de se lhe declarar a falência e manter-se, pois,
tegro o princípio da universalidade da falência de-
tro do território brasileiro. Outro exemplo de dic-
mia criada pela lei, para efeitos especiais, está
na legislação processual brasileira anterior à atual
o art. 788 do Decreto-lei nº 1.608, de 18/IX/19
estabeleceu que, ainda que homologada a sentença
trangeira de falência, não compreenderia ela, em
efeitos, o estabelecimento existente no Brasil."

As considerações acima transcritas, embora desenvol-
das em função de aspectos alheios à legislação tributária, par-
-me adequados para justificar o "status" jurídico de filial de

dade estrangeira em funcionamento no Brasil, inclusive do ponto de vista do Direito Tributário.

A contribuinte, para caracterizar a independência das filiais, invoca a legislação reguladora dos capitais estrangeiros.

Assim, o art. 1º da Lei nº 4.131/62 define investimento estrangeiro "para aplicação em atividades econômicas", não distinguindo quanto à forma de organização empresarial receptora desses investimentos, tanto podendo ser uma subsidiária como uma filial. Isso é confirmado pelo § único do art. 4º da mesma lei.

Que o capital da filial é um investimento direto, confirma-o o art. 3º, § único, da referida lei, na medida em que admite o registro do reinvestimento em filiais. Evidentemente, só se admite falar em reinvestimento se antes houve investimento.

O art. 14 dessa Lei nº 4.131/62 veda a remessa para pagamento de royalties pelo uso de patentes de invenção e de marcas de comércio, entre filial ou subsidiária de empresa estabelecida no Brasil e sua matriz com sede no exterior, ou quando a maioria do capital da empresa no Brasil pertença aos titulares do recebimento dos royalties no exterior.

Isso revela: (a) que a lei não distingue entre filial e subsidiária, sendo inquestionável que esta última tem personalidade jurídica própria; (b) que embora haja a proibição da remessa, não há vedação à relação contratual, inclusive subordinada às regras da proteção à propriedade industrial, o que pressupõe a personalidade jurídica autônoma das partes contratantes.

O art. 41, alínea "c", da mencionada lei prevê a possibilidade de a filial de sociedade estrangeira receber dividendos, o que implica reconhecer que a filial possa ser sócia ou acionista de outra sociedade. Também aqui a lei não distingue entre filial e subsidiária, quanto ao tratamento normativo dispensado a ambas.



Ressalta a recorrente, com inegável acerto, que, efetuado o registro do investimento em filial, a investidora fica titular dos direitos fundamentais inerentes ao investimento direto, tais como: o direito ao retorno do capital; o direito ao reinvestimento dos lucros não distribuídos; e o direito à remessa de dividendos, dentro dos limites do imposto suplementar de renda.

Como contribuinte do imposto de renda, a filial de sociedade estrangeira autorizada a funcionar no Brasil pode ser sujeito passivo das obrigações tributárias principais e acessórias, em relação às atividades que exerça no território nacional, tal como qualquer pessoa jurídica aqui sediada.

Pode estar sujeita à tributação de seus lucros por qualquer das modalidades legais: lucro real, lucro arbitrado ou lucro presumido.

Pode utilizar-se de todos os incentivos fiscais setoriais e regionais, observadas as mesmas condições impostas às demais pessoas jurídicas.

São obrigadas a ter escrituração mercantil e fiscal segundo a legislação de regência (RIR/80, art. 157, § 3º), relativamente às atividades desenvolvidas no Brasil, sem distinção de outra ordem.

São sujeitos passivos contribuintes ou sujeitos passivos responsáveis nas mesmas circunstâncias que as demais pessoas jurídicas.

São fontes pagadoras em relação ao imposto incidente na fonte, inclusive quando os beneficiários são residentes ou domiciliados no exterior, aí incluída a sociedade-mãe. Observe-se que, na tese da unidade econômica e jurídica, entre filial e matriz, que impediria uma e outra de serem partes, contratantes em polos opostos, também não haveria lugar para a incidência do imposto na remes

7.

Acórdão nº 103-07.723

sa de juros e dividendos à matriz, desde que não é lógico falar em fonte que paga a si própria e o imposto não tem por fato gerador a remessa, menos ainda a remessa em que remetente e destinatário fossem, igualmente, a mesma pessoa jurídica.

Assim, a legislação do imposto de renda ao dispensar às filiais, sucursais, agência e outros estabelecimentos de sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil idêntico tratamento fiscal ao aplicável às sociedades sediadas no País, revela-se mais uma vez, e de maneira conclusiva, na Portaria Ministerial nº 842, de 31.10.79, que esclarece, quanto a essas filiais etc., sobre os resultados positivos decorrentes de aumento do valor de investimento em coligadas ou controladas avaliado pelo método da equivalência patrimonial, do modo como se segue:

"O resultado positivo decorrente de aumento do valor de investimento em sociedades coligadas e controladas, avaliado pelo valor do patrimônio líquido, tem o mesmo tratamento fiscal previsto na legislação do imposto de renda para os lucros apurados por filiais, sucursais, agências ou representações de sociedades domiciliadas no exterior."

Portanto, se a filial está obrigada a apurar os resultados de investimentos relevantes em sociedades controladas e coligadas é porque pode adquirir e manter em seu ativo permanente quotas ou ações representativas de investimentos em outras sociedades, sem que se possa dizer que a investidora é a sua matriz e não a própria filial. Ou, caso se prefira, o investimento é do segmento da sociedade estrangeira que opera no Brasil, sujeito às leis brasileiras, como unidade econômica e jurídica sujeita à legislação nacional que, para os efeitos de tributação no Brasil, está como desprendida do que essa sociedade mantém lá fora.

Enfim, para a legislação do imposto de renda, os ganhos decorrentes dos investimentos relevantes são da parte da sociedade que opera no Brasil, porque aqui produzidos e provenientes da inversão de seus recursos em bens do ativo permanente próprio.



No mesmo sentido os Atos Declaratórios (Normativos) CST
s. 11/79 e 34/79.

Nessas circunstâncias, é evidente que a então filial da SINGER SEWING MACHINE CO. (SSMCo) poderia ter adquirido as quotas do capital social da SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. (SdB), de que era titular a SINGER INTERNATIONAL SECURITIES CO (SISCO), mantendo-as em seu ativo permanente, por adquiridas com recursos próprios (e não pela matriz, com recursos enviados pela filial), obrigando-se, a filial, a reconhecer o resultado positivo da controlada (SdB) mediante a aplicação do método de equivalência patrimonial.

A importância paga na aquisição dessas quotas, conforme se disse ao início deste voto, foi de Cr\$ 711.290.000,00, e equivalia ao montante do capital registrado no BACEN em nome da SISCO. Esse valor foi remetido ao exterior, em favor da SISCO, com o concomitante cancelamento do referido registro no BACEN. Evidentemente, esse cancelamento não permitiu a substituição por outro certificado de registro, no BACEN, em nome de investidor do exterior.

Logo, é inquestionável que houve mero retorno de capital estrangeiro investido no Brasil. De modo algum cabe falar em remessa de lucros.

Nessas circunstâncias passa a ser dispensável o exame dos cálculos do imposto suplementar de renda feitos pela fiscalização, os quais, de outra maneira, mereceriam reparos.

Dou provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 01 de dezembro de 1986.


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE