



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MFCT

Sessão de 28 de novembro de 1989.....

ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.967

Recurso nº : RD/105-0.119

Recorrente : INSTRUMENTOS KERN DO BRASIL S.A.

Recorrid : QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

IRPJ - SOCIEDADE DE FATO - FILIAL DE FATO - REPRESENTANTE DE EMPRESA ESTRANGEIRA - ARBITRAMENTO DOS LUCROS DA EMPRESA ESTRANGEIRA.

Embora seja verdade que em vez de requererem autorização para funcionar no Brasil algumas empresas estrangeiras preferem criar no País uma sociedade, que age como filial de fato, a fim de facilitar a existência de trustes, cartéis, Konzern ou Holding Companies, é necessário que fique provado, para fins de arbitramento, na forma do art.401 do RIR/80, que o agente ou representante no Brasil tenha poderes para obrigar contratualmente o vendedor para com o adquirente situado no Brasil. O fato exclusivo de o vendedor participar com 99,99% no capital do agente ou representante no País não implica atribuir a este poderes para obrigar contratualmente o vendedor.

Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INSTRUMENTOS KERN DO BRASIL S.A.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões-DF., em 28 de novembro de 1989

URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE

ANTONIO DA SILVA CABRAL

- RELATOR

JÚLIO CÉSAR GONÇALVES CORREIA - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Recurso nº: RP/105-0.119

Acórdão nº: CSRF/01-0.967

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Recorrida : QUINTA CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: INSTRUMENTOS KERN DO BRASIL S.A.

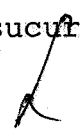
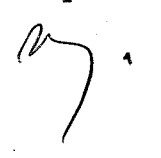
R E L A T Ó R I O

A Procuradoria da Fazenda Nacional junto à 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, não se conformando com a decisão proferida no Recurso nº 93.168, Acórdão nº 105-3.190, de 10.04.89 de interesse de INSTRUMENTOS KERN DO BRASIL S.A., apresentou recurso especial para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, com base no inciso I do art. 3º do Decreto 83.304/79.

Entendera a fiscalização que a interessada, além de representante era sociedade de fato da matriz sediada em Aaron, Suíça, que detinha 99,99% do seu capital social. Assim sendo, esta filial de fato teria promovido a intermediação em operações de vendas diretas de sua representada ou matriz de fato, sediada no exterior, a importadores brasileiros, sem observância do disposto nos arts. 270, "caput", e 271, ambos do RIR/80, respectivamente, art. 76, "caput" e seu parágrafo único, da Lei nº 3.470/58. Em razão disto, arbitrou-se o lucro auferido pela empresa sediada no exterior, nos termos do art. 401, parágrafo único e alínea "a", do RIR/80.

A defesa do sujeito passivo consistiu, na essência, em contestar o seu enquadramento como filial de fato de empresa sediada no exterior.

A Câmara recorrida, por maioria de votos, deu provimento ao recurso, dizendo-se, na ementa, que: "Somente caberá o arbitramento nos casos de vendas efetuadas por intermédio de agente ou representante, residente ou domiciliado no País, que tenha poderes para obrigar contratualmente o vendedor para com o adquirente, ou por intermédio de filial, sucursal ou agên



Acórdão nº CSRF/01.0-967

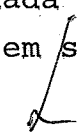
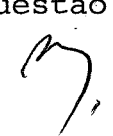
cia do vendedor no País."

A Procuradoria da Fazenda Nacional sustenta, por outro lado, se deva manter a catalogação da empresa sediada no Brasil como "filial de fato da empresa sediada no exterior". Isto porque seu capital social é detido na proporção de 99,99% pela empresa estrangeira, o que evidencia total dependência administrativa. A conceituação de empresa brasileira tem preocupado os estudiosos da matéria e a vigente Constituição Federal no seu art. 171, I, considera como empresa brasileira a constituída se gundo as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no País.

Assim, continuou a recorrente, deve-se questionar se a empresa autuada possui, realmente, sua sede e administração no Brasil, ou se sob a "fachada" de empresa independente, oculta a realidade de mera filial de matriz estrangeira. "A caracterização de uma filial não se prende a conceitos legais restritos. Constitui um prolongamento do estabelecimento matriz, com o qual mantém estreito relacionamento em razão do poder de mando e direção retido por aquela. O fato da destinação de uma parcela do capital para as atividades da filial e do registro no órgão competente, são elementos irrelevantes para configurar a independência do estabelecimento nacional que se apresenta, na verdade, como uma longa manus, da sede estrangeira."

Acentuou, ainda, a Procuradoria que as vendas sobre as quais incidiu a tributação foram realizadas no País diretamente para a empresa controladora estrangeira retendo a empresa "brasileira" uma parcela do valor do negócio que ofereceu à tributação, a título de comissões pela intermediação no negócio aqui realizado. Cabe, pois, a autuação com base nos arts. 270 e 271, vez que as vendas foram realizadas no Brasil por representante exclusivo e formalmente autorizado pela empresa comitente sediada no estrangeiro (docs. de fls. 48 a 67).

Em suas contra-razões a autuada voltou a insistir que o cerne da questão em litígio está em saber se a INSTRU



Acórdão nº CSRF/01-0.967

MENTOS KERN DO BRASIL é ou não uma empresa nacional. O sujeito passivo é, na verdade, empresa brasileira, o que está comprovado pela Ata da Constituição, de 03.11.75, publicada no Diário Oficial, conf. cópia que consta dos autos. Em relação à empresa estrangeira apenas realiza a intermediação de negócios, ganhando uma comissão, se porventura houver a finalização das operações mercantis entabuladas. Destarte não se pode falar em inobservância do disposto no art. 270 do RIR/80, visto não se tratar de sociedade estrangeira autorizada a funcionar no Brasil. Lamentou que os autuantes tenham, no curso da fiscalização, solicitado documentos acerca da intermediação, os quais foram, posteriormente, repudiados pelas autoridades fazendárias.

Acrescentou, ainda: "A verdade é de se encontrar dentro destes autos farta documentação mostrando a inexistência de contratos firmados com a empresa no exterior. Não, nada disso, tudo foi celebrado no Brasil". As notas fiscais, juntadas ao processo, demonstram que a empresa sediada no Brasil não é filial, pagando todos os tributos devidos, sejam federais, estaduais ou municipais.

Terminou as contra-razões com a citação do seguinte trecho do acórdão recorrido:

"A pretensão fiscal assenta, unicamente, na conclusão a que chegaram os AFTN signatários do Auto de Infração conclusão essa perfilhada pela autoridade recorrida de ser a recorrente uma filial de fato da empresa sediada no exterior, conclusão esta que decorre da circunstância de a empresa alienígena integrar o quadro societário da recorrente com vultosa participação.

Entretanto tal fato não tira da fiscalizada a condição de empresa brasileira, pois como tal foi registrada no órgão competente.

Os próprios autuantes reconhecem ser a recorrente uma empresa brasileira quando dizem em sua informação fiscal (fls.)::

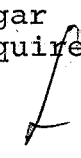
"A fiscalização em momento algum disse não se tratar a impugnante de uma empresa brasileira, mas tão somente a classificou co



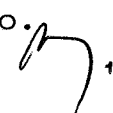
Acórdão nº CSRF/01-0.967

mo uma "Filial de fato" e, ainda agora o reite-
ra; pois, a empresa estrangeira detém 99,99%
(noventa e nove inteiros e noventa e nove cen-
têsimos por cento) do capital da autuada e,
portanto, só não se trata de matriz de direito
e de fato da peticionária face a um sofisma mui-
to comum hoje em dia, quando empresas estran-
geiras se estabelecem no Brasil e cedem parce-
las insignificantes do capital atribuído às
suas filiais, no caso, 0,01% (um centésimo por
cento) a uma ou mais pessoas a fim de aparen-
tar uma sociedade independente."

Também não se pode caracterizar a contribuinte
como representante da empresa estrangeira, como
quer a Fiscalização, com apoio apenas dos docu-
mentos de fls. 10 a 14, pois eles de forma algu-
ma autorizam a conclusão de que a recorrente te-
nham sido outorgados poderes para obrigar con-
tratualmente o vendedor para com o adquirente,
no Brasil."



É o relatório.



Acórdão nº CSRF/01-0.967

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator.

O recurso preenche as condições necessárias para sua apresentação. Passo ao mérito.

I - A PRESUNÇÃO FISCAL

A fiscalização partiu da afirmativa de que a empresa sediada no Brasil não passava de filial de fato da empresa com sede na Suíça. O tema comportaria intermináveis considerações, mas tenciono situar-me no limite do razoável.

1.1 - CONCEITO DE FILIAL

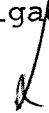
Os tratadistas sempre invocam a etimologia da palavra, no latim, "filialis" que, por sua vez, deriva de "filius". A característica mais acentuada, na comparação entre o termo "filial" e a palavra "filho" está no fato de a filial estar na dependência da empresa mãe (matriz). No conhecido Vocabulário Jurídico de DE PLÁCIDO E SILVA (Pág. 699), por exemplo, lê-se:

"FILIAL - Derivado do latim filialis, de filius, vulgarmente quer significar ou distinguir tudo que se refere ao filho.

Filial. Na técnica jurídica, quer o vocábulo significar toda casa comercial ou estabelecimento mercantil, industrial ou civil, dependentes ou ligados a um outro que, em relação a eles, tem o poder de mando ou de chefia. Genericamente, designa agência ou sucursal, embora, às vezes, agência não signifique filial ou estabelecimento dependente de outro.

Em sentido rigorosamente mercantil, procura-se distinguir a filial de sucursal, não obstante, legalmente, ambas possuírem igual significação jurídica ou seja a de estabelecimento dependente ou ligado a outro.

Em regra, a filial se encontra em dependência mais direta à matriz ou estabelecimento chefe, enquanto a sucursal é tida em maior autonomia administrativa, apesar de ligada à orientação e



Acórdão nº CSRF/01-0.967

direção da casa matriz ou simplesmente matriz.

O estabelecimento civil ou comercial, que tenha filiais é tido como tendo pluralidade de domicílios.

A filial, em qualquer hipótese, compreende-se o estabelecimento com poder de representação ou mandato da casa matriz, praticando, assim, atos, que tenham validade jurídica e obriguem à organização, considerada em sua unidade.

E, neste caso, deve nela (filial) ser adotada a mesma firma ou denominação do estabelecimento principal, como em regra devem ser os mesmos os seus objetivos.

Na instituição da sociedade comercial, deve ser confessada a existência de filiais notadamente na declaração para registro de firmas."

A presunção fiscal consiste em se ter a pessoa jurídica sediada no Brasil como sendo simples filial de fato, embora esteja estruturada como empresa nacional.

O fenômeno, por vezes, é assinalado pelos tratados conforme, por exemplo, PONTES DE MIRANDA (Tratado de Direito Privado, vol. "I", Borsoi, Rio, 1965, pag. 203):

"Em vez de requererem autorização para sociedade estrangeira 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."

A matéria tem sido objeto de tratados internacionais e há, mesmo, um artigo, no modelo de tratado que é utilizado pelos países ligados à OCDE, que desejo salientar.

1.2 - CONVENÇÃO MODELO

Talvez sirva para o caso em julgamento o entendimento constante da Convenção-Modelo da OCDE, em cujo art. 9º se diz:

3 ,

2

Acórdão nº CSRF/01-0.967

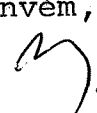
"Quando: a) uma empresa de um Estado Contratante participar direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa de outro Estado Contratante, ou b) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa de um Estado Contratante de uma empresa do outro Estado Contratante e em ambos os casos, as duas empresas estiverem ligadas, nas suas relações essenciais ou financeiras, por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, sem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados como tal."

Três, portanto, são as condições aqui contempladas:

- a) existência de interdependência, mediante participação direta ou indireta no capital;
- b) o elemento diferenciador da estraneidade: submissão a dois ordenamentos jurídicos distintos;
- c) obtenção de vantagem anormal, considerada como tal aquela que não tem contrapartida objetivamente equivalente.

Neste caso há direito à "reintegração dos lucros", isto é, de incluir lucro da empresa, tributando-o como tal, a vantagem que esta diretamente atribui a outra. Isto pode ser feito de duas maneiras: ou recursando a dedutibilidade de uma despesa ou perda ou incluindo um ganho que a empresa anormalmente deixou de realizar.

A questão não é nova, nem é específica do Brasil. Já foram cogitadas várias soluções no campo internacional para se evitar a evasão fiscal (Cf. A. XAVIER, op. cit., pág. 79 e segs.). Em primeiro lugar, existe o expediente das convenções de assistência administrativa, nas quais os países se comprometem a prestar um auxílio mútuo a fim de salvaguardarem a cobrança de tributos que lhe convém, mediante troca de informações, reco



Acórdão nº CSRF/01-0.967

nhecendo e admitindo os atos administrativos estrangeiros. Neste caso o "sigilo fiscal" que embasa as informações internas não pre valece.

Em segundo lugar, existem as medidas unilaterais, como o movimento iniciado em 1937, nos Estados Unidos da América do Norte, foreing personal holding companies, sendo que em 1962 foi editada legislação específica para combate às vantagens que oferecem os trusts e companhias dos países de baixa tributação. Na comunidade Européia sobressai a Aussensteuergesetz, de 1972, inspirada na legislação americana de 1962. Finalmente, observa A. XAVIER, em alguns países utiliza-se a disregard doctrine ou desconsideração da personalidade jurídica para se tributarem os sócios.

Em nosso meio jurídico, o grande mestre TULIO ASCARELLI estudou esta temática sob a ótica do assim chamado "negócio indireto", conforme passo a expor.

1.3 - NEGÓCIO INDIRETO

Um dos célebres casos de negócio indireto é o emprego de pessoas físicas ou jurídicas num país para agirem como filiais de fato de empresas estrangeiras. TULIO ASCARELLI (Problemas das Sociedades Anônimas, Saraiva, 1969, SP, pág. 145) esclareceu:

"Um negócio indireto é constituído pela transformação de uma filial de uma sociedade estrangeira em sociedade formalmente autônoma, hipótese esta bastante discutida, há anos, na Itália, sob o ponto de vista da simulação e sob aquele da fraude fiscal" (Cf. BONFANTE e SRAFA, in Rivista di Diritto Commerciale, 1922, I, 649)."

Na lição de ASCARELLI (pág. 111):

De acordo com o ensinamento dominante (FERRARA),

B. L

Acórdão nº CSRF/01-0.967

a simulação se caracteriza por uma discordância entre a vontade e a declaração; declara-se o que na realidade não se deseja, por efeito de uma combinação, com o fito de simular, feita entre as partes."

De acordo com outra doutrina, com base em KOHLER, MESSINA e SECARE, há no negócio simulado duas declarações que, com o fito de simular, se anulam. De qualquer forma, conforme acentuou ASCARELLI, "na simulação o objetivo da vontade real das partes está em contraste com o que decorra da declaração delas".

No caso, segundo a fiscalização, ter-se-ia uma vontade real, que consistiria em se criar uma filial no Brasil da KERN suíça; de outro, ter-se-ia uma vontade aparente, que se ria a criação de uma empresa brasileira autônoma diversa da empresa suíça.

No negócio indireto as partes querem uma determinada coisa, mas se utilizam de um instituto que não tem por finalidade o que se pretende. Assim, se uma pessoa quer tornar alguém seu herdeiro utiliza-se do instituto da adoção, pelo qual o adotado passa a ter direito à herança. Não se quer diretamente a adoção, mas o emprego deste instituto tem por finalidade dar respaldo jurídico à transmissão de bens.

No negócio indireto as seguintes características são importantes, conforme acentua ASCARELLI:

- a) as partes querem efetivamente o negócio que realizam. Assim, ao se utilizarem do instituto da adoção, as partes querem realmente a adoção, embora como finalidade secundária;
- b) as partes querem submeter-se à disciplina jurídica inerente a esse negócio;
- c) querem, também, os efeitos típicos do negócio, embora

Acórdão nº CSRF/01-0.967

estes efeitos possam, até, vir em segundo plano na intenção das partes.

No ensinamento do mestre ASCARELLI:

"A consecução do objetivo final visado pelas partes não exclui a realização do objetivo típico do negócio adotado; adotando o negócio, as partes querem a realização do seu fim típico, embora para fins ulteriores, querem ao contrário do que acontece na simulação, sujeitar-se à disciplina própria do negócio adotado."

No negócio simulado as partes não querem o negócio que realizam como, por exemplo, quando se quer realizar uma venda de imóvel e utiliza-se o instrumento da doação a fim de que sob o aspecto jurídico o negócio apareça como doação, mas, às ocultas se estabelece um pagamento do imóvel. Conforme disse ele:

"Na simulação, as partes, para alcançar o fim visado, declaram o que não corresponde à vontade delas, regulando, no entanto, clandestinamente, as próprias relações jurídicas de modo conforme à vontade real; no negócio indireto, ao contrário, o fim prático visado pelas partes é alcançado justamente por meio do negócio adotado e declarado."

Há uma regra fixada por ASCARELLI a respeito da licitude ou não do negócio realizado: a causa final. Conforme suas palavras:

"Analogamente ao que acontece no domínio da simulação que, por seu turno, pode ser lícita ou fraudulenta, o negócio indireto será lícito ou fraudulento conforme o fim visado pelas partes."

A questão que se propõe a julgamento está em saber se a empresa sediada no Brasil está, em realidade mascarando a realidade, que é agir como filial de fato da sociedade suíça. A autuada, desde o início, vem afirmando que é empresa brasileira. Antes, porém, algumas considerações se fazem necessárias.



Acórdão nº CSRF/01-0.967

1.4 - A PERSONALIDADE JURÍDICA

O Brasil adotou o entendimento de que uma sociedade só adquire a personalidade jurídica por concessão da lei. No art. 18 do Código Civil está dito que "começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição dos seus contratos, atos constitutivos, estatutos ou compromissos no seu registro peculiar, regulado por lei especial, ou com a autorização ou aprovação do Governo, quando precisa".

As sociedades comerciais que arquivam seus contratos ou atos constitutivos no Registro do Comércio adquirem a personalidade jurídica. Por isso mesmo são chamadas de sociedades regulares, para se distinguirem das que não cumprem esses requisitos e recebem o epíteto de irregulares.

Muitas vezes, a personalidade jurídica é desconhecida ou desconsiderada em razão do controle de capital. Cito, por exemplo, um caso relatado por FABIO KONDER COMPARATO (O Poder de Controle na Sociedade Anônima, SP, 1976, pág. 390):

"Em Daimler Co., Ltd. v. Continental Tyre and Rubber Co. (Great Britain) Ltd. uma companhia constituída na Inglaterra e, portanto, formalmente inglesa, foi, não obstante, considerada inimigo estrangeiro, pela House of Lords porque todas as ações do seu capital, exceto uma, pertenciam a súditos alemães, e todos os seus diretores eram alemães, domiciliados na Alemanha."

Deste modo, a afirmativa do autuante, no caso em julgamento, no sentido de que empresa sediada no Brasil possui mais de 90% do seu capital subscrito por empresa sediada no exterior poderia, por princípio, servir como argumento válido para a presunção de que se trata de mera "filial de fato".

1.5 - SOCIEDADE BRASILEIRA

Ainda hoje vigora o art. 60 da Lei nº 2627/40, por força do art. 300 da Lei nº 6.404/76, no seguinte sentido:

3 , 2

Acórdão nº CSRF/01-0.967

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

Costumam os estudiosos da matéria citar, também, o art. 11 da Lei de Introdução ao Cód. Civil (DL nº 4.657/41):

"Art. 11 - As organizações destinadas a fins de interesse coletivo, como as sociedades e as fundações, obedecem à lei do Estado em que se constituírem."

A maioria dos autores entende que este artigo, embora posterior à lei de 1940, não revogou aquela. Cito, por exemplo, FABIO KONDER COMPARATO (op. cit. pág. 393):

"Face a esse desconchavo, a doutrina entendeu que a norma do art. 60 da lei das sociedades por ações permanecia em vigor (Cf. MIRANDA VALVERDE, op. cit., I, n. 304; PONTES DE MIRANDA, Tratado, cit. L, § 5.309, 1 e § 5.310, 1; MIGUEL MARRIA DE SERPA LOPES, Comentário Teórico e Prático da Lei de Introd. ao Cod. Civil, Rio, 1946, vol III, n. 326)."

Domina, hoje, no Brasil, portanto, a tese de que a sociedade é brasileira se:

- a) sua organização obedecer à lei brasileira; e
- b) tiver no Brasil a sede de sua administração.

A Constituição Federal de 1988 não mudou tal concepção, ao determinar:

"Art. 171 - São consideradas:

- I - empresa brasileira é constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no País.
 - II- Empresa brasileira de capital nacional aquela cujo controle efetivo esteja em caráter permanente sob a titularidade direta ou indireta de pessoas físicas domiciliadas e residentes no País ou de entidades de direito
- 
- 

Acórdão nº CSRF/01-0.967

público interno, entendendo-se por controle efetivo da empresa a titularidade da maioria de seu capital votante e o exercício, de fato e de direito, do poder decisório para gerir suas atividades."

Note-se que a própria constituição distingue a "empresa brasileira" da outra denominada "empresa brasileira de capital nacional". Por conseguinte, ainda que se quisesse julgar o presente caso sob a ótica da nova Constituição, o simples fato de uma sociedade possuir capital estrangeiro não a torna empresa estrangeira.

O capital só é levado em conta, conf. o art. 19 desse art. 171, para efeitos de se conceder proteção e benefícios especiais temporários para desenvolver atividades consideradas estratégicas para a defesa nacional e imprescindíveis para o desenvolvimento do País (inco I), ou para se estabelecer, sempre que se considerar um setor imprescindível ao desenvolvimento tecnológico nacional (inciso II).

Repita-se: a questão de o controle acionário, no caso em julgamento, estar no exterior não torna a sociedade uma filial de fato.

Observa-se ainda que a lei brasileira não se reporta ao fato de a empresa possuir sede no Brasil, mas sede de sua administração situada no País. Cito, por exemplo, ALBERTO XAVIER (Dir. Trib. e Empresarial - Pareceres, Forense, 1982, págs. 344/345):

"A referência do art. 60 à "sede de administração", quando nos demais preceitos do mesmo diploma se alude a "sede", sem mais qualificativos, obriga-nos a concluir que a lei se contentou com a existência no Brasil da sede estatutária, antes foi mais longe, exigindo que aqui se localizasse a sede real e efetiva. Esta é a interpretação de Trajano de Miranda Valverde (Soc. por Ações, vol. I, 3ª ed., pag. 400). E esta é também a interpretação que a doutrina italiana tem dado a idêntica expressão ("sede dell'amministrazione") utilizada no art. 2505 do Cód. Ci-

7.

Acórdão nº CSRF/01-0.967

vil italiano, entendendo como tal o lugar "em que efetivamente se organiza e se dirige a gestão social", como diz De Gregorio, ou "o lugar do qual provêm os impulsos volitivos inerentes à atividade administrativa da sociedade", para usar a expressão de Simonetto (Cf. De Gregorio, Corso di diritto commerciale, pág. 375; Simonetto, "Della Società", in Commentario del Codice Civile a cura di A. Scialoja e G. Branca, Bologna-Roma, 1965, págs. 221 e segs.; Greco, Le Società nel sistema legislativo italiano, linee generali, Torino, 1959, págs. 495; Santa Maria, Le Società nel diritto internazionale privato, Milão, 1973, págs. 99 e segs.)."

No meu entender, o auto de infração não desceu a tal profundidade, de tal sorte que o julgamento se torna desfavorável à Fazenda, em razão de acusações vagas no sentido de que os detentores do capital, na Suíça, é que haveriam de manipular a "filial de fato" no Brasil. Faltaram as provas desse controle.

Em vários estudos modernos sobre o problema do "poder" dentro de uma empresa, é citado o caso da DUPONT, em que acionistas detentores de uma parte ínfima do capital social, manipulavam a empresa. É o caso, também, de um banco, em São Paulo, cuja direção é exercida por acionistas que possuem apenas 2% do capital social.

A segunda exigência do art. 60 da lei das sociedades anônimas, citado, para que uma empresa seja considerada brasileira é o fato de a sociedade organizar-se na conformidade da lei brasileira. E o que ALBERTO XAVIER denomina de "critério da incorporação", predominantemente utilizado nos direitos anglosaxônicos e holandeses. Ora, no caso em julgamento a autuada se acha organizada segundo as leis brasileiras, o que, alias, foi confirmado pelos autuantes.

Um outro aspecto ao qual nem sempre se dá a devida atenção é o fato de o direito tributário brasileiro não ter fixado a imposição fiscal com base no critério da nacionalidade, mas no critério da residência e do domicílio, conforme se trate

3

h

Acórdão nº CSRF/01-0.967

de pessoa física ou jurídica.

O que importa, em matéria tributária, é o princípio da territorialidade. Na verdade, pouco importa, a não ser nos casos especificados na lei, que uma empresa seja nacional ou estrangeira, mas que aqui tenha ou não seu domicílio, caracterizado pela sua sede. Ora, a autuada, além de se enquadrar na categoria de empresa "nacional", conforme acima, tem sua sede no Brasil e aqui possui sua administração. Pelo menos não se tem prova em contrário.

1.6 - EMPRESA BRASILEIRA

No Convênio Brasil-Espanha para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal (Decreto nº 76.975, de 02.01.76), encontra-se a seguinte definição:

"Art. 24 -

2. O termo "nacionais" designa:

a)

b) todas as pessoas jurídicas, sociedades de pessoas e associações constituídas de acordo com a legislação em vigor num dos Estados contratantes."

Essa mesma definição consta do art. 3º, "g", II, do Convênio Brasil-Dinamarca (Decreto nº 75.106, de 20.12.74), bem como do Convênio Brasil-RFA (Decreto nº 76.988, de 06.01.76, art. 3º, "g", "bb"). Na convenção com a Dinamarca saliento, ainda este dispositivo:

"Art. 5º -

6. Uma empresa de um Estado Contratante não será considerada como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante pelo simples fato de exercer a sua atividade nesse outro Estado por intermédio de um corretor, de um comissário geral ou de qualquer outro agente que goze de um "status" independente desde que essas pessoas atuem no âmbito de suas atividades normais.



Acórdão nº CSRF/01-0.967

7. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por sociedade residente do outro Estado Contratante, ou que exerça sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento permanente, quer de outro modo) não será, por si só, bastante para fazer de qual quer dessas sociedades estabelecimento permanente da outra."

Igual preceito se acha na Convenção Brasil - Finlândia, Decreto nº 73.496, de 17.01.74, art. 5º, 6.

Inútil citar outros tratados, vez que estes obedecem a um "modelo", que é praticamente repetido em todos os tratados.

De tudo o que foi dito até aqui, pode-se concluir:

1) não possuindo o Brasil tratado com a Suíça, o conceito de "filial de fato", no caso, só seria importante, na hipótese de se tratar de "simulação", ou seja, a empresa com sede na Suíça teria criado uma "filial de fato", no Brasil a fim de praticar evasão de imposto. Ora, isto não ficou provado, pelo menos nos autos;

2) os docs. de fls. demonstram que a autuada mantém o "status" de empresa brasileira e, portanto, não há como qualificá-la de "sociedade de fato".

Entendo que a esta mesma conclusão se chegará me diante a análise da legislação invocada pela fiscalização, conforme segue..

II - A LEGISLAÇÃO INVOCADA

2.1 - COMITENTE DOMICILIADO NO EXTERIOR

O "caput" do art. 270 do RIR/80:

7.

2

Acórdão nº CSRF/01-0.967

"As normas deste Regulamento sobre determinação e tributação dos lucros apurados no Brasil 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 (Lei nº 3.470/58, art. 76)."

O dispositivo se inicia com a afirmação no sentido de que as normas sobre a determinação e tributação dos lucros apurados no Brasil pelas filiais, sucursais, agências ou representações de 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.

O autuante, portanto, considerou a empresa que participa no capital da autuada como comitente desta que seria, apenas, mandatária ou comissária da empresa estrangeira no Brasil.

O parágrafo único do art. 270 do RIR/80 diz que o disposto no "caput" aplica-se aos rendimentos auferidos por comitentes residentes ou domiciliados no exterior em virtude de remessa para o Brasil de mercadorias consignadas a comissários, mandatários, agentes ou representantes, para que este as venda no País por ordem e conta dos comitentes.

Em lugar nenhum do processo provou o autuante que a autuada tivesse recebido mercadorias em consignação. Isto seria muito fácil, pois a mercadoria estrangeira jamais poderia ter chegado ao estabelecimento da empresa, no Brasil, sem a respectiva documentação expedida pelas autoridades alfandegárias e pela CACEX. Onde estão esses documentos?

A alínea "a" desse parágrafo único diz que o intermediário no País que for importador ou consignatário da mercadoria deverá escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no

3.

Acórdão nº CSRF/01-0.967

exterior. Também aqui é de se estranhar que o autuante não tenha dito uma única palavra sobre o assunto.

Acontece que a alínea "d" determina que, na falta de apuração, nos termos das alíneas anteriores, os lucros do intermediário e do comitente serão arbitrados. É o caso de se perguntar: por que só se arbitrou o lucro do comitente?

2.2 - MANDATÁRIO

O art. 271 do RIR/80, invocado pela fiscalização, determina:

"No caso de serem efetuadas vendas, no País, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior, o rendimento tributável será arbitrado de acordo com o disposto no artigo 401."

O autuante procurou fundamentar a autuação de vários modos. Por isso, invocou, também, este artigo 271, pois se a catologação de "comitente" e "comissário" não se prestasse para o caso, ter-se-ia o art. 271.

O art. 271 trata de hipótese de venda direta pela empresa estrangeira, no País, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior.

2.3 - TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS DAS PESSOAS JURÍDICAS SEDIADAS NO EXTERIOR

Uma vez que o autuante arbitrou o lucro da empresa estrangeira com base no art. 401 do RIR/80 e considerou a hipótese dos autos como venda direta através de mandatário, que seja agente ou representante de pessoa jurídica domiciliada no exterior, cumpre examinar a questão.

Esse art. 401 supõe, antes de tudo, como componentes do suporte fático para efeitos do arbitramento:

B. J

Acórdão nº CSRF/01-0.967

- a) a venda seja efetuada no Brasil;
- b) por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior;
- c) as vendas sejam faturadas diretamente ao comprador.

Nota-se que o próprio art. 401 especifica em que consiste a venda no País que motiva o arbitramento:

- a) deve ser concluída em conformidade com as disposições da legislação comercial;
- b) a conclusão ser efetuada entre o comprador e o agente ou representante do vendedor no Brasil.

As seguintes regras deverão ser observadas, conforme o parágrafo único do art. 401:

- "a) somente caberá o arbitramento nos casos de vendas efetuadas no Brasil por intermédio de agente ou representante, residente ou domiciliado no País, que tenha poderes para obrigar contratualmente o vendedor para com o adquirente, no Brasil, ou por intermédio de filial, sucursal ou agência do vendedor no País;
 - b) não caberá o arbitramento no caso de vendas em que a intervenção do agente ou representante tenha se limitado à intermediação de negócio, obtenção ou encaminhamento de pedidos ou propostas, ou outros atos necessários à mediação comercial, ainda que esses serviços sejam retribuídos com comissões ou outras formas de remuneração, desde que o agente ou representante não tenha poderes para obrigar contratualmente o vendedor;
 - c) o fato exclusivo de o vendedor participar no capital do agente ou representante no País não implica atribuir a estes poderes para obrigar contratualmente o vendedor;
 - d) o fato de representante legal ou procurador do vendedor assinar eventualmente no Brasil contrato em nome do vendedor não é suficiente para determinar a aplicação do disposto neste artigo."
- 
- 

Acórdão nº CSRF/01-0.967

No caso dos autos, o primeiro ponto a ser observado é que para a configuração do arbitramento é necessário que a venda seja faturada diretamente ao comprador. Ora, nos autos não consta qualquer prova de que isto acontecia. Pelo contrário, os documentos dizem respeito ao faturamento feito pela empresa brasileira. Há menção, realmente, da possibilidade de isto ter acontecido, conforme consta do contrato celebrado entre a empresa brasileira e a empresa sediada no exterior. Neste caso, porém, a empresa brasileira não receberia comissão, já que o negócio teria sido feito sem a sua intermediação. No doc. de fls. 51, por exemplo, está escrito:

"In cases that direct importation is effected by your clientes with a special commercial discount, the correspondent percentage will be deducted from your commission."

É bem verdade que o autuante elaborou um DEMONSTRATIVO DAS VENDAS DIRETAS efetuadas pela empresa no exterior (fls. 19). Faltou, porém, trazer para os autos provas mais concludentes sobretudo cópias das faturas do exportador, entre outras.

Há vários elementos de convicção que demonstram não caber o arbitramento. Assim, não basta que a venda seja realizada por agente ou representante domiciliado no País. É necessário que esse agente ou representante tenha poderes para obrigar contratualmente o vendedor em relação ao adquirente, no Brasil (art. 401, parágrafo único). Ora, faltou ao autuante trazer esta prova para os autos. Quem observa friamente o que consta do processo em nenhum lugar encontra prova dessa obrigação assumida pela empresa sediada no exterior.

Pelo contrário, em vez de se pensar na letra "a" do art. 401, caberia a invocação da letra "b", isto é, não caberá o arbitramento no caso das vendas em que a intermediação do agente ou representante se limitar à intermediação de negócios, obtenção ou encaminhamento de pedidos ou propostas, ou outros atos necessários à mediação comercial, ainda que esses ser

17.

Acórdão nº CSRF/01-0.967

viços sejam retribuídos com comissões ou outras formas de remuneração, desde que o agente ou representante não tenha poderes para obrigar contratualmente o vendedor.

Nota-se que toda a autuação foi baseada no pressuposto de a empresa brasileira ter 99,99% do seu capital composto pelo capital estrangeiro. Acontece que esta circunstância, por si só, não implica na aplicação do art. 401 do RIR/80, conforme estabelece seu parágrafo único:

"c) o fato exclusivo de o vendedor participar no capital do agente ou representante no País não implica atribuir a estes poderes para obrigar contratualmente o vendedor."

O legislador foi mais além:

"d) o fato de representante legal ou procurador do vendedor assinar eventualmente no Brasil contrato em nome do vendedor não é suficiente para determinar a aplicação do disposto neste artigo."

No presente caso nem isto aconteceu ou, pelo menos, não disse o autuante que tivesse acontecido. Entendo, pois, caber razão ao Relator quando acentuou não ter ficado provado nos autos que a autuada se comportava como dependência da empresa sediada no exterior.

Chega-se a este ponto do processo sem se ter a convicção que a pessoa jurídica sediada no exterior funcionava de fato como se fosse a matriz da empresa brasileira.

O que se nota é que a pessoa jurídica sediada no Brasil apenas intermediava negócios, mas a simples intermediação não implica em considerar a pessoa jurídica, no exterior, como comitente.

Pouco importa, como determina a lei, que esses serviços de mediação sejam remunerados como "comissões", desde

B. J

Acórdão nº CSRF/01-0.967

que a empresa sediada ou situada no Brasil não tenha poderes para obrigar o vendedor no exterior.

Um outro aspecto para o qual chamo a atenção: o autuante se preocupou quase exclusivamente com o problema do arbitramento do lucro e se descuidou dos fatos. Conforme salientou ALBERTO XAVIER (Dir. Intrenac., cito pág. 226):

"As regras sobre arbitramento são normas de direito probatório e não de direito material, isto é, dizem como fixar o "quantum" de certos fatos, mas não definem os próprios fatos a provar."

O fiscal autuante só se preocupou com o arbitramento e imputou à empresa no exterior um certo lucro, mas se esqueceu de provar a existência desse lucro.

Ressalto o que disse BULHÕES PEDREIRA (Imposto de Renda, Apec, 1969, 1.24):

"A remessa do preço de importação e de bens e serviços produzidos no exterior não está sujeita à incidência do imposto, pois esse preço não é rendimento, e sim pagamento de capital; e o lucro que a empresa estrangeira porventura auferir na venda de mercadorias para o Brasil escapa à incidência do imposto brasileiro porque é resultado da atividade desenvolvida exclusivamente no exterior. (v. § 2.12. (41)).

É certo que o art. 76 da Lei nº 3.470 tributa exatamente o lucro comercial auferido pelas empresas estrangeiras nas suas vendas para o Brasil. Não, porém, porque negue esse princípio da territorialidade do imposto brasileiro. O fundamento das incidências criadas pela Lei nº 3.470 é que, nas modalidades de venda nela previstas, o lucro da empresa estrangeira não corresponde a atividade exercida exclusivamente no exterior, mas ao menos em parte resulta da atividade comercial exercida no País. Nos termos expressos do caput do art. 76, a classificação da empresa estrangeira como contribuinte do imposto somente existe em relação às "operações realizadas por seus mandatários ou comissários no Brasil", ou seja, nas hipóteses em que a empresa estrangeira efetua vendas no País, em seu próprio no-

B.

↓

me (por meio de mandatário) ou em nome de comissário no Brasil que opera por sua conta."

No caso dos autos, ficou a fiscalização apenas na afirmativa de que a empresa sediada no Brasil é filial de fato, sem provar exatamente o que deverá: que a empresa estrangeira efetuava vendas no País, em seu próprio nome ou em nome de comissário que operava por sua conta (dela empresa no exterior). Em outros termos: não ficou provado que a assim denominada "sociedade de fato" tinha poder para obrigar a empresa sediada no exterior.

III - CONCLUSÕES

Entendo dever-se louvar o zelo demonstrado pela fiscalização, ao tentar defender o interesse do Brasil contra os interesses do capital estrangeiro. Conforme os autos se encontram, no entanto, não é dado ao julgador atribuir razão ao fisco. O arbitramento levado a efeito não merece prosperar porque:

a) em nenhum momento ficou comprovado que a autuada era filial de fato da sociedade com sede na Suíça;

b) faltou a prova, nos autos, de que as vendas foram efetuadas no País por intermédio dessa "sociedade de fato" e, ao mesmo tempo diretamente ao comprador, pois não basta a citação de número de faturas, para que isto aconteça, mas torna-se imprescindível que a venda tenha sido concluída entre o comprador e o agente ou representante do vendedor, no Brasil, observadas certas normas legais, devendo-se ressaltar que:

b.1 - é necessário que o agente ou representante, residente ou domiciliado no País, tenha poderes para obrigar contratualmente o vendedor para com o adquirente, no Brasil, ainda que por intermédio de uma "sociedade da fato";

b.2 - Não ficou comprovado no processo que a au-



Acórdão nº CSRF/01-0.967

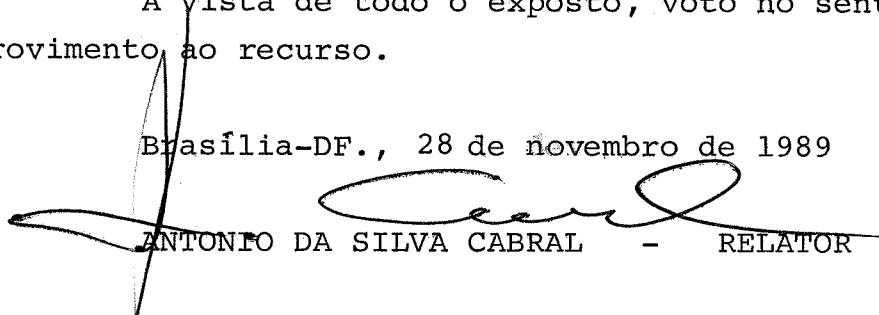
tuada ia além da intermediação de negócios, pouco importando o fato de que essa intermediação seja retribuída por comissões. A questão está em se saber se o agente ou representante da empresa sediada no exterior tenha ou não poderes para obrigar contra tualmente o vendedor, o que não constituiu preocupação da fisca lização, no caso em julgamento;

b.3 - o único fato importante trazido à colação, pelo autuante, foi a circunstância de a empresa estrangeira deter mais de 90% do capital da empresa sediada no Brasil, mas es ta circunstância, por si só, não autoriza o arbitramento;

b.4 - o fato de a autuada assinar no Brasil contrato em nome do vendedor nem sequer foi invocado pela fiscal ização.

À vista de todo o exposto, voto no sentido de se negar provimento ao recurso.

Brasília-DF., 28 de novembro de 1989


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR