



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.728462/2012-67
ACÓRDÃO	1301-007.992 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMERICAN BUREAU OF SHIPPING
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2008

MULTA POR MANUTENÇÃO DE RECURSOS NO EXTERIOR SOB A FORMA DE MÚTUO. IMPROCEDÊNCIA.

Tratando-se de sociedade estrangeira autorizada a funcionar no Brasil, não há que se falar na existência de personalidade jurídica própria da filial ou da representação aqui localizada. Equiparação para fins fiscais (art. 147, II, do RIR/99) que não se estende aos demais negócios civis praticados. Inexistência de mútuo entre a filial e a própria sociedade estrangeira, o que descaracteriza a infração prevista nos arts. 1º, § 2º e 9º da Lei nº 11.371/08.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto por AMERICAN BUREAU OF SHIPPING (fls. 287/300) em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO) que julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário cobrado.

2. Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 112/114) lavrados para exigir multas isoladas de fatos geradores ocorridos em 31/12/2008, em função das infrações de (i) manutenção de recursos no exterior em desacordo com o art. 1º da IN 726/2007 e (ii) falta de informação em Derox dos recursos mantidos ou utilizados no exterior.

3. A DRJ bem sintetizou os elementos relevantes descritos no Termo de Verificação Fiscal (fls. 267/277) que fundamentou a autuação:

Observando-se o comportamento das contas contábeis 110601010011601- ABS AMÉRICAS E CORPOR. - FATURAS; 110601020011602 - ABS AMÉRICAS E CORP. V. CAMBIAL e 110601090011609 - OUTROS CRÉDITOS, subcontas da conta sintética 110600000011599-CONTAS A RECEBER - COLIGADAS, verifica-se que as mesmas possuem saldos crescentes, ou seja, os serviços prestados a pessoas ligadas ao exterior não são liquidados como afirmou o sujeito passivo, como ficará demonstrado nos itens seguintes.

...

Neste ponto, observa-se que apesar das alegações firmadas pelo fiscalizado de que as referidas exportações de serviços para pessoas ligadas são liquidadas, confrontando-se com as informações prestadas na DIPJ 2009, verifica-se que o mesmo declarou na Ficha 36A. Linhal6 - Créditos Com Pessoas Ligadas com saldo inicial de R\$ 5.873.038,50 (cinco milhões, oitocentos e setenta e três mil, trinta e oito reais e cinqüenta centavos) e saldo final de R\$ 7,658.124,25 (sete milhões, seiscentos e cinqüenta e oito mil, cento e vinte e quatro reais e vinte e cinco centavos).

...

Diante dos elementos disponíveis, esta fiscalização concluiu que o sujeito passivo, no ano-calendário sob exame cometeu infrações à legislação tributária, passíveis de lançamento de Multa Isolada, bem como relativas ao PIS e COFINS, e ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, com reflexos de IRRF e CSLL, que serão lançadas em Autos apartados em função da especificidade de cada tributo e da

diferenciação de bases de cálculo. Por conseguinte, passamos a discorrer a partir deste ponto sobre as infrações específicas sujeitas a Muita Isolada.

...

0001 - INFRAÇÕES COMUNS ÀS PESSOAS JURÍDICAS E ÀS PESSOAS FÍSICAS MANUTENÇÃO DE RECURSOS NO EXTERIOR EM DESACORDO COM O ART 1º DA IN 726/2007

Regularmente intimado a comprovar por intermédio de documentos idôneos os valores referentes à exportação de serviços para pessoas ligadas, bem como o efetivo ingresso dos recursos em território brasileiro (ingresso de divisas) ou a manutenção dos mesmos sob a forma de empréstimos/mútuo no exterior, o sujeito passivo informou, em resposta ao Termo de Intimação de 17 de junho de 2011, que os saldos das contas de registro de exportações refletiam os créditos que o ABS Brasil detinha contra clientes no exterior, vinculados ou não, e que eram recebidos e regularmente baixados, não havendo qualquer valor mantido no exterior, tampouco qualquer contrato de mútuo firmado, expresso ou tácito, com qualquer cliente no exterior, vinculado ou não.

Questionado a respeito da elevação constante dos saldos das contas contábeis de registro das exportações para pessoas jurídicas ligadas, conforme já relatado no tópico "DOS FATOS", o sujeito passivo apresentou resposta, em 29 de março de 2012, contendo planilha consolidada dos valores exportados para pessoas ligadas, onde se observa que as referidas exportações efetuadas, não eram liquidadas na data do vencimento, conforme afirmação anterior do sujeito passivo, permanecendo, portanto, no exterior sob a forma de mútuo com empresas ligadas.

O referido mútuo, de forma tácita, fica ainda mais caracterizado pela inércia do sujeito passivo na busca por um modo de cobrança judicial ou extrajudicial dos referidos créditos, reconhecendo e declarando na DIPJ 2009, na Ficha 36A, Linha 16, como crédito com pessoas ligadas, com saldos iniciais e finais elevados.

Tendo em vista que a legislação de regência referente à manutenção de recursos no exterior, veda expressamente o mútuo, Art. 1º, § 2º da Lei 11.371/2006 e IN SRF 726/2007, e que este comprovadamente ocorreu, procedemos neste ato ao lançamento de ofício das Multas Isoladas estabelecidas no Art. 9º da referida Lei, sobre o montante dos saldos das contas de registro de exportação para ABS AMÉRICAS E CORPOR, - FATURAS e ABS AMÉRICAS E CORP. V. CAMBIAL.

4. Inconformada, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 135/142), rejeitada pela DRJ por meio de acórdão (fls. 267/277) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/12/2008

MULTA ISOLADA. RECURSOS MANTIDOS NO EXTERIOR. MÚTUO. VEDAÇÃO.

Constatada a manutenção, no exterior, de recursos decorrentes de exportação sob a forma de mútuo, correta a aplicação da multa isolada por descumprimento de vedação legal.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DERECH. FALTA DE ENTREGA. MULTA ISOLADA. BASE.

A falta ou atraso na apresentação da Declaração sobre a Utilização dos Recursos em Moeda Estrangeira Decorrentes do Recebimento de Exportações-DEREX, acarreta a aplicação de multa regulamentar em função dos meses ou fração de atraso e calculada sobre os recursos mantidos ou utilizados no exterior.

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

5. O Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 287/300), sustentando em síntese que inexistiria qualquer “empresa coligada”, pois a “ABS Brasil” seria a mesma pessoa jurídica que a “ABS EUA”; demonstrado que não há que se falar em empresa ligada, mas sim numa mesma pessoa jurídica, também não há que se falar em mútuo, pois este exige duas partes distintas; a multa de R\$ 1.249.043,75 foi aplicada de forma irregular, devendo ser cancelada.

6. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

7. O Recurso Voluntário foi interposto em 13/08/2019 (fls. 285), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 283), por procurador devidamente habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço do recurso.

8. Como relatado, trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir duas multas isoladas: uma envolvendo a manutenção de recursos no exterior na forma de mútuo e outra por descumprimento de obrigação acessória relativa à necessidade de informação na Declaração sobre a Utilização dos Recursos em Moeda Estrangeira Decorrentes do Recebimento de Exportações (Derex).

9. A primeira infração decorre da vedação prevista no art. 1º, § 2º, da Lei nº 11.371/06, que prescreve o seguinte:

Art.1º Os recursos em moeda estrangeira relativos aos recebimentos de exportações brasileiras de mercadorias e de serviços para o exterior, realizadas por pessoas físicas ou jurídicas, poderão ser mantidos em instituição financeira no exterior, observados os limites fixados pelo Conselho Monetário Nacional.

§2ºOs recursos mantidos no exterior na forma deste artigo somente poderão ser utilizados para a realização de investimento, aplicação financeira ou pagamento

de obrigação próprios do exportador, vedada a realização de empréstimo ou mútuo de qualquer natureza.

10. A inobservância desse dispositivo ocasiona a aplicação das seguintes penalidades, previstas no art. 9º do mesmo diploma normativo:

Art. 9º A inobservância do disposto nos arts. 1º e 8º desta Lei acarretará a aplicação das seguintes multas de natureza fiscal:

I - 10% (dez por cento) incidentes sobre o valor dos recursos mantidos ou utilizados no exterior em desacordo com o disposto no art. 1º desta Lei, sem prejuízo da cobrança dos tributos devidos;

II - 0,5% (cinco décimos por cento) ao mês-calendário ou fração incidente sobre o valor correspondente aos recursos mantidos ou utilizados no exterior e não informados à Secretaria da Receita Federal, no prazo por ela estabelecido, limitada a 15% (quinze por cento).

§ 1º As multas de que trata o caput deste artigo serão:

I - aplicadas autonomamente a cada uma das infrações, ainda que caracterizada a ocorrência de eventual concurso;

II - na hipótese de que trata o inciso II do caput deste artigo:

a) reduzidas à metade, quando a informação for prestada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

b) duplicada, inclusive quanto ao seu limite, em caso de fraude.

§ 2º Compete à Secretaria da Receita Federal promover a exigência das multas de que trata este artigo, observado o rito previsto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

11. A Fiscalização identificou que na contabilidade havia elevação constante de exportações feitas a “pessoas jurídicas ligadas”, as quais não eram liquidadas, razão pela qual representariam mútuo:

Questionado a respeito da elevação constante dos saldos das contas contábeis de registro das exportações para pessoas jurídicas ligadas, conforme já relatado no tópico "DOS FATOS", o sujeito passivo apresentou resposta, em 29 de março de 2012, contendo planilha consolidada dos valores exportados para pessoas ligadas, onde se observa que as referidas exportações efetuadas, não eram liquidadas na data do vencimento, conforme afirmação anterior do sujeito passivo, permanecendo, portanto, no exterior sob a forma de mútuo com empresas ligadas.

12. A Recorrente questiona a condição de pessoas jurídicas ligadas. Afirma que, na realidade, é sociedade estrangeira autorizada a atuar no Brasil, nos termos do art. 1.134 do Código Civil e do art. 60 do Decreto-lei nº 2.627/40 e que tal autorização se deu com o Decreto nº 5.067/48. Destaca que tal autorização não lhe confere nova personalidade jurídica, citando lição

doutrinária nesse sentido, razão pela qual não se poderia sequer falar em mútuo, o qual exige partes distintas.

13. A DRJ analisou a questão da seguinte forma (fls. 273/275):

A primeira objeção levantada pela defesa é a de que não se estaria diante de duas empresas, uma no Brasil e outra no exterior, mas de uma só entidade. Decorre daí que não se poderia cogitar de um mútuo consigo mesmo.

O argumento da contribuinte é construído a partir de autorização para atuar no país, concedida pelo governo brasileiro por meio do Decreto nº 25.067, de 07 de junho de 1948, trazido por ela aos autos.

A atuada é assim qualificada no citado Decreto:

É concedida à sociedade anônima 'American Bureau of Shipping', com sede na cidade de Nova York, Estados Unidos da América, autorização para funcionar na República, com os estatutos que apresentou e com o capital de Cr\$ 20.000,00(...).

Acompanha o Decreto algumas cláusulas regulando a atuação da empresa no país. Dentre elas, para os efeitos da presente discussão, destaca-se a Cláusula V, assim redigida:

Fica entendido que a autorização é dada sem prejuízo do princípio de achar-se a sociedade sujeita às disposições de direito que regem as sociedades limitadas.

Nesse sentido, o Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral apresentado na Impugnação, traz como Código e Descrição da Natureza Jurídica:

217-8 – Estabelecimento, no Brasil, de sociedade estrangeira Segundo a Comissão Nacional de Classificação, tal código corresponde a:

filiais, sucursais, agências ou outros tipos de estabelecimentos subordinados de sociedades estrangeiras, empresárias ou simples autorizadas pelo Governo Federal a funcionar no Brasil, devidamente registradas no órgão competente. Funcionam no território brasileiro com a mesma denominação que têm no país de origem, podendo, entretanto, acrescentar as palavras "do Brasil" ou "para o Brasil".

Essa classificação tem por base os arts. 1.134 a 1.141 do Código Civil.

Esses artigos estão compreendidos dentro do Título II – Da Sociedade, cujas Disposições Gerais determinam que:

Art. 985. A sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos (arts. 45 e 1.150).

Os artigos referidos dispõem:

Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

...

Art. 1.150. O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária

Continuando, os arts. 1.134 a 1.141, estão compreendidos no Título II – Da Sociedade, Subtítulo II – Da Sociedade Personificada, Capítulo XI – Da Sociedade Dependente de Autorização, cujo art. 1.123 é taxativo:

Art. 1.123. A sociedade que dependa de autorização do Poder Executivo para funcionar reger-se-á por este título, sem prejuízo do disposto em lei especial.

Os arts. 1.134 a 1.141, por fim, estão enfeixados na Seção III – Da Sociedade Estrangeira. Cabe aqui trazer alguns excertos, importantes para a discussão:

Art. 1.134. A sociedade estrangeira, qualquer que seja o seu objeto, não pode, sem autorização do Poder Executivo, funcionar no País, ainda que por estabelecimentos subordinados, podendo, todavia, ressalvados os casos expressos em lei, ser acionista de sociedade anônima brasileira.

...

Art. 1.136. A sociedade autorizada não pode iniciar sua atividade antes de inscrita no registro próprio do lugar em que se deva estabelecer.

§ 1º O requerimento de inscrição será instruído com exemplar da publicação exigida no parágrafo único do artigo antecedente (decreto de autorização), acompanhado de documento do depósito em dinheiro, em estabelecimento bancário oficial, do capital ali mencionado.

§ 2º Arquivados esses documentos, a inscrição será feita por termo em livro especial para as sociedades estrangeiras, com número de ordem contínuo para todas as sociedades inscritas; no termo constarão (...).

§ 3º Inscrita a sociedade, promover-se-á a publicação determinada no parágrafo único do art. 1.131. (Art. 1.131. Expedido o decreto de autorização, cumprirá à sociedade publicar os atos referidos nos arts. 1.128 e 1.129, em trinta dias, no órgão oficial da União, cujo exemplar representará prova para inscrição, no registro próprio, dos atos constitutivos da sociedade.)

Art. 1.137. A sociedade estrangeira autorizada a funcionar ficará sujeita às leis e aos tribunais brasileiros, quanto aos atos ou operações praticados no Brasil.

Nesses termos, a legislação brasileira atribui à sociedade estrangeira autorizada a atuar no país personalidade jurídica em termos semelhantes àquela das sociedades nacionais, o que as habilita a realizar suas atividades econômicas, bem como serem sujeitos de direitos e deveres daí decorrentes.

Importa notar que o Código Civil, nos artigos envolvidos na questão das empresas estrangeiras, não cuida da criação de uma entidade nacional, mas de regular a atuação das entidades estrangeiras no território nacional. A entidade continua a ser estrangeira, por ter sido constituída segundo a legislação de seu país de origem, porém, cumpridos todos os requisitos, passa a ser sujeito de direito subordinado às leis brasileiras, incluindo as tributárias.

Portanto, a autuada possui personalidade jurídica distinta das demais que integram sua estrutura societária no exterior, pelo que não subsiste o argumento da defesa de que não existiriam empresas ligadas no exterior e que não poderia realizar “mútuos consigo mesmo”. A legislação brasileira estipula que existem, sim, duas partes distintas, ao contrário do que quer fazer crer a impugnante.

14. Veja-se os dispositivos do Código Civil explicitados pela DRJ dizem respeito à necessidade de *inscrição em registro próprio*, sendo este o momento em que a pessoa jurídica adquire sua personalidade (art. 45 do CC). Porém, no caso das sociedades estrangeiras, entendo que a legislação é clara ao diferenciar a sociedade estrangeira autorizada a funcionar no Brasil e a subsidiária brasileira de sociedade estrangeira, conforme expresso no art. 1.134 do Código Civil. Sobre esse ponto, vale citar a clara exposição de ALBERTO XAVIER:¹

As filiais, agências ou sucursais de sociedades estrangeiras, bem como as filiais, agências ou sucursais de sociedades brasileiras no exterior não têm personalidade jurídica distinta daquela de que são mero prolongamento, sendo o ponto pacificamente reconhecido tanto na doutrina nacional (em contraposição às “subsidiárias” ou “sociedades-filhas”, que têm individualidade jurídica diversa da matriz) como na doutrina estrangeira [...].

As filiais, por não terem personalidade jurídica própria, não podem figurar como partes em contratos de qualquer natureza. De harmonia com os ensinamentos da teoria geral do direito, parte (ou sujeito do negócio) é a pessoa titular dos interesses cuja regulamentação o contrato visa prosseguir. Onde não exista sujeito, por carência de personalidade jurídica, como sucede nas filiais, não pode falar-se em parte de um contrato. Os contratos referentes às filiais, designadamente os de empréstimo externo, têm sempre como partes o único sujeito de direito efetivamente existente e que é a matriz.

¹ Direito tributário internacional do Brasil. – 8ª ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 596-597.

15. Ou seja, a regra geral, no âmbito do direito privado, é a falta de personalidade jurídica da filial da sociedade estrangeira autorizada a atuar no Brasil. Vale destacar que isso não impede, por outro lado, que a legislação fiscal estabeleça regime distinto, como ocorre no caso do art. 147, II, do RIR/99, que *equipara* – o que inclusive reforça a tese de ausência de personalidade própria – as “filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior” a pessoas jurídicas para fins de qualificação como contribuinte do imposto sobre a renda. Nesse sentido, veja-se a Solução de Consulta Cosit nº 351/2017:

PESSOA JURÍDICA ESTRANGEIRA – FILIAL NO BRASIL – EQUIPARAÇÃO COM PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO BRASIL.

A legislação fiscal equipara as filiais, no Brasil, de pessoas jurídicas estrangeiras, às pessoas jurídicas domiciliadas no País, sujeitando-as à normas estabelecidas por esta legislação.

16. Igualmente, a Solução de Consulta Cosit nº 2/2022 destaca que tal equiparação se estende para a Contribuição ao PIS, Cofins e CSLL:

20. Na hipótese de a companhia aérea domiciliada no exterior prestar os serviços de transporte aéreo por intermédio de filial, sucursal, agência ou representação no Brasil, ela será considerada contribuinte do IRPJ da mesma maneira que as demais pessoas jurídicas constituídas de acordo com a legislação brasileira, pagando o imposto com base nº lucro (real, presumido ou arbitrado) apurado no período determinado pela legislação – art. 76, caput, da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958; arts. 158, inciso I, 159, inciso II, 210, 267, e 901, § 1º, do RIR/2018.

21. Nessa situação, a sociedade estrangeira igualmente será contribuinte da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep e da CSLL, por força do art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, do art. 1º, § 1º, da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e do art. 4º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

17. Contudo, tal equiparação se dá no âmbito do imposto sobre a renda e desses demais tributos, para efeitos fiscais, não havendo razão para a sua extensão para os demais atos praticados pela filial. O art. 1º, § 2º, da Lei nº 11.371/2008, ao vedar a realização de “empréstimo ou mútuo de qualquer natureza”, evidentemente faz referência a um negócio jurídico desvinculado da equiparação *fiscal* feita para fins de IRPJ. Neste negócio jurídico, é evidente que são necessários mutuante e mutuário (art. 586 do Código Civil), com personalidades jurídicas distintas e em lados opostos do contrato.

18. Considerando esses elementos, entendo que a alegação da Recorrente de fato procede, não havendo que se falar na configuração de mútuo pela manutenção dos saldos nas contas de registro de exportação ABS AMÉRICAS E CORPOR, - FATURAS e ABS AMÉRICAS E CORP. V. CAMBIAL. Assim, entendo que é o caso de cancelar as penalidades, tanto por ausência de mútuo ou empréstimo no exterior (inc. I do art. 9º da Lei nº 11.371/2008) quanto por

descumprimento de obrigação acessória relativa a esse suposto mútuo (inc. II do art. 9º da Lei nº 11.371/2008).

19. Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário e lhe dou provimento, para cancelar a autuação.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso