

IMPÔSTO DE RENDA — PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS
NO PAÍS E NO ESTRANGEIRO — ATIVIDADE JURÍDICA
E ATIVIDADE FUNCIONAL — PAGAMENTO DE
“ROYALTIES”

— A pessoa jurídica domiciliada no estrangeiro não se pode considerar domiciliada no país pelo fato de estabelecer contratos com firmas nacionais sobre a percepção de “royalties”.

PARECER

J. & P. Coats Ltd., firma industrial domiciliado na Inglaterra, expõe a seguinte consulta:

A Consulente é fabricante de linhas, fios e artigos do mesmo gênero, com estabelecimento fabril em Glasgow, na Escócia, onde tem sua sede e domicílio. É a consulente proprietária de afamados processos de fabricação devidamente patenteados e de igualmente afamadas marcas de fábrica e de comércio. Juntamente com outros fabricantes ingleses, também proprietários de patentes e de marcas, e todos representados pela consulente, como não tivessem interesse de ampliar sua *atividade industrial*, ao mesmo tempo que seus produtos se tornavam afamados mundialmente, deliberaram ceder o uso dessas patentes e marcas, no Brasil, pela seguinte forma:

a) Concederam a um fabricante brasileiro (Cia. Brasileira de Linhas para Coser) o direito ao emprêgo dos processos patenteados e o uso das marcas mediante o recebimento de um “royalty” e sob a condição de que essa fábrica venda com exclusividade a uma firma comercial por eles indicada;

b) a essa firma comercial (*Machine Cottons Ltd.*) terceira em relação a todos, com estabelecimento próprio e personalidade jurídica autônoma, concederam igualmente o direito ao uso das suas marcas de comércio e o privilégio da exclusividade de comércio no Brasil com todos os produtos “coats”, quer saídos da fábrica brasileira, quer os remetidos da Inglaterra.

A fábrica brasileira pertence a uma pessoa jurídica autônoma, com patri-

mônio próprio, fabricando por sua única e exclusiva responsabilidade e vendendo o seu produto à firma comercial mediante faturamento e saque de duplicatas. Igualmente a firma comercial possui instalações próprias, é uma pessoa jurídica autônoma, e as mercadorias que ela compra, revende também por conta própria e mediante faturamento.

A consulente que, como disse, nenhum estabelecimento possui no Brasil, apenas e tão só promoveu com as referidas firmas aqui estabelecidas atos assecuratórios de seus direitos.

Ao serem pagos ou creditados os rendimentos correspondentes aos “royalties”, as referidas fontes vinham descontando e recolhendo, na forma da legislação do impôsto de renda, o impôsto devido pelas pessoas jurídicas domiciliadas no estrangeiro.

Acontece que em dado exercício, por manifesto êrro de direito, a firma comercial, sem que para isso sequer tivesse mandato, preencheu declaração como se a consulente e os demais fabricantes ingleses fôsem domiciliados no Brasil, o que provocou comparecesse uma comissão de agentes da fiscalização ao estabelecimento da firma comercial que, alegando constituir aquela declaração uma *confissão*, efetuou lançamento em nome da consulente, para os exercícios de 1943 a 1946, como se aqui estivesse ela domiciliada.

Que o Sr. Delegado do Impôsto de Renda em São Paulo manteve êsse lançamento, citando que no acórdão 20.931, de 1947, o 1.º Conselho de Contribu-

intes examinando um determinado caso decidira que “as firmas estrangeiras detentoras daqueles processos de fabricação exercem, de fato, uma *atividade industrial* no Brasil”.

*

Em face da consulta e especialmente depois do exame das peças do processo que nos foram exibidas, não temos nenhuma dúvida em afirmar que a pretensão fiscal é manifestamente improcedente. Mais ainda: o único acórdão, que aliás é de 1947, em que agora se apoiou o Sr. Delegado para decidir, além de já estar reformado pelo próprio egrégio 1.º Conselho, por cúmulo, na sua situação, velha, que foi citada, não tinha aplicação ao caso da consulente, simplesmente porque tratava de caso diferente, senão vejamos o acórdão 20.931:

1. Como se vê do primeiro considerando desse acórdão, a premissa ou razão de decidir foi “... que o *rendimento da fabricação* dos produtos em aprêço, das firmas concessionárias dos processos resulta da diferença entre o custo destes e o *preço pelo qual são vendidos* ao consulente F. Mario Bozano...” e

“... que as firmas estrangeiras detentoras daqueles processos de fabricação exercem, de fato, uma *atividade industrial* no Brasil...”

Ora, no caso da consulente ela nada vende, apenas e tão só recebe uma remuneração *pela concessão de suas patentes e marcas*, o que constitui apenas uma atividade puramente jurídica.

Nenhum estabelecimento possui a consulente no Brasil; aqui ela nunca teve qualquer atividade industrial; nem possui qualquer instalação, senão a lei do Imposto de Consumo, no tocante à *atividade industrial*, expressa:

“Não será concedida “Patente de Registro” para fabrico a quem não tiver *instalação suficiente e adequada* aos fins da *fabricação*” (§ 1.º do art. 27). E o art. 40, ainda mais veemente:

“É *contravenção* registrar *fábrica* inexistente”.

Quem tem estabelecimento industrial, com instalações próprias, devidamente habilitada com “Patente de Registro para fabrico”, e fabrica, é a Cia. Brasileira de Linhas para Coser. Quem vende aqui no Brasil é a própria fabricante Cia. Brasileira, para a Machine Cottons, e esta, para seus clientes, tudo por meio de faturas e duplicatas.

A citação do acórdão e da observação de Tito Rezende sobre a reconsideração do acórdão, feitas na informação fiscal, não tem, portanto, o menor cabimento, porque o acórdão como a nota do Mestre Tito Rezende se referem a caso diverso.

Atividade Jurídica e Atividade Funcional — 2. A questão no caso é muito simples. Trata-se de saber se os rendimentos auferidos no Brasil pela consulente, em razão das licenças que concedeu às firmas aqui existentes, estão sujeitos ao regime de tributação de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil (art. 27) ou ao desconto do imposto na fonte, de pessoas jurídicas domiciliadas no estrangeiro (art. 97, “a”).

A resposta está expressa no texto da lei, pois o art. 27 somente alcança: “As pessoas jurídicas de direito privado *domiciliadas* no Brasil...” e o art. 97, “a”, é que a inclui:

“Sofrerão o desconto do imposto à razão da taxa de 15% os rendimentos recebidos:

a) pelas pessoas... jurídicas ... domiciliadas no estrangeiro”.

3. O fato de a consulente ter feito as estipulações referidas com as firmas aqui estabelecidas, poderia ter implicado em virem a ser consideradas, ela e as demais firmas inglesas, domiciliadas no Brasil? É evidente que não.

Antes de tudo é preciso distinguir — se bem a mera *atividade jurídica* pela qual uma firma estrangeira promove o asseguramento de seus direitos e obrigações sem vir aqui se estabelecer, da *atividade funcional*, que se traduz pelo prolongamento ou transferência para cá de suas atividades normais, vindo aqui colocar seu estabelecimento sede,

filiar ou representante a ela subordinado e que seja um seu prolongamento.

A questão já é pacífica e especialmente em matéria do Direito Comercial e Tributário.

Com efeito: Como muito bem acentua Miranda Valverde, exatamente ao esclarecer essa diferença — uma é apenas atributo da *personalidade jurídica* e a outra já consequência do “funcionamento”:

“Daí a consequência de que as sociedades anônimas estrangeiras incluídas, pela lei reguladora de seu estatuto, entre as pessoas jurídicas, podem, *independentemente de autorização para funcionar, adquirir direitos e contrair obrigações, que não positivem o exercício normal, dentro do país, da sua atividade social.* Assim e em princípio, pode a sociedade anônima estrangeira, se pessoa jurídica, embora não autorizada a funcionar no Brasil, adquirir bens no território nacional, *tornar-se credora ou devedora, estar em juízo, como autora ou ré*” (Soc. por Ações, vol. I, n.º 320 — os grifos são nossos).

Igualmente Rubens Gomes de Souza ao tratar do assunto especificamente em matéria de Imposto de Renda, esclarece:

“... a autorização é exigida somente para o “funcionamento” da sociedade no país, entendendo-se por funcionamento a prática dos atos tendentes à realização do fim social, não sendo portanto, pelo menos em princípio, exigida autorização para a prática de simples atos criadores ou assecuratórios de direitos, que não se possam incluir na definição de “funcionamento” (Estudos de Direito Tributário, 1950, pág. 19-20).

Em obra publicada em 1934, “Sociedades Anônimas Estrangeiras”, o Prof. Cesarino Junior remata a conclusão de que necessitam “... de autorização governamental para o exercício de sua atividade funcional, mas independem dela para o exercício de sua atividade jurídica, tanto ativa, como passiva” (pág. 99).

O domicílio da pessoa jurídica no direito privado e no direito tributário:

Local do estabelecimento — 4. A unanimidade dos autores e dos tratados internacionais são acordos em que para os efeitos tributários o domicílio é onde está o *estabelecimento*. Como luva ao caso da consultante Almeida e Reinach, em comentário ao art. 27 e especialmente ao acórdão 20.931, na obra “Imposto de Renda” da Coletânea Lift, salientam com muita precisão:

“De acôrdo com o art. 35, n.º 4, do Código Civil, as pessoas jurídicas sediadas no exterior são domiciliadas no território nacional *quando têm um estabelecimento no país.*”

O estabelecimento pressupõe um local que pertence à sociedade estrangeira e em que esta exerce a sua atividade. O estabelecimento deve ser uma parte da sociedade estrangeira, e os negócios realizados no país devem ser contraídos *em nome e por conta da sociedade sediada no exterior, por preposto seu que esteja investido de amplos poderes de gestão* (Decisão do S.T.F. de 15-1-1921, Rev. Forense, vol. 36, pg. 146 e Prof. Dr. Dorn que representou a Alemanha no Conselho Fiscal da Sociedade das Nações, num artigo sobre o acôrdo entre a Itália e a Alemanha para evitar a dupla tributação, *Steuer und Wir*, 1926, pág. 197 seg).

Não se deve confundir o estabelecimento com o representante autônomo e permanente. Uma sociedade, não obstante possuir um representante nessas condições, não pode ser considerada domiciliada no país.

Há legislações de países em que uma sociedade estrangeira está sujeita ao imposto das pessoas jurídicas uma vez que tenha representante autônomo e permanente. *Mas o nosso regulamento do imposto de renda não adotou disposição dessa natureza, determinando, ao contrário explicitamente, que somente as pessoas jurídicas domiciliadas no país estão sujeitas a esse imposto.*

No caso em espécie, o consultante não é preposto das sociedades estrangeiras, mas uma firma autônoma, devidamente registrada na Junta Comercial. *É verdade, que a fabricação se faz por*

conta das mencionadas empresas estrangeiras, mas a responsabilidade jurídica é exclusivamente assumida pelo consulente. * A atividade não é exercida em local próprio das sociedades concessionárias, mas presumivelmente em estabelecimento do consulente. As firmas sediadas no exterior, não têm, conseqüentemente, *data venia, domicílio no país*, não estando, assim, sujeitas ao imposto das pessoas jurídicas”.

No celebre Código de Direito Internacional Financeiro (Rechtsbuch des Internationalen Finanzrechtes) de Lipfert, editado em 4 línguas, em 1935, no cap. VIII, das normas gerais para evitar a dupla tributação internacional é exatamente a existência ou não do estabelecimento que soluciona o domicílio sendo afastada a hipótese de simples mandatário que não seja *continuação do estabelecimento*. Eis o texto francês de “impostos de fonte” (impôts à la source) sobre a hipótese:

“Le fait, pour une entreprise, d’avoir des relations d’affaires avec un pays étranger, par l’intermédiaire d’un agent vraiment autonome (courtier, commissionaire, etc) *ne constitue pas, pour cette entreprise, l’existence d’un établissement stable dans ce pays*”.

Na recente publicação das Nações Unidas Lake Success, 1948, XVI.2. — “Conventions Fiscales Internationales”, pág. 4, art. 3.º, se lê:

“2. Est réputée établissement (Betriebsstätte), au sens de la présente Convention, une installation permanente de l’entreprise, dans laquelle est exercée en totalité ou en partie l’activité de cette entreprise”. À pág. 7, art. 7.º esclarece:

“Il est convenu de ne pas comprendre dans la notion d’établissement au sens de l’article 3 le fait d’avoir des relations d’affaires exclusivement par l’entreprise d’un représentant absolument indépendant”.

Exatamente essa mesma é a solução da nossa Suprema Côrte. Curioso que hoje (6-12-51), a “Fôlha da Manhã”, de São Paulo, publica na seção “Direito e Justiça”, a seguinte notícia:

“*Domicílio de pessoa jurídica estrangeira* — Em voto proferido, na qualidade de relator, no recurso extraordinário n.º 11.147, de São Paulo, o min. Orosimbo Nonato deu a conceituação de estabelecimento, para efeito de caracterização de domicílio de pessoa jurídica estrangeira, a que se refere o art. 35 do Código Civil. *Os estabelecimentos sítos no Brasil* — esclareceu o conceituado jurista — da pessoa jurídica com sede no estrangeiro, consideram-se domicílio para as obrigações contraídas pelas agências respectivas. *O estabelecimento*, a que alude o Código, é a agência, é a sucursal, dirigida por preposto, *munido de amplos poderes de administração e de representação judicial*”.

5. Ora, a consulente não mantém qualquer estabelecimento no Brasil: Ela apenas estipulou direitos e obrigações, e para isso está habilitada apenas e tão só como pessoa jurídica capaz que é, segundo a sua lei nacional. Não tendo aqui estabelecimento, não pode ser tributada como pessoa domiciliada no país porque isso seria um erro jurídico em face da nossa legislação e jurisprudência.

A declaração errada não cria nem altera a obrigação fiscal — 6. O fato de Machine Cottons Ltd., ter apresentado erradamente uma declaração em nome da consulente tão só, mesmo em direito privado, não tem sentido, porque não estava autorizada, como nenhuma consequência de exação acarreta. A obrigação fiscal é *ex lege*, de natureza pública e por isso mesmo a sua natureza *não se altera por vontade ou erro dos contribuintes* e muito menos de terceiro.

* Observe-se que o caso comentado é o de Bozzano, diferente do de Coats exatamente neste ponto, isto é, no caso de Coats nem sequer a fabricação é por sua conta, mas por conta, risco e responsabilidade da Cia. Brasileira, fabricante dos produtos, que os vende por conta própria à Machine Cottons.

O comentário, por isso, é ainda mais exato e procedente para o caso de Coats.

Em causa que patrocinamos, tivemos ocasião de examinar exatamente esse problema porque o contribuinte havia erradamente feito declaração de débito e foi exatamente a Fazenda vencida nessa preliminar, segundo brilhante e fundamentada sentença do Juiz Cantidiano Garcia de Almeida, aliás já confirmada pelo Tribunal Federal de Recursos. Assim está enérgicamente decidido:

“Lembra a Fazenda de iniciativa dos devedores a denúncia da obrigação, não podendo êles repudiá-la pois de acolhida. Ao fisco descumpria acolhê-la se indevidos os impostos. Não lhe toca receber dívidas, de pura benemerência. Se irregular o tributo lhe competia, quando declarado, repeli-lo, não recolhê-lo como um presente, uma esportula. Carece de fundamento essa idéia da Fazenda para não se revisar a decisão administrativa. Ao contribuinte, ainda, certo, então, da responsabilidade alegada, restava pensar de modo contrário, após, batendo-se por interpretação diversa, frente ao poder a fazê-lo em instância única e definitiva...

.....
Direito adquirido não se estabelece em prol da Fazenda, *máximè partindo de erro, de fato ou de direito.*

A declaração do contribuinte, para o juízo tributário, nada mais é que um elemento de decisão, elemento esse cujo valor poderá ser livremente verificado. Diante de uma declaração que *resulte divergente da verdade em prejuízo do contribuinte, o juízo tributário não tem necessidade de colocar-se em face daquelas interrogações, que tem sentido em presença da confissão — prova legal, isto é, se foi ela “determinada por erro de fato ou por violência”* (autos 20.038/46 do 1.º Of. da Faz. Nac. e Agr. Pet. n. 124 do T. F. R.).

Os autores são unânimes em afirmar a exatidão dessa tese julgada pelo Juízo e pelo Tribunal Federal de Re-

ursos. É bem explícito o seguinte trecho do eminente Prof. Pugliese:

“... a obrigação tributária é uma obrigação de estrito direito público, absolutamente indisponível, quer da parte da Administração, quer da parte do contribuinte, não compromissível nem transigível. O vínculo obrigatório não pode surgir se não existe uma norma de lei que determine seu nascimento, em relação a um determinado fato jurídico, ao qual a lei atribua a eficácia de fazer surgir uma obrigação tributária. Portanto, se se pode admitir que, em direito privado tenha eficácia uma confissão determinada de um erro de direito não se pode absolutamente admitir no direito tributário que uma obrigação possa surgir sem uma norma positiva de lei que a cria, sem uma causa jurídica que a justifique, em virtude de uma simples declaração, voluntária ou involuntária de um indivíduo.

Se um poder impositivo não existe, a errada declaração do contribuinte não pode criá-lo, nem o caráter objetivo da ilegitimidade do ato administrativo pode mudar, pela errônea declaração do próprio contribuinte” (La Prova nel Processo Tributário, ed. Decam, Padova, 1935, p. 97).

Vê-se pois, que nenhuma razão assiste aos fiscais em alegar que a apresentação de declaração pela Machine foi uma confissão de Coats (sic), pois a êles, ao invés de pretender dar a êsse erro de direito natureza de confissão, cumpria tê-lo corrigido, * porque divergente da obrigação prevista na lei.

Os “Royalties” e a *Jurisprudência do egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes* — 7. A convenção de “royalties” não é nenhuma novidade, em quaisquer das suas modalidades, de resto muito conhecida do egrégio Primeiro Conselho.

O conhecido Manual do Imposto de Renda de Montgomery *, à pág. 194, dando o conceito do termo, transcreve o texto do próprio regulamento do im-

* Vide sobre o assunto os itens 9 e 10 de nosso trabalho publicado na *Revista do Centro de Estudos Fiscais dos Agentes do Imposto de Consumo*, n.º 1, de 1949, p. 21 e reproduzido pela *Revista de Direito Administrativo*, vol. 16, p. 350.

* *Federal Income Tax Handbook*, N. Y., 1939.

pôsto de renda dos E.E.U.U. que, em vernáculo, será:

“O termo “royalties” abrange as somas recebidas em razão do uso ou do privilégio de usar patentes, direitos autorais, segredos de processos e fórmulas de fabricação, clientela (fundo de comércio), *marcas de comércio*, marcas de fábrica, franquias e outras propriedades semelhantes. (The term “royalties” includes amounts received for the use or for the privilege of using patents, copyrights, secret processes and formulas, good will, trade manys, trade brands, franchises and other like property)”

Eis aí a natureza dos royalties.

Vejamos agora como o Primeiro Conselho de Contribuintes já produziu, sobre a matéria, remansosa jurisprudência, tôda no sentido de que as prestações de serviços feitos por entidades domiciliadas no exterior, como também os rendimentos provenientes de “royalties” pagam o impôsto pelo art. 97:

Já em 1947 temos o acórdão 21.084:

“... está caracterizada a prestação de serviços, cujo pagamento à entidade domiciliada no exterior ficará sujeita à tributação, nos termos do art. 97 do regulamento” (*Rev. Fisc.*, n.º 142).

Em 1949 o acórdão 23.162, que reformou o 20.931, e esclareceu a tese jurídica de que as importâncias que “remete às firmas concessionárias, melhor se classificam como remuneração pelo uso de métodos de fabricação”

“... finalmente a taxa de 10% (hoje 15%) do art. 97 é devida quando da remessa desses lucros para o exterior”

Agora em 1951 temos os acórdãos 29.846 e 29.923, que reconhecem expressamente a regularidade da convenção dos “royalties”:

“... quanto aos “royalties” tributados nos exercícios de 1945 a 1946, êsses em tese, como reconheceu a própria repartição, representam despesas vinculadas à percepção do rendimento, e que tal royalty é regulado por acôrdo feito entre o recorrente e a sociedade estrangeira que tem o domínio da marca e do nome (*Rev. Fisc.*, n.º 184). E ainda por unanimidade de votos é o acórdão n.º 30.337, publicado na *Rev. Fiscal* de 1951 sob o n.º 315, sobre “licença e assistência técnica, para uso das patentes e licenças de fabricação exclusiva no Brasil”, e a ementa é a seguinte:

“... planos, desenhos e informações técnicas ligados a outros pactos contratuais para objetivação desses planos, resulta em prestação de serviços, *sujeita ao desconto na fonte*, como bens pertencentes a residentes no exterior”

Por todos êsses fundamentos é que afirmamos entender absolutamente impropriedade a pretensão fiscal de que dá notícia a consulta.

S. M. J.

São Paulo, 6 de dezembro de 1951.
— Rui Barbosa Nogueira, advogado em São Paulo.