



Receita Federal

SRRF04/Disit

Fls. 1

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 4ª RF

Solução de Consulta nº 4 - SRRF04/Disit

Data 23 de janeiro de 2013
Processo XXXXXXXXXXXXXXX
Interessado XXXXXXXXXXXXXXX
CNPJ/CPF XXXXXXXXXXXXXXX

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Direito Tributário Internacional. Elementos de estraneidade. Tributação sintética do chamado “doing business”, no Brasil, por empresa domiciliada no exterior. Princípio da força de atração restrita do estabelecimento permanente de caráter pessoal. Formas contratuais de atuação da pessoa jurídica não residente que prescindem de instalação material própria. Equiparação de pessoa jurídica forânea a pessoa jurídica residente. Princípio da absorção.

No caso de serem efetuadas vendas, no Brasil, por intermédio de representante (residente ou domiciliado no País) de pessoa jurídica domiciliada no exterior, o qual detenha mandato com poderes para obrigar contratualmente o vendedor para com o adquirente no território nacional, quando faturadas diretamente a este, o arbitramento do lucro da empresa estrangeira no Brasil será determinado mediante a aplicação do percentual de presunção legalmente previsto sobre a receita bruta, acrescido de vinte por cento.

Dispositivos Legais: Lei nº 3.470, de 1958, art. 76, § 3º; Portaria MF nº 228, de 1974; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 398, 399, 519, 532 e 539.

Relatório

Trata-se de consulta interposta pela pessoa jurídica acima nominada, por intermédio da profissional da advocacia identificada à fl. 06 dos autos. Esta afirma que a (...) é empresa estrangeira, localizada no Reino Unido, devidamente inscrita no CNPJ, que pretende adquirir imóvel e/ou obter direitos aquisitivos sobre imóveis situados no Brasil, para posterior revenda. Diz que haverá ganhos nas operações de revenda e cessão de direitos sobre tais imóveis, realizadas pela consulente no País. De seguida, colaciona o disposto no art. 18 da Lei nº 9.249,

de 26 de dezembro de 1995, incorporado ao art. 685, § 3º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Indaga se poderá optar pelo regime de tributação do IRPJ com base no lucro presumido, no tocante aos ganhos obtidos nas operações de compra, venda e cessão de direitos de imóveis situados no Brasil. Em apertada síntese, é o relatório.

Fundamentos

2. Inicialmente, cumpre ressaltar que, conforme a documentação atravessada aos autos pela própria requerente, a empresa em questão é, com efeito, domiciliada no exterior. Assim sendo, convém aduzir o ensinamento de Moreira Filho:

Dentro da normatividade fiscal, os critérios de estraneidade se apresentam na regra-matriz de incidência tributária especialmente sob a forma de fatos econômicos tributáveis promovidos extraterritorialmente por residentes e fatos econômicos tributáveis promovidos territorialmente por não residentes. Os elementos de estraneidade configuram, portanto, atributo da hipótese tributária, que se põe apta a colher fatos impositivos levados a cabo além do território, por residentes, como também a cooptar fatos tributáveis praticados dentro do território, por não residentes.¹

3. A Instrução Normativa RFB nº 1.183, de 19 de agosto de 2011, preceitua:

Art. 5º. São também obrigados a se inscrever no CNPJ:

(...)

XV - entidades domiciliadas no exterior que, no País:

a) sejam titulares de direitos sobre:

1. imóveis;

(...)

5. contas-correntes bancárias;

6. aplicações no mercado financeiro;

7. aplicações no mercado de capitais;

8. participações societárias;

9. bens intangíveis com prazo de pagamento superior a 360 (trezentos e sessenta) dias;

10. financiamentos;

4. Assinale-se que a peticionante anexou às fls. 07/10 cópia de procuração, subscrita por (...), traduzida por tradutora pública juramentada, que lhe dá direito a negociar, em relação a todos os aspectos, no tocante a compra e venda de imóveis localizados no País.

¹ Cfr. MOREIRA FILHO, Aristóteles. Os critérios de conexão na estrutura da norma tributária. In: TÔRRES, Helene Taveira (Coord.). Direito Tributário Internacional Aplicado. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pág. 344.

5. Outrossim, é de frisar que o tratamento tributário brasileiro aplicável às rendas de pessoas jurídicas não residentes possui dois regimes²: i) o regime jurídico de tributação definitiva na fonte nacional (tratamento isolado dos rendimentos ou modelo analítico); e ii) o regime aplicável aos domiciliados no exterior *equiparados* às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, pela “força de atração” de um estabelecimento permanente (filial, sucursal ou representante), submetendo todos os rendimentos ao regime de lucro de empresa, levantado pela sistemática própria de apuração do lucro das pessoas jurídicas estabelecidas no País (“princípio da absorção” do estabelecimento permanente)³. Pelo princípio da força de atração restrita ou limitada, o lucro passível de tributação é aquele decorrente do exercício efetivo das atividades específicas do estabelecimento permanente, vinculadas à fonte efetiva de rendimentos percebidos no território do Estado pela pessoa jurídica não residente (*effectively connected income*).⁴

6. No primeiro caso, a lei considera os rendimentos percebidos pelos não residentes isolada ou analiticamente, submetendo cada um, individualmente, ao tratamento que lhe for aplicável. Na segunda hipótese, há o exercício no território brasileiro de uma atividade à qual são imputáveis os rendimentos através de uma organização de pessoas ou bens, e que permite afirmar que o residente no exterior está realizando negócios (*doing business*)⁵ no Brasil. O regime de equiparação, portanto, é o que melhor corresponde aos rendimentos de empresa resultantes da atividade de venda de bens e serviços.

7. No tocante, designadamente, ao mencionado regime analítico de retenção do Imposto de Renda na fonte, que vigora para a generalidade dos rendimentos e ganhos de capital atribuídos a residentes no exterior que não dispõem no Brasil de filiais, sucursais ou representantes, importa transcrever os arts. 682 e 685 do aludido RIR/1999:

Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "a");

² Cfr. TÓRRES, Heleno. Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas. 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Revista dos Tribunais, 2001, págs. 202, 203, 334 e 335, e XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 7 ed. – Rio de Janeiro : Forense, 2010, págs. 435 e 436.

³ Cfr. XAVIER, op. cit., págs. 436, 520 e 524.

⁴ Cfr. TÓRRES, op. cit., págs. 325/326 e 330/335.

⁵ Cfr. XAVIER, op. cit., págs. 436 e 520.

II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os mencionados no art. 17 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "b");

III - pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do § 1º do art. 19 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "c", e Lei nº 9.718, de 1998, art. 12);

IV - pelos contribuintes que continuarem a perceber rendimentos produzidos no País, a partir da data em que for requerida a certidão, no caso previsto no art. 879 (Lei nº 3.470, de 1958, art. 17, § 3º).

(...)

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

- a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;
- c) as pensões alimentícias e os pecúlios;
- d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

- a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;
- b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.

§ 1º Prevalecerá a alíquota incidente sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos residentes ou domiciliados no País, quando superior a quinze por cento (Decreto-Lei nº 2.308, de 1986, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

§ 2º No caso do inciso II, a retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável o adquirente ou o procurador, se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior.

§ 3º O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País (Lei nº 9.249, de 1995, art. 18). (grifos nossos).

8. Nesse diapasão, o art. 26 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, veio a preceituar o seguinte:

Art. 26. O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil.

9. O supratranscrito dispositivo foi disciplinado pela Instrução Normativa (IN) SRF n.º 407, de 17 de março de 2004, nestes termos:

Art. 1.º. Estão sujeitos à incidência do imposto de renda, à alíquota de quinze por cento, os ganhos de capital auferidos no País, por pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que alienarem bens localizados no Brasil.

Parágrafo único. O responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda de que trata o *caput* será:

I - o adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil; ou

II - o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior.

Art. 2.º. O ganho de que trata o art. 1.º, decorrente de operação em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

§ 1.º. Para efeito deste artigo, considera-se país com tributação favorecida aquele que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota inferior a vinte por cento.

§ 2.º. O disposto no *caput* não se aplica aos rendimentos de aplicações financeiras e aos ganhos em renda variável de que trata o art. 81 da Lei n.º 8.981, de 29 de janeiro de 1995, que se sujeitam às mesmas regras estabelecidas para os residentes e domiciliados no País.

Art. 3.º. O imposto de renda na fonte a que se referem os arts. 1.º e 2.º deverá ser recolhido na data da ocorrência do fato gerador, sob o código 0473.

10. De outra banda, o direito brasileiro submete dois casos ao regime de equiparação a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, conforme o art. 147, incisos II e III, do RIR/1999:

Art. 147. 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 n.º 5.844, de 1943, art. 27, Lei n.º 4.131, de 3 de setembro de 1962, art. 42, e Lei n.º 6.264, de 1975, art. 1.º);

II - as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior (Lei n.º 3.470, de 1958, art. 76, Lei n.º 4.131, de 1962, art. 42, e Lei n.º 6.264, de 1975, art. 1.º);

III - os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País (Lei n.º 3.470, de 1958, art. 76).

11. Depreende-se dos autos que a pessoa jurídica em tela não possui filial no País, mas exerce atividade no território nacional por meio de representante. Sabe-se que, na hipótese de a venda (exportação-importação) ser direta, ou seja, sem intermediários, o contrato considera-se celebrado totalmente no exterior. No entanto, no caso de o vendedor atuar no país de domicílio do comprador através de intermediário (interposição negocial de pessoas), a lei tributa o

estabelecimento de caráter pessoal, como se este fosse uma organização de pessoas e bens equiparada a empresa independente, análoga a uma filial de pessoa jurídica residente no exterior⁶. Veja-se a dicção do art. 76, *caput* e parágrafos, da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958 (incorporados aos arts. 398, 399 e 539 do RIR/1999):

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

§ 1º. Para os efeitos deste artigo, o agente ou representante do comitente com domicílio fora do país deverá escriturar os seus livros comerciais de modo que demonstre, além dos próprios rendimentos, os lucros reais apurados nas operações de conta alheia, em cada ano.

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

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

12. A seu turno, a Portaria MF nº 228, de 08 de maio de 1974, assim regulamentou o art. 76 da Lei nº 3.470, de 1958:

3. Em relação às vendas faturadas diretamente pelo vendedor residente ou domiciliado no exterior ao comprador no Brasil, o disposto no artigo 76, parágrafo 3º, da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, deve ser aplicado de acordo com a seguinte interpretação:

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 negócios, 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 este poderes para obrigar contratualmente o vendedor;

d) o fato de o representante legal ou procurador do vendedor assinar eventualmente no Brasil contrato em nome do vendedor não é suficiente para determinar a aplicação do disposto no artigo 76, parágrafo 3º, da Lei nº 3.470.

⁶ Cfr. XAVIER, op. cit., pág. 538.

13. O art. 76 da Lei nº 3.470, de 1958, bem como a Portaria MF nº 228, de 1974, foram incorporados ao texto do vigente RIR/1999, com pequena adaptação, tendo em vista as modificações ocorridas na tributação do Imposto de Renda ao longo das últimas décadas. Se não, vejamos:

Art. 253. As disposições desta Seção aplicam-se também às filiais, sucursais, agências ou representações, no Brasil, das pessoas jurídicas com sede no exterior, devendo o agente ou representante do comitente com domicílio fora do País escriturar os seus livros comerciais, de modo que demonstrem, além dos próprios rendimentos, os lucros reais apurados nas operações de conta alheia, em cada período de apuração (Lei nº 2.354, de 1954, art. 2º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 76 e § 1º).

Parágrafo único. Para apuração do resultado das operações referidas no final deste artigo, o intermediário no País que for o importador ou consignatário da mercadoria deverá escriturar e apurar o lucro de sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior, observado o disposto no parágrafo único do art. 398 (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76 e §§ 1º e 2º).

(...)

Art. 394. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

(...)

§ 11. Do imposto devido correspondente a lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior não será admitida qualquer destinação ou dedução a título de incentivo fiscal (Lei nº 9.430, de 1996, art. 16, § 4º).

(...)

Art. 398. As normas deste Decreto 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, de 1958, art. 76).

Parágrafo único. O disposto neste artigo 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 estes as vendam no País por ordem e conta dos comitentes, obedecidas as seguintes regras:

I - o intermediário no País que for o importador ou consignatário da mercadoria deverá escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76, § 1º);

II - o lucro operacional do intermediário será a diferença entre a remuneração recebida pelos seus serviços e os gastos e despesas da operação que correrem por sua conta;

III - o lucro operacional do comitente será a diferença entre o preço de venda no Brasil e o valor pelo qual a mercadoria tiver sido importada acrescido das despesas da operação que correrem por sua conta, inclusive a remuneração dos serviços referidos no inciso anterior;

IV - na falta de apuração, nos termos dos incisos anteriores, os lucros do intermediário e do comitente serão arbitrados na forma do disposto neste Decreto;

V - o intermediário no País cumprirá os deveres previstos para as filiais de empresas estrangeiras autorizadas a funcionar no País e será responsável pelo imposto devido sobre o lucro auferido pelo seu comitente.

Venda Direta através de Mandatário

Art. 399. 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 art. 539 (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76, § 3º).

(...)

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

I - um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no *caput*;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

§ 2º No caso de serviços hospitalares aplica-se o percentual previsto no *caput*.

§ 3º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 2º).

§ 4º A base de cálculo trimestral das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até cento e vinte mil reais, será determinada mediante a aplicação do percentual de dezesseis por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

§ 5º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte, bem como às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, parágrafo único).

§ 6º A pessoa jurídica que houver utilizado o percentual de que trata o § 5º, para apuração da base de cálculo do imposto trimestral, cuja receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite de cento e vinte mil reais, ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurado em relação a cada trimestre transcorrido.

§ 7º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a diferença deverá ser paga até o último dia útil do mês subsequente ao trimestre em que ocorreu o excesso.

(...)

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

(...)

Art. 539. No caso de serem efetuadas vendas, no País, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior, quando faturadas diretamente ao comprador, o rendimento tributável será arbitrado de acordo com o disposto no art. 532.

Parágrafo único. Considera-se efetuada a venda no País, para os efeitos deste artigo, quando seja concluída, em conformidade com as disposições da legislação comercial, entre o comprador e o agente ou representante do vendedor, no Brasil, observadas as seguintes normas:

I - 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;

II - não caberá o arbitramento no caso de vendas em que a intervenção do agente ou representante tenha se limitado à intermediação de negócios, 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;

III - o fato exclusivo de o vendedor participar no capital do agente ou representante no País não implica atribuir a este poderes para obrigar contratualmente o vendedor;

IV - o fato de o 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. (g.n.).

14. Noutro giro, o festejado doutrinador Alberto Xavier elucidada:

No caso de a venda (exportação-importação) ser direta, isto é, sem auxílio de intermediários, o contrato presume-se celebrado totalmente no exterior e a renda imputada diretamente ao território do domicílio do vendedor. Todavia, coloca-se a questão de saber se não haverá já alguma conexão relevante com o país de domicílio do comprador, no caso de o vendedor aí atuar através de intermediário (interposição negocial de pessoas). Em determinadas circunstâncias, a conexão pode ser tão forte que leve o legislador a reconhecer que a venda se realizou neste último país através de estabelecimento aqui localizado, estabelecimento de caráter *pessoal*, por contraposição ao estabelecimento propriamente dito, de caráter real. Assim procedendo, a lei presume que o lucro foi realizado no país em que tal “estabelecimento” se situa e tributa-o como se fosse imputável a uma organização de pessoas e bens equiparada, para efeitos fiscais, a empresa independente, ou seja, como se fosse imputável a um patrimônio autônomo personificado, análogo à filial da pessoa jurídica residente no exterior. A análise do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, bem como da Portaria nº 228 que visou a esclarecer o seu alcance, e cujos dispositivos foram reproduzidos nos arts. 398, 399 e 539 do RIR/1999, conduz à conclusão de que a lei só assimilou a estabelecimento permanente, tributável como empresa independente, os casos de interposição negocial de pessoas que tecnicamente se caracterizam como de comissão e de representação, excluindo porém deste regime as figuras afins do nuncio e do mediador. E isto por entender que só naqueles casos se pode

reconhecer a existência de uma participação autônoma e distinta da pessoa domiciliada no exterior na ordem tributária da residência do comprador, idônea para fundamentar a tributação local de todos ou parte dos lucros imputáveis à operação, ao revés do que sucede nos casos do nuncio e do mediador que se limitam a auxiliar, sem autonomia, uma operação realizada no exterior. O art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, determinou assim: (...) Foram numerosas as dificuldades suscitadas pela interpretação e aplicação deste preceito, que fez correr rios de tinta. Precisamente para esclarecer as dúvidas dele decorrentes, surgiu a Portaria nº 228 do Ministro da Fazenda, de 8 de maio de 1974, a qual introduziu a distinção entre vendas faturadas direta e indiretamente ao comprador no Brasil, subdistinguindo, na primeira hipótese, os casos em que os intermediários (comissários, mandatários, agentes ou representantes) tenham ou não poderes para obrigar contratualmente o vendedor. Todavia, a flutuação da terminologia da lei para designar os intermediários, bem como a ausência de caráter técnico-jurídico da linguagem utilizada pela Portaria, ao distinguir faturamento direto e indireto, tornam imprescindível o recurso às categorias já elaboradas pela teoria geral do direito para caracterizar os diversos casos de interposição de pessoas na celebração de negócios jurídicos. B) Comissão e representação. No caso da comissão (Código Civil de 2002, art. 693, que substituiu o art. 165 do Código Comercial revogado pelo CC de 2002), ocorre a figura da interposição gestória, ou da representação indireta, a qual é objeto de um contrato de mandato, mandato esse, porém, que não confere poderes de representação. Com efeito, o comissário celebra negócios em nome próprio, embora por conta alheia, ao invés do representante, que celebra negócios em nome alheio. Na representação, os efeitos jurídicos do contrato inscrevem-se diretamente na esfera jurídica do representado (e, por isso, a Portaria nº 228 se refere a “faturamento direto”), enquanto na comissão os efeitos jurídicos do contrato são primeiro imputados ao comissário, o qual carece de, ulteriormente, celebrar negócio translativo para que estes circulem para a esfera jurídica do comitente (e daí a alusão a “faturamento indireto”). Pode colocar-se a questão de saber em que medida se explica que a atuação do comissário determine a tributação do comitente. Tal tributação é facilmente explicável no caso do representante, pois este pratica atos em nome do representado, de tal sorte que a renda obtida através de tais atos se insere diretamente na esfera patrimonial do primeiro. A renda está na titularidade do representado, embora imputada a um patrimônio autônomo seu, situado no país em que atua o representante. (...). Comissário e representante são havidos, pela lei fiscal, como estabelecimentos permanentes dos comitentes e representados (*estabelecimento pessoal*), gozando de autonomia patrimonial e sendo tributados como se de empresa independente se tratasse. Mas é o comitente residente no exterior que é *equiparado*, pela lei fiscal, a *pessoa jurídica* (art. 147, III, do RIR). Impõe-se, pois, a separação rigorosa entre o lucro do comitente e do representado, por um lado (sujeito ao regime de tributação do lucro das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e à retenção na fonte sobre lucros, em termos idênticos aos das filiais) e os rendimentos próprios do comissário e do representante, por outro, pelo que a lei impõe a sua escrituração separada (RIR, art. 398, parágrafo único). Nos casos de “faturamento indireto”, ou seja, de remessa para o Brasil de mercadorias consignadas a comissários, para que estes as vendam no país por conta e ordem dos comitentes, aplicam-se as seguintes regras: o lucro operacional do comitente será a diferença entre o preço de venda no Brasil e o valor pelo qual a mercadoria tiver sido importada, acrescido das despesas de operação que correrem por sua conta, inclusive a remuneração dos serviços atrás referidos;

o lucro operacional do comissário será a diferença entre a remuneração recebida pelos seus serviços e os gastos e despesas de operação que correrem por sua conta (art. 398, parágrafo único, incisos I e II, do RIR). No caso de representação, ou seja, de “faturamento direto”, o lucro do representado é fixado presuntivamente em 20% do preço total de cada venda (ars. 399 e 539 do RIR). Não se confunde com a comissão e a representação (não estando sujeito ao regime fiscal destas) o contrato de concessão ou distribuição, pois o concessionário atua em seu nome e por conta própria, adquirindo a propriedade das mercadorias por compra ao fabricante ou ao fornecedor para depois as revender a terceiro. Aqui, o lucro é exclusivamente imputado ao concessionário, no Brasil, e consiste no resultado das vendas que realiza. C) *As figuras do nuntius e do mediador: delegação de assinatura.* Do regime que acabou de se descrever estão excluídos os casos de interposição de pessoas na conclusão de negócios jurídicos que não se podem caracterizar nem como comissão nem como representação, e dos quais os mais frisantes são o do *nuntius* e o do *mediador*. Ao contrário do que sucede com o representante – que substitui a sua vontade à do *dominus negotii* -, gozando de autonomia e liberdade na iniciativa, forma, oportunidade ou conteúdo do negócio -, o *núncio* é um simples instrumento de transmissão da vontade do *dominus*, a qual já surgiu manifestada com todos os elementos necessários à celebração do negócio. A lei fiscal consagrou a figura do núncio, ao excluir do regime de arbitramento o intermediário que não tem poderes para, no Brasil, obrigar contratualmente o vendedor para com o adquirente (embora, com manifesta impropriedade técnica, continue a referir-se-lhe como representante, o que não é). Em tais casos, a venda não se reputa realizada no Brasil, pelo que o resultado da operação é diretamente imputado ao país do vendedor. Em preceitos meramente declaratórios, a lei esclarece que não descaracteriza a figura do núncio, não implicando atribuir-lhe poderes para obrigar contratualmente o vendedor, o fato exclusivo de o vendedor participar no capital do intermediário, nem o fato de este assinar eventualmente no Brasil contrato em nome do vendedor (art. 539, parágrafo único, incisos III e IV, do RIR). Entendemos que configura um caso de *nuntius* a hipótese de mera *delegação de assinatura*, em que um mandatário de pessoa residente no exterior se limita a dispor de procuração para assinar atos jurídicos cujo conteúdo e cuja oportunidade não pode influenciar, mas obtendo vantagens de celeridade negocial, enquanto se evitam remessas e devoluções de documentos. O ato jurídico quanto ao qual ocorreu o “mandato de assinatura” é imputável ao mandante, e, se este se encontra no exterior, o ato reputa-se ter sido aí celebrado, ainda que assinado no Brasil. Desta sorte, mesmo a prática reiterada de assinaturas de contratos, no Brasil, não configura “funcionamento” da empresa estrangeira no Brasil, sujeito a autorização administrativa e gerador de um regime fiscal de equiparação a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Mesmo, porém, no caso em que a delegação de assinatura coexista com outros poderes, só a prática *habitual* de atos jurídicos no território brasileiro caracteriza exercício de atividade funcional, gerador de tributação, sendo irrelevantes os meros “atos isolados”. Um outro caso de celebração subordinada de compra e venda, que também escapa ao regime de equiparação, é o *mediador*, o qual se distingue do representante e do núncio, pois, enquanto estes atuam (com ou sem liberdade) na fase de declaração negocial, o mediador intervém numa fase preparatória ou preliminar e que tende à sua preparação. Um caso especial de mediador é o *agente*, que a doutrina tem distinguido do representante por não concluir negócios jurídicos, antes se limitar a promovê-los com caráter de habitualidade numa certa área territorial. Também a lei fiscal excluiu o mediador do regime de arbitramento,

ao declarar que este não se aplica “no caso de vendas em que a intervenção do agente ou representante tenha-se limitado à intermediação de negócios, obtenção ou encaminhamento de pedidos ou propostas, ou outros atos necessários à mediação comercial, ainda que estes serviços sejam retribuídos com comissões ou outras formas de remuneração, desde que o agente ou representante não tenha poderes para obrigar contratualmente o vendedor” (RIR, art. 539, parágrafo único, inciso II). Também, nesta hipótese, a venda não se reputa realizada no Brasil. É, por exemplo, o que sucede se uma sociedade estrangeira de seguros vende seguros a clientes domiciliados no Brasil, através de intermediários sem poderes para obrigar referida sociedade. Em suma: o regime de equiparação a pessoa jurídica domiciliada no Brasil e de arbitramento do lucro no caso de vendas diretas através de intermediário só se aplica no caso de a lei reputar a venda realizada no Brasil. E a conexão fundamental para localizar no país a celebração do contrato é a existência de poderes desse intermediário para obrigar contratualmente o vendedor. (...) *E) Realização das operações no país.* Para que as operações sejam tributáveis no Brasil não basta que no Brasil esteja domiciliado o representante da sociedade estrangeira: é ainda necessário que as operações sejam realizadas no país. É o que decorre da referência feita a “resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no país” (arts. 147, III, e 398 do RIR/1999). Que deve entender-se por operações realizadas no País? Entendemos que esta expressão se refere, não ao lugar da celebração do contrato, mas ao lugar onde se localiza a fonte de produção e pagamento do rendimento, ou seja, o local de domicílio da pessoa destinatária da venda dos bens. É o que resulta nitidamente do art. 539, parágrafo único, do RIR, quando esclarece que uma venda considera-se efetuada no País “quando seja concluída, em conformidade com as disposições de legislação comercial, entre o comprador e o agente ou representante do vendedor, no Brasil”, de tal modo que o negócio nunca será considerado realizado no País se ambas as partes contratantes forem domiciliadas no exterior. Pode, pois, o representante estar domiciliado no Brasil, o contrato ser celebrado no Brasil, mas se as partes intervenientes não são residentes no Brasil, o negócio é integralmente realizado no exterior, não sendo por conseguinte tributável no Brasil. E compreende-se que assim seja, uma vez que, nesses casos, a transação ocorre inteiramente fora da economia brasileira, não havendo nenhuma conexão relevante que justifique a tributação pelo Brasil. (...) Estabelecimentos pessoais: representantes dependentes. As empresas internacionais exercem frequentemente a sua atividade no estrangeiro através de representantes. Não admira, pois, que se tenha procurado conferir a estas pessoas a qualidade de estabelecimentos permanentes para fundar a tributação de rendimentos através delas produzidos num dado território. Assim, as convenções contra a dupla tributação assimilam aos estabelecimentos materiais ou reais, os estabelecimentos pessoais. (...) o representante dependente deve ser juridicamente investido dos poderes que lhe permitam celebrar contratos em nome da empresa (caso contrário não se estará perante um estabelecimento permanente), devendo, além disso, depender economicamente da empresa representada, estando submetido à sua direção, sendo remunerado por salário fixo e reembolsado dos seus encargos gerais.⁷

⁷ Op. cit., págs. 538 a 544, 555 e 556.

15. Heleno Tôrres explana:

O estabelecimento permanente pessoal. Na fiscalidade internacional, a noção de estabelecimento permanente, como já foi dito, possui a função de servir como um critério de conexão, posto para vincular a pessoa jurídica não residente ao território do Estado de instalação da base fixa de negócios. Mas existem casos cujo modo de presença da pessoa jurídica não residente prescinde de uma instalação material própria. São as formas contratuais de atuação, de tal modo organizadas que proporcionam suficientes indícios de sua existência, justificando a sua autônoma tributação sobre os rendimentos oriundos das operações ali realizadas ou dos serviços ali prestados. Melhor, não dispondo de uma instalação material própria, as empresas podem efetuar, em modo habitual, negócios por meio de pessoas físicas ou jurídicas, assalariadas ou não (...). Quando uma empresa estrangeira deseja atuar diretamente em um determinado mercado, pode escolher entre uma instalação material, por seus próprios meios, ou através de outras pessoas que a representem no mercado almejado. Tal escolha interessa sobremaneira ao Fisco, principalmente pela necessidade de determinação do tipo de tratamento tributário a ser aplicado ao não residente. (...) Quando a operação for realizada por meio de um intermediário (comissário, mandatário ou representante), o tratamento fiscal dos rendimentos oriundos da operação deverá ser aplicado em equiparação ao tratamento das pessoas jurídicas residentes, considerando o “intermediário” como estabelecimento permanente, idôneo para ser constituído como centro de imputação jurídica, aos fins tributários – tudo a depender da forma de relação contratual existente entre a empresa e este intermediário. (...) As formas contratuais admitidas como espécies de estabelecimento permanente pessoal. As formas de “intermediação” possíveis para que uma pessoa jurídica não residente possa realizar negócios no território de um Estado, oriundas de acordo contratual, podem se dar através de comissão ou mandato, ou mediante representação. Estes sujeitos podem ser dependentes ou independentes em relação à matriz, mas apenas os dependentes são qualificáveis como estabelecimento permanente. Os sujeitos dependentes – mandatários – recebem poderes (por procuração) que lhes permitem celebrar contratos em nome e por conta e risco da empresa não residente, seja de que natureza for (salvo a mera compra de mercadorias) com atuação economicamente dependente da empresa mandante, submetidos à direção desta, remunerados por salário fixo e reembolsados por seus encargos gerais. O mandatário deve tratar em nome da empresa que representa, haja vista as suas características de habitualidade, mercantilidade dos negócios, exclusividade e remunerabilidade. É uma extensão daquela, e, por este motivo, um mínimo de subordinação deve existir. Assim, os mandatários são investidos pela empresa não residente de funções e prerrogativas que lhes permitam cumprir em nome e por conta desta atos materiais e jurídicos que concorram à realização de lucros. Mas, bem entendido, tais atividades, para que os qualifiquem como estabelecimento permanente, não precisam estar inteiramente organizadas, controladas e geridas pela empresa contratante – basta que o mandatário disponha daquelas características suprarreferidas. Isto parece óbvio, porque habilitar-se a realizar os atos necessários de intermediação em nome e por conta da empresa, naturalmente, requer uma relativa autonomia, algo mais além de um simples órgão de recepção de ordens. É necessário que exista um centro autônomo de decisão, por mínimo que seja, sobre o qual possa recair a imputação para fins tributários. Por tal motivo, a realização de atividades meramente burocráticas não são suficientes

para configurar a existência de um estabelecimento permanente pessoal, com a conseqüente equiparação às pessoas jurídicas residentes.⁸

16. João Francisco Bianco leciona:

O traço principal característico do estabelecimento permanente pessoal, portanto, é a existência – entre a empresa não residente e o agente – de um vínculo contratual estável de representação amplo o suficiente a ponto de ser dispensável a presença física da empresa não residente no país da sede do agente. Assim, o estabelecimento permanente pessoal está caracterizado mesmo sem a existência de instalações materiais no país, desde que seja possível concluir que a empresa não residente opera da mesma forma que um residente local, só que através de um terceiro, detentor de amplos poderes de representação, que a substitua para todos os efeitos comerciais.⁹

17. O saudoso mestre Bulhões Pedreira assim comentou o disposto no art. 76 da Lei nº 3.470, de 1958:

A norma legal objetivou tributar o lucro que resulta do funcionamento de fato da empresa estrangeira no território nacional. Tal como conceitua contribuintes as sociedades nacionais de fato ou irregulares, e sujeita ao imposto o respectivo lucro, a lei submete ao mesmo regime as empresas estrangeiras que, embora sem autorização formal para operar no País, aqui funcionam de fato. (...) O que distingue essa venda direta das importações normais, excluídas da incidência do imposto, e o que justifica a tributação do lucro da pessoa jurídica estrangeira, é que a venda não resulta de atividades exclusivamente exercidas no exterior, mas se processa em condições que traduzem o funcionamento de fato da empresa estrangeira no Brasil. (...) Em algumas modalidades de transação, todavia, tal como na venda de mercadorias de importação, é possível caracterizar-se atividade funcional desenvolvida no Brasil, embora não haja autorização do Governo para funcionamento, nem abertura formal de uma filial. Esse exercício de fato de uma atividade comercial pode ocorrer: a) se a empresa estrangeira mantém empregado ou preposto residente no Brasil, que em nome e por conta da empresa estrangeira contrata vendas que são posteriormente faturadas diretamente do exterior para o comprador no País; ou, b) se a empresa estrangeira outorga mandato a qualquer pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, para que em seu nome contrate vendas no Brasil, que são posteriormente faturadas diretamente do exterior ao comprador. Nesses casos, a empresa estrangeira, através do seu representante, por assim dizer desloca-se do exterior e vem operar no Brasil, aqui promovendo e contratando vendas. É essa operação no território nacional que o art. 76 e seu § 3º sujeitam ao tributo brasileiro, diferentemente das vendas que são contratadas entre o comprador no Brasil e o vendedor no exterior, quer por correspondência, quer através de intermediário. Nestas hipóteses, a atividade comercial da empresa estrangeira

⁸ Op. cit., págs. 230 e 232/233.

⁹ Cfr. O estabelecimento permanente na legislação do Imposto de Renda. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. São Paulo : Dialética, 2005, v. 9, págs. 302 e 303.

se processa inteiramente no exterior, e escapa ao imposto brasileiro. (...) A Divisão de Imposto de Renda [DIR] (...) reconheceu implicitamente que o fundamento da incidência prevista no art. 76, § 3º, é o exercício de atividade comercial no País através de mandatários permanentes, configurando estabelecimento de fato no território nacional. (...) Quanto à questão da caracterização da venda realizada no País, [a DIR] reafirmou em outras palavras o dispositivo introduzido no RIR, declarando que “a posição do agente ou representante no caso previsto no § 3º do art. 76, em referência, configura-se quando a venda seja efetuada no País, por seu intermédio, considerando-se como tal o contrato de compra e venda realizado segundo a legislação comercial, no território nacional, mediante o respectivo ajuste entre o comprador e a pessoa que no País tenha agido em nome do vendedor com domicílio no exterior”¹⁰.

18. Note-se que o coeficiente normalmente aplicável sobre a receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, na hipótese das atividades de compra e venda de imóveis, é de 8% (oito por cento), por força do art. 3º, § 7º, da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997. À sua vez, o art. 15, *caput* e § 4º, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, preveem:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

(...)

§ 4º. O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005).

19. Em face de todo o exposto, se restar caracterizada a existência de estabelecimento permanente pessoal, como visto acima, conclui-se que, para efeito da determinação da base de cálculo do IRPJ devido pela empresa em apreço, deve ser aplicado o percentual de 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento) sobre a receita bruta auferida na atividade desenvolvida pela

¹⁰ Cfr. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de Renda. Apec Ed., Rio de Janeiro, 1969, apud WINKLER, Noé. Imposto de Renda. 2 ed., Rio de Janeiro : Forense, 2002, págs. 599 a 601.

consultante, que corresponde ao coeficiente de 8% (oito por cento) acrescido de 20% (vinte por cento).

Conclusão

20. Nestes termos, fica respondida a consulta formulada no presente processo. À consideração superior.

(assinado digitalmente)

Roberto Petrúcio Herculano de Alencar
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

21. Aprovo a solução acima proposta. Forte no art. 48, *caput*, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta são apreciados em instância única, pelo que esta decisão não desafia recurso de ofício ou voluntário, tampouco pedido de reconsideração.

22. Inobstante, poderá a ora petionária interpor recurso especial de divergência, destituído de efeito suspensivo, se comprovar a existência de dissenso interpretativo em relação a outra solução de consulta, no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência desta decisão, na forma dos §§ 5º a 8º do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação da Lei nº 12.788, de 14 de janeiro de 2013 c.c. art. 16 da IN RFB nº 740, de 2007.

23. Providencie a Divisão de Tributação a publicação, no Diário Oficial da União, de extrato da ementa deste decisório (cf. art. 48, § 4º, da Lei nº 9.430, de 1996 c.c. art. 13 da IN RFB nº 740, de 2007). Encaminhem-se os autos à (...), para ciência da decisão à interessada e adoção de medidas adequadas à sua observância (art. 6º, IV, da IN RFB nº 740, de 2007).

Recife/PE, 23 de janeiro de 2013.

(assinado digitalmente)

Isabel Cristina de Oliveira Gonzaga
Chefe da SRRF04/Disit
Matrícula nº 10.941
Competência delegada pela
Portaria SRRF04 nº 442, de 12/09/2011