



MINISTÉRIO DA FAZENDA

medp

Sessão de 27 de junho de 1980

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.087

Recurso nº: RP/101-0.017

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Recorrido: PRIMEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: GILLETTE DO BRASIL LTDA.

FILIAL BRASILEIRA DE SOCIEDADE ESTRAN-  
GEIRA.

Comprovado pela escrituração contábil que a suposta matriz, rotulada como tal, é mero anteparo das efetivas vinculações patrimoniais, inclusive quanto a destinação de lucro da filial, com outra empresa estrangeira, da qual também depende a suposta matriz, e que a existência desta última apenas tem o objetivo de justificar remessas mais vultosas para o exterior e simultaneamente a dedutibilidade de juros e variações cambiais de empréstimos que dissimulam inversões da verdadeira Matriz, há que desconsiderar, na análise do fato impositivo, a existência excrescente e inócua da Matriz aparente para identificar a Matriz que, constituindo e controlando a filial brasileira, torna-se ponto de convergência de todas as vantagens e lucros. Aplicação da doutrina da desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine).

Mantida a decisão da instância singular na parte em que homologou a tributação de juros pagos e variação cambial oriundos de empréstimo em moeda estrangeira entre a filial e sua verdadeira Matriz e controladora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

V.v.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao recurso especial. Vendido o Conselheiro Fernando Cícero Velloso.

Sala das Sessões, 27 de junho de 1980.

*Fernando Cícero Velloso*  
AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

*Jacinto de Medeiros Calmon*  
JACINTO DE MEDEIROS CALMON - RELATOR

*Leon Frejda Szklarowsky*  
LEON FREJDA SZKLAROWSKY - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: CARLOS DANILO BARBUTO CABRAL DE MENDONÇA, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA, PEDRO MARTINS FERNANDES e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

PROCESSO Nº 0768/65.470/69

**RECURSO N.º:** RP/101-0.017

**ACÓRDÃO N.º:** CSRF/01-0.87

**RECORRENTE N.º:** FAZENDA NACIONAL

**SUJEITO PASSIVO:** GILLETTE DO BRASIL LTDA

R E L A T Ó R I O

O Dr. Procurador da Fazenda Nacional junto à 1ª. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes interpõe recurso especial do Acórdão nº 101-17.889, de 23 de outubro de 1979, que, por maioria de votos, deu provimento parcial a recurso voluntário interposto por Gillette do Brasil Ltda.

Divergiram, em parte, da maioria, os conselheiros Dr. Amador Outerello Fernandez e Silvio Rodrigues que mantiveram a tributação das importâncias de Cr\$ 25.587,80, no exercício de 1964, Cr\$ 56.673,62 no exercício de 1965 e Cr\$ 88.576,76 no exercício de 1966, correspondentes a juros sobre empréstimo contraído com a "The Gillette Company", nos Estados Unidos da América do Norte, e Cr\$ 1.008.989,00 no exercício de 1965 referente a variação cambial sobre o saldo do referido empréstimo no ano base de 1964.

A tributação de tais parcelas foi assim justificada pelos fiscais Nelson Garcia da Silva, Silvio Silva e Geraldo Nelson do Nascimento no esmerado laudo pericial de fls. 660 a 670:

"Gillette do Brasil Ltda. é sucessora de Gillette Safety Razor Company of Brazil", com o endereço da Av. Suburbana, nº 561 nesta Capital, Estado da Guanabara, C.G.C. 33.262.641.

2. Gillette Safety Razor of Brazil operou até 30 de novembro de 1965 como filial de empresa domiciliada no exterior, quando foi nacionalizada e sucedida por GILLETTE DO BRASIL LTDA.

3. Enquanto funcionou como filial de empresa sediada no exterior, manteve representante (mandatário) e sujeitou-se às leis brasileiras.

4. No entanto, chamou-nos a atenção o fato de Gillette Safety Razor of Brazil ter sido autorizada a funcionar no país, como filial, sem que para a instalação desta houvesse participado da formação de capital, mediante o fornecimento de bens ou dinheiro.

5. Pelo contrário, vimos que a totalidade do capital aqui empregado, bem como as marcas e patentes industriais exploradas pela filial examinada, estavam registradas em nome de The GILLETTE COMPANY, de Boston, Massachusetts, Estados Unidos da América do Norte, fonte de recursos necessários à instalação da atividade econômica no país.

6. Verificamos, outrossim, que os lucros apurados pela citada filial ou foram incorporados ao capital ou foram remetidos para o exterior, tendo como beneficiária THE GILLETTE COMPANY, de Boston, Massachusetts, Estados Unidos da América do Norte.

7. Verificamos, igualmente, que todos os bens, capital e reservas, direitos e obrigações, foram transferidos à sociedade nacionalizada, em nome do titular THE GILLETTE COMPANY, de Boston, Massachusetts, Estados Unidos da América do Norte.

8. Para melhor ilustração dos fatos expostos, passamos a transcrever os lançamentos contábeis relativos à incorporação dos haveres existentes em 30 de novembro de 1965 que entraram na formação do capital da sociedade nacionalizada:

9. Transcrito do Diário nº 35, registrado no D.N.I.C. sob o nº 13.829 em data de 25 de março de 1965, nele a fls. 138, lançamento nº 12-3 de 1º de dezembro de 1965:

DÉBITO

Conta 225.101 - Capital Reservas e Lucros e Perdas.

Saldo que se transfere Cr\$ 1.855.904.000,00

Conta 225.102 - Capital Reservas e Lucros e Perdas  
Correção monetária - Lei 4.357/64  
Saldo que se transfere Cr\$ 2.071.837.465,00  
Soma cruzeiros velhos Cr\$ 3.927.741.465,00

a

CRÉDITO

Conta 225.101 - Capital Reservas e Lucros.

Capital

"Saldo em 30 de novembro de 65 que não se transfere:

"Valor de 392.774.1465 cotas de Cr\$ 10.000,00 cada uma, correspondente ao capital social de Gillette do Brasil Ltda - sociedade por cotas de responsabilidade limitada, resultante da nacionalização de Gillette Safety Razor Company of Brazil, conforme decreto e contrato social de nº 57.305 de 22 de novembro de 1965, publicado no Diário Oficial da União em 1º de Dezembro de 1965, a crédito dos seguintes

THE GILLETTE COMPANY

392.744,1465 cotas de Cr\$ 10.000,00  
3.927.441.465,00

Donald Edgard Wakman

10 cotas de Cr\$ 10.000,00      100.000,00

Malcon Chilson Steward

10 cotas de Cr\$ 10.000,00      100.000,00

Total cruzeiros velhos Cr\$ 3.927.741.465,00

10. Conforme se pode observar, o capital da nova sociedade, ou seja, de Gillette do Brasil Ltda., foi totalmente realizado com os recursos provenientes do capital e das reservas existentes em 30 de novembro de 1965, nos livros da antecessora, sem qualquer solução de continuidade. Por outro lado, Gillette Safety Razor Company of Brazil, como titular que era, não teve qualquer participação no capital social de GILLETTE DO BRASIL LIMITADA em

bora se tratasse de mera continuação do negócio por ela explorado.

11. Não tivemos conhecimento ou ciência dos motivos pelos quais Gillette Safety Razor Company of Brazil não participou da formação do capital de Gillette do Brasil Ltda; esses motivos, porém, em contram explicação em tudo quanto a linhas atrás já relatamos: capital, reservas, lucros etc. não eram seus.

12. Pouco depois da nacionalização constatamos um lançamento feito a fls. 167 do "Diário 35 em data de 26 de janeiro de 1966, correspondente à incorporação de maquinismo e equipamento, para crédito de THE GILLETTE COMPANY, de Boston, Massachusetts, Estados Unidos da América do Norte e que passamos a transcrever:

<u>DÉBITO</u> - Conta 115.104 - Ativo Fixo	
Máquinas e Equipamentos	Cr\$ 380.193.623,00
<u>CRÉDITO</u> - Conta 225.101 -	
Capital .....	Cr\$ 272.258.535,00
Conta 116.111	
Pagamentos antecipados ..	Cr\$ 107.734,088,00
Conta 116.119	
Despesas de importação ..	Cr\$ 201.000,00
Soma cruzeiros velhos	<u>380.193.623,00</u>

Este lançamento tem o seguinte histórico :

"Valor do maquinismo e equipamento importados como investimento de capital, autorizado pelos certificados nºs. 51/6 do Banco Central da República, de 27-05-1965 e de acordo com as licenças de importação Dg. 65/1601 - 1582, expedidas pela Carteira de Comércio Exterior avaliado com base nos documentos de importação e no valor do mercado, conforme laudo datado de 26 de janeiro de 1966, entrado no país como investimento de capital estrangeiro de THE GILLETTE COMPANY, em Boston, Massachusetts, Estados Unidos da América do Norte, correspondente a 27.725.8535 cotas de capital de GILLETTE DO BRASIL LIMITADA.

11. Cabe-nos ainda esclarecer que, antes, durante ou após a nacionalização da sociedade, todas as remessas de lucros e de outros créditos, bem como as incorporações das reservas ao capital, foram feitas e autorizadas pelo Banco Central do Bra

sil a favor de THE GILLETTE COMPANY, de Boston, Massachusetts, Estados Unidos da América do Norte.

13. Em todas essas operações o nome de Gillette Safety Razor Company of Brazil esteve ausente, mas era de se esperar que fosse ela a beneficiária.

Tudo isto exposto, mostra a sociedade que o verdadeiro titular, ou seja a Matriz no exterior, era de fato THE GILLETTE COMPANY, de Boston, Massachusetts, Estados Unidos da América do Norte, a qual efetivamente instalou, forneceu os meios e dirigiu a filial, que era sua e que, erronea ou maliciosamente funcionou até 30 de novembro de 1965, com a designação de Gillette Safety Razor Company of Brazil.

14. A própria criação da sociedade-filha, GILLETTE DO BRASIL LIMITADA, parece não ter guardado a exata conformidade legal, "ex vi" do disposto no artigo 64 combinado com o disposto no artigo 71 do Decreto-Lei nº 2.627 de 26 de setembro de 1940 que rege a matéria.

Senão vejamos:

Art. 64 "in verbis": "As sociedades anônimas ou companhias estrangeiras, qualquer que seja seu objeto, não podem sem autorização do Governo Federal funcionar, por si mesmas, sucursais, agências ou estabelecimentos que as representem, podendo todavia, ressalvados os casos expressos em lei, ser acionistas de sociedade anônima brasileira. (o grifo é nosso)

Gillette do Brasil Ltda. sociedade por conta de responsabilidade limitada, não se ajusta, à prescrição legal, tendo em vista a presença em seu corpo social de uma sociedade anônima ou companhia estrangeira - THE GILLETTE COMPANY, de Boston, Massachusetts, Estados Unidos da América do Norte.

E o art. 71 - "in verbis": "A sociedade anônima estrangeira, autorizada a funcionar no país, pode mediante autorização do Governo Federal, transferir sua sede para o Brasil.

A condição imposta é a de transferir a sede para o Brasil.

Não condiciona à mudança de denominação social e portanto, era com a denominação de Gillette Safety Razor Company que continuaria a operar no Brasil, instalando porém, aqui, sua sede, ou seja o centro de suas decisões administrativas, com am-

*At* *nc*

tonomia de ação, relativamente a possíveis congêneres no exterior.

15. Pelo exposto, ve-se que o contrário se deu: o centro de decisões, dissimulado no contrato, continua no exterior.

16. Trajano Miranda Valverde, em sua obra "Sociedades Anônimas" assim se pronuncia sobre a criação de sociedades filhas:

"As sucursais, filiais ou agências não se confundem com as sociedades filiais. Estas são as sociedades que gozam de autonomia jurídica, de personalidade, enquanto as agências, sucursais ou filiais são extensões da organização, sociedade ou empresa principal".

"As sociedades-filhas aparecem como expediente para fugir a dupla tributação sobre os lucros ou rendimentos".

17. As sociedades-filhas são, pois, meras dependências da organização principal ou subsidiárias dela, mas desfrutando de autonomia jurídica.

.....

## II - JUROS DE EMPRÉSTIMOS

20. Já mostramos com abundância de pormenores que THE GILLETTE COMPANY, de Boston, Massachusetts, Estados Unidos da América do Norte, era, na realidade, a matriz, no exterior, da sociedade examinada, sendo esta mera filial daquela.

21. Logo não tem qualquer cabimento a contratação de empréstimos entre matriz e filial e muito menos a estipulação de juros.

22. A simples transferencia de fundos, de um estabelecimento para outro do mesmo proprietário, é operação de suprimentos para efeito de crédito do transmitente.

23. Não tem, pois, nenhum fundamento a denominação de empréstimo dada a operação em causa. Senão vejamos:

24. Empréstimo ou mútuo é contrato bilateral pelo qual uma das partes transfere a OUTREM a propriedade de coisa fungível que deverá ser devolvida ao mutuante em coisa do mesmo genero, qualidade ou quantidade.



Não se configura, na hipótese, qualquer des sas condições contratuais porque:

a) houve ausencia de outra parte (OUTREM), pois Matriz e filial confundem-se numa só pessoa;

b) não ocorreu a transferencia da propriedade da coisa, apeans transferência da coisa para reforço do capital de giro de outro estabelecimento do mesmo proprietário;

c) não houve reciprocidade de obrigações, pois juridicamente é impossível alguém assumir com promisso consigo mesmo;

d) não houve, assim, acordo de vontades, pois o ato foi unilateral, porisso dependente, exclusivamente, da vontade e do arbítrio da matriz.

25. Ora, é sabido que tudo quanto a matriz man tem empregado no patrimonio de suas empresas é seu, de sua livre disposição, com as cautelas que a lei dispuzer.

26. A hipótese examinada é, pois, de capital próprio transferido, nunca de exigível; é de reisico o capital da empresa, diferente do capital de terceiros que visam apenas a renda que possa auferir sobre ele.

27. Ao caso, a Matriz não é terceiro.

28. Alem disso, deve-se acrescentar que a finalidade do capital de empresa é propiciar a realização de lucro e este objetivo foi alcançado pela Matriz, apenas habilmente disfarçado em juros.

29. A intenção porém era outra: reduzir o lucro tributável...

30. Assim, foram adicionadas ai lucro declara- do as seguintes parcelas, correspondentes aos juros indevidamente deduzidos do lucro operacional, na se guinte ordem:

Balanço encerrado em 30-11-1963...	Cr\$ 25.587,80
Balanço encerrado em 30-11-1964 ...	56.673,62
Balanço encerrado em 30-11-1965 ...	88.576,76
Balanço encerrado em 30-11-1966 ...	17.449,20

.....  
.....

36.        A formação de reservas, qualquer que seja a intitulação que tiverem, constitui fato gerador de imposto, para efeito de apuração do lucro tributável e dos rendimentos pertencentes a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior, quando o rendimentos tiver sido produzido por filial de sociedade estrangeira.

37.        Ressalvam-se, entretanto, as exceções expressas na lei.

38.        O recurso a criação das reservas envolve arguta sutileza de parte da examinada e mostra o seu empenho constante de fugir da taxação dos lucros e possuí-los livres para remessas futuras.

39.        Formando as reservas para "Variação de Câmbio", escaparia de qualquer tributação: do imposto da pessoa jurídica, do imposto na fonte e da taxa excepcional de 5% ou como residente no exterior; ficaria isenta, inclusive, do imposto de selo.

40.        Concomitantemente, as reservas ficariam livres para sua conversão em capital ou para a cobertura, futura, de prejuízos decorrentes de diferenças cambiais que viessem a se registrar no ato da liquidação ou conversão do crédito da Matriz.

41.        Na hipótese de não poder formar "Variações de Câmbio" sobre supostos argumentos de que se valeu, haveria incidência de imposto a taxa excepcional de 5% sobre parcela correspondente obrigatoriamente apropriável ao capital;

42.        Quando ocorresse a liquidação do crédito da Matriz, irrealizável por não ter amparo assegurado pelo § 5º do artigo 57 da Lei 3.470 de 28 de novembro de 1959, resultariam, certamente, diferenças de câmbio que reduziriam o lucro líquido, embora menor fosse o imposto a pagar. Preocupava-lhe menos a redução de imposto que a operação viesse a trazer, e só, a menor soma de lucros disponíveis para efeito de remessa e crédito.

43.        Desta forma, deverá sofrer a devida tributação, em poder da pessoa jurídica e na fonte, a parcela de Nc\$ 1.008.989,00 (um milhão e oito mil novecentos e oitenta e nove cruzeiros novos) correspondente à constituição de reservas para fazer face a flutuações de câmbio, lançamento de 6 de outubro de 1964.

Contestando a ação fiscal, no que concerne às parcelas que são objeto de recurso especial, diz a Gillete do Brasil Ltda. no

*At* *70*

Acórdão CSRF/01-0.087

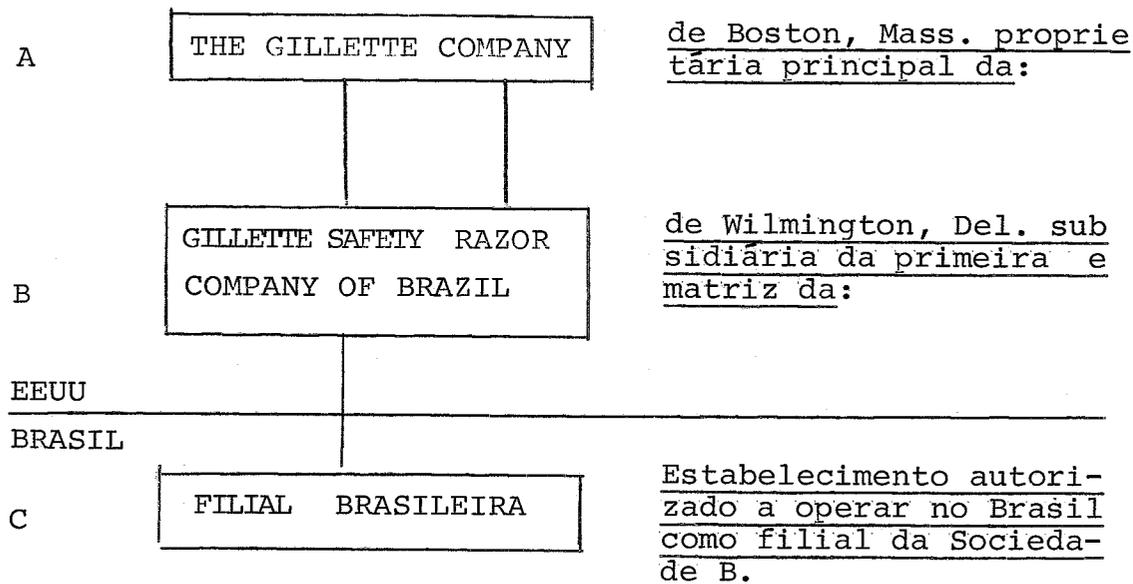
recurso voluntário que originou o acórdão em exame:

"No que toca ao item a supra, a Requerente procede à juntada do lançamento contábil (Doc. 1) de 6-10-1964, efetuado às fls. 393 do Livro Diário nº 33, esclarecendo que, tanto a glosa dessa parcela de variação cambial (Cr\$ 1.088.989,00), como também a dos juros pagos nos anos base de 1963, 1964 e 1965 (Cr\$ 170.838,18), foram realizadas por entender a fiscalização que não houve empréstimo em moeda estrangeira, e sim, transferência de numerário, uma vez que a credora era a Matriz e a devedora a filial brasileira. No entanto, conforme já foi amplamente explanado, o empréstimo foi efetuado entre a empresa principal no exterior e a subsidiária brasileira, razão pela qual não se pode deixar de reconhecer os efeitos fiscais advindos do empréstimo, este, aliás, reconhecido como tal pela antiga SUMOC, hoje Banco Central do Brasil, e mais ainda, a Recebedoria da Fazenda.

Essas glosas decorreram, de fato, da errônea suposição dos Fiscais Autuantes de que a atual Requerente era filial da sua principal norte-americana a THE GILLETTE COMPANY, sediada em Boston, Mass., EEUU. A Requerente - GILLETTE DO BRASIL LTDA. - jamais foi filial daquela sociedade. A requerente foi uma filial de outra sociedade norte-americana, chamada GILLETTE SAFETY RAZOR COMPANY OF BRAZIL, sediada noutra cidade e noutro estado daquele país, ou seja, a cidade de Wilmington, Estado de Delaware. Havia, portanto, nos EEUU, duas sociedades pertencentes ao mesmo Grupo, mas com personalidades jurídicas distintas, uma das quais a THE GILLETTE COMPANY, sediada na cidade de Boston, Estado de Massachusetts, e outra THE GILLETTE SAFETY RAZOR COMPANY OF BRAZIL, com sede na cidade de Wilmington, Estado de Delaware. A primeira, THE GILLETTE COMPANY, era principal da segunda, SAFETY, porisso que detinha a maioria das ações desta última. A atual Requerente era filial da SAFETY, a qual, posteriormente, se nacionalizou o que vale dizer que a SAFETY mudou-se para o Brasil, deixando de existir no seu país de origem e passando a operar no Brasil, já agora com o nome de GILLETTE DO BRASIL LTDA., uma sociedade brasileira, porquanto organizada de acordo com as leis do nosso país e aqui tendo a sua sede, A GILLETTE COMPANY, que era a dona da SAFETY nos EEUU, continuou a ser dona daquilo em que se transformou a SAFETY, ou seja, a GILLETTE DO BRASIL LTDA.- ora Requerente, como quotista majoritária, conforme se pode depreender do exame dos documentos 2 e 3 anexados à presente.

*[Handwritten signature]*

Esta situação pode assim se ilustrada:



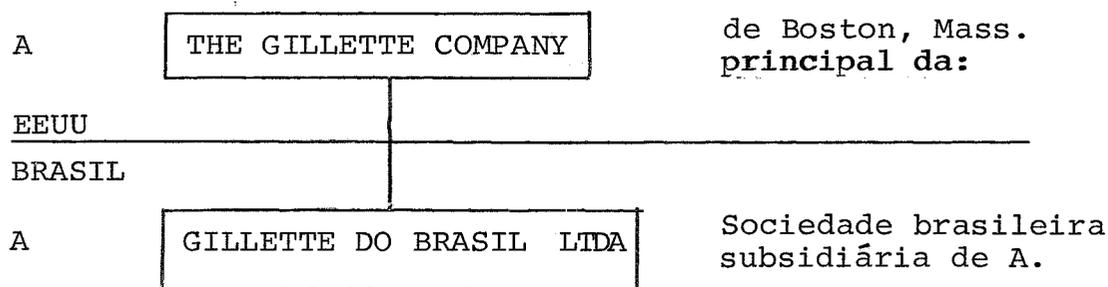
Onde:

- A - THE GILLETTE COMPANY (GILLETTE CO.) - Sociedade americana sediada em Boston, Estado de Massachusetts, detentora do controle acionário da GILLETTE SAFETY RAZOR CO. OF BRAZIL (SAFETY).
- B - GILLETTE SAFETY RAZOR CO. OF BRAZIL (SAFETY) - Sociedade sediada em Wilmington, Estado de Delaware, subsidiária da THE GILLETTE COMPANY (A) e MATRIZ da filial brasileira (C).
- C - Filial brasileira da GILLETTE SAFETY RAZOR CO. OF BRAZIL, autorizada a funcionar por dezoito (18) Decretos Federais consecutivos.

II - Situação após a nacionalização da GILLETTE  
SAFETY RAZOR CO. OF BRAZIL (22.11.65):

*re [Signature]*

Acórdão CSRF/01-0.087



Onde:

- A - THE GILLETTE COMPANY (GILLETTE CO.) - Sociedade norte-americana, com sede em Boston, Estado de Massachusetts, continua detentora da maioria do capital social (sociedade principal) da que fora a GILLETTE SAFETY RAZOR CO. OF BRAZIL (SAFETY) e que, por força de sua nacionalização, mudou seu domicílio para o Brasil, cessando de operar nos EEUU e passando a denominar-se GILLETTE DO BRASIL LTDA., já agora uma sociedade brasileira, com sede no Rio de Janeiro, RJ.
- B - GILLETTE DO BRASIL LTDA. - Sociedade brasileira, organizada segundo a LEI BRASILEIRA, como uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, tendo personalidade jurídica própria e autônoma, que não se confunde com a dos seus quotistas, quer pessoas físicas quer jurídicas, dos quais a maioria é a THE GILLETTE COMPANY. (GILLETTE CO.).

Justificando o provimento do recurso voluntário quanto às parcelas ora focalizadas, diz o ilustre relator do Acórdão recorrido - Dr. Francisco de Assis Miranda:

"No tocante a glosa da dedução dos juros incidentes sobre empréstimos contraídos no exterior (exerc. de 1964 a 1966), e bem assim do acréscimo ao lucro tributável do exerc. de 1965 da variação cambial correspondente ao empréstimo ( US\$ 746.000.00 = Cr\$ 1.008.989,00), o procedimento fiscal estribou-se na inexistência da validade jurídica dos contratos pactuados entre a mutuan-

te e a mutuária, para efeitos fiscais, tendo em vista que não pode haver empréstimo entre a matriz e filial, pois a entrega de fundos da empresa norte-americana à empresa brasileira representa simples deslocamento de encaixe.

Assim, o ponto nodal da questão reside exatamente no exame da validade e juridicidade dos dos contratos pactuados, bem como da sua necessidade.

A beneficiária do empréstimo foi a filial brasileira da empresa "Gillette Safety Company of Brazil" e a mutuante foi a empresa "The Gillette Company", as duas últimas com sede nos EE.UU.

Verifica-se pelos documentos de fls. 466/501 que o empréstimo foi inicialmente contratado em 11/06/59, sofrendo sucessivas prorrogações em 07/06/61; 17/05/63 e 06/02/64, com o término fixado para 10/06/69. A importância mutuada foi de US\$ 746.000.00, cabendo a mutuária tomar as providências necessárias para obter das autoridades brasileiras a competente autorização para o reembolso das prestações programadas, bem como do crédito dos juros decorrentes, fixados em 6% ao ano.

Os instrumentos estão revestidos das formalidades legais necessárias e traduzidos na forma da lei.

Entendemos que a necessidade da formalização do empréstimo decorreu do fato de que na realidade a beneficiária do empréstimo foi a filial brasileira da "Gillette Safety Razor Company of Brazil", que deveria cumprir as obrigações de pagamento, não perante a sua matriz sediada no exterior, mas perante a "The Gillette Company", da qual a matriz era subsidiária, não prevalecendo assim a presunção fiscal de que a entrega dos fundos da empresa norte-americana, à filial brasileira de "Gillette Safety Razor Company of Brazil", representa simples deslocamento de encaixe.

Convalida esse entendimento o registro do empréstimo pelas autoridades competentes brasileiras (Certificado nº 308 da SUMOC e Certificado nº 41/817 do Banco Central do Brasil) que gerou os efeitos fiscais decorrentes de um empréstimo em moeda estrangeira.

Pelo Decreto nº 57.305, de 22/11/65, ocorreu a nacionalização da "Gillette Safety Razor Company of Brazil", passando a girar sob a denominação de Gillette do Brazil Ltda., desaparecendo assim a figura de matriz e filial.

A legitimidade do pagamento dos juros não foi contestada pelo fisco, o que nos leva a considerar a despesa como operacional, por necessária à atividade da empresa.

Segundo o fisco a variação cambial de Cr\$ 1.008.989,00, deveria ser acrescida ao lucro tributável do balanço de 31-11-64, exerc. de 1965, por não admitir a validade jurídica do empréstimo.

Alega a recorrente que o seu procedimento guardou consonância com o disposto no art. 57, § 5º da Lei 3.470 que originou o art. 267 do RIR 66, contabilizando a variação de câmbio e aplicando-a contra a correção monetária do ativo imobilizado, conforme prescreve o § 1º do art. 286 do mesmo RIR.

Razão assiste a recorrente, ante a efetividade do empréstimo, a validade e necessidade do ato jurídico que o amparou.

O lançamento contábil relativo à variação cambial, encontra-se reproduzido às fls. 393 do Livro Diário nº 33, fl. 819 dos autos".

O recurso especial, lido em plenário, postula a aplicação ao presente litígio da "disregard doctrine", fazendo lúcidas considerações sobre a matéria em debate.

Também o Dr. Procurador da Fazenda Nacional junto a esta Câmara Superior emitiu parecer em que reafirma e amplia as razões do recurso especial, parecer que é lido em plenário.

É o relatório.

VOTO DO CONSELHEIRO JACINTO DE MEDEIROS CALMON - RELATOR

Para bem posicionar a questão em debate, é necessário ressaltar que as parcelas em exame se referem, todas, ao período em que a atual Gillette do Brasil Ltda., era filial de sua antecessora Gillette Safety Razor Company of Brazil, com sede no Estado de Delaware, Estados Unidos da América do Norte.

Como bem ressalta a empresa autuada, a filial brasileira da Gillette Safety Razor Co. of Brazil foi autorizada a funcionar



no Brasil por 18 (dezoito) Decretos Federais consecutivos, o que juridicamente torna irretorquível a afirmativa de que de direito esta filial tinha como matriz a Gillette Safety Razor Co. of Brazil.

O que se evidencia no exame dos autos, entretanto, é que embora a Gillette Safety Razor Co. of Brazil, de Delaware, fosse a matriz de direito da filial brasileira, não passava de mero e tenue anteparo para as vinculações administrativas, contábeis e financeiras entre a filial brasileira e a empresa controladora norte-americana The Gillette Company.

É o que revela a acurada pesquisa feita pela fiscalização, que antes de extrair ilações, expôs fatos que emergem do simples exame contábil da filial brasileira.

Assim, a admitir que tal filial brasileira tivesse como matriz a Gillette Safety Razor Co. of Brasil estaríamos diante de um caso inédito em que a matriz não participasse, para a instalação da filial, da formação do capital, mediante o fornecimento de bens ou dinheiro, pois, como relatam os fiscais, "a totalidade do capital aqui empregado, bem como as marcas e patentes industriais exploradas pela filial examinada, estavam registradas em nome de The Gillette Company", de Boston, Massachussets, Estados Unidos da América do Norte, fonte de recursos necessários à instalação da atividade econômica no país".

É sabido, também, que os lucros produzidos pela Filial são remetidos à Matriz. Na hipótese dos autos torna-se claro qual é a verdadeira Matriz da filial brasileira, quando o laudo suscritos pelos fiscais esclarece:

"Verificamos, outrossim, que os lucros apurados pela citada filial ou foram incorporados ao capital ou foram remetidos para o exterior, tendo como beneficiária THE GILLETTE COMPANY, de Boston, Massachussets, Estados Unidos da América do Norte".

São os próprios lançamentos contábeis efetuados pela filial brasileira que atestam e confirmam as vinculações da filial brasileira com a verdadeira matriz - Gillette Company, de Massachussets, e não a Gillette Safety Razor Company of Brazil, como bem ressalta a fiscalização no item 11 do laudo transcrito:

"Cabe-nos ainda esclarecer que, antes, durante ou após a nacionalização da sociedade, todas as remessas de lucros e de outros créditos, bem como as incorporações das reservas do capital, foram feitas e autorizadas pelo Banco Central do Brasil a favor de THE GILLETTE COMPANY".

Ora, se está evidente que a matriz da filial brasileira era a The Gillette Company, pois a Gillette Safety Razor of Brazil Ltda., sediada no Estado de Delaware, bem conhecida pela sua liberalidade no registro de pessoas jurídicas, era simples dependência, rotulada como empresa, da Matriz de Boston, Massachussets, - não há como admitir a dedução de variação cambial ou juros pagos pela filial à Matriz, como inadmissível que a Matriz fizesse empréstimo à Filial, como bem ressalta o laudo pericial no seguinte lance:

"21. Logo não tem qualquer cabimento a contratação de empréstimos entre matriz e filial e muito menos a estipulação de juros.

22. A simples transferência de fundos, de um estabelecimento para outro do mesmo proprietário, é operação de suprimentos, para efeito de crédito do transmitente.

23. Não tem, pois, nenhum fundamento a denominação de empréstimo dada a opera-

ção em causa. Senão vejamos:

24. Empréstimo ou mutuo é contrato bilateral pelo qual uma das partes transfere a OUTREM a propriedade de coisa fungível que deverá ser devolvida ao mutuante em coisa do mesmo gênero, qualidade ou quantidade.

25. Não se configura na hipótese qualquer dessas condições contratuais porque:

a) houve ausência de outra parte (OUTREM) pois Matriz e filial confundem-se numa só pessoa;

b) não ocorreu a transferência da propriedade da coisa, porque transferência da coisa para reforço do capital de giro de outro estabelecimento do mesmo proprietário;

c) não houve reciprocidade de obrigações pois juridicamente é impossível alguém assumir compromisso consigo mesmo;

d) não houve, assim, acordo de vontades, pois o ato foi unilateral, porisso dependente, exclusivamente, da vontade e do arbítrio da matriz.

25. Ora, é sabido que tudo quanto a Matriz mantém empregado no patrimônio de suas empresas é seu, de sua livre disposição, com as cautelas que a lei dispuser.

Acórdão CSRF/01-0.087

26. A hipótese examinada é, pois, de capital próprio transferido, nunca de exigível; é de risco o capital da empresa, diferente de terceiros que visam apenas a renda que possa auferir sobre ele".

A decisão recorrida acolheu a argumentação da recorrente no sentido da validade do contrato de empréstimo, por não estar a filial brasileira juridicamente vinculada à THE GILLETTE COMPANY, mas sim à GILLETTE SAFETY RAZOR COMPANY OF BRAZIL.

Ora, não é razoável, nem lógico admitir a intangibilidade da pessoa jurídica, quando a forma societária ou meramente o "no mem iuris", como ocorre no caso dos autos, for utilizado para fins contrários ao direito ou, particularmente, à lei tributária.

Provado à sociedade que uma suposta empresa norte americana - no caso a Gillette Safety Razor Co. do Brazil é apenas o "no mem iuris" da filial brasileira da Gillette Company, já que esta e não aquela constituiu o capital da filial e o seu estabelecimento industrial, já que para esta e não aquela convergem os lucros da filial, já que esta e não aquela é a proprietária de todas as marcas e patentes da filial, já que a atividade daquela se restringe ao estabelecimento industrial da filial, já que aquela apenas existe de direito, mas não de fato, sob a égide da generosa legislação do Estado de Delaware, não vemos como, na hipótese, não desconsiderar a existência da matriz nominal para focar a genuína vinculação entre a filial e a Gillette Company. Para tanto é de especial relevo a valiosa contribuição trazida ao litígio pelos ilustres Procuradores da Fazenda Nacional junto à Câmara recorrida e junto a esta Câmara, invocando a "disregard doctrine" e os sábios ensinamentos de Hector Masnatta, Rubens Requião, Konder Comparato, Alberto Xavier e outros.

Concordamos com as seguintes afirmativas do culto e diligente Dr. Adhemilson Bastos de Carvalho, que enriquecem o seu já



valioso acervo de pareceres como Procurador da Fazenda Nacional junto à 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

"7. Para exame da matéria, sob o ponto de vista jurídico, há que se recorrer à teoria da desconsideração da personalidade jurídica (disregard of legal entity), largamente aplicada nos Estados Unidos há várias décadas e já objeto de consideração dos Tribunais pátrios, inclusive do Supremo Tribunal Federal (RT. 484/150 e RTj 65/866).

8. Como salienta Fábio Konder Comparato, "a questão do afastamento da personalidade jurídica não é fruto de uma cogitação de gabinete, mas foi posta em direito sobretudo pela multiplicação dos grupos econômicos, um dos fenômenos centrais da nossa época". E prossegue:

No grupo econômico de subordinação, as sociedades controladas perdem grande parte de sua autonomia de gestão empresarial. É a sociedade controladora que toma, soberanamente, as decisões mais importantes, em matéria de investimentos imobiliários, de participação societárias, de criação de sucursais, de linhas de produção, de empréstimo a longo prazo, máxime de empréstimos debenturísticos, de abertura de capital e, até mesmo, às vezes, quanto aos critérios de contratação de empregados de nível superior e de outorga de poderes de representação.

.....

Ora, essa perda da autonomia de gestão empresarial traduz-se frequentemente, senão sempre, pelo sacrifício dos interesses de cada sociedade ao "interesse global do grupo". Os patrimônios sociais tendem a confundir-se, e tudo se passa nesse campo, como frisou um autor, analogamente ao princípio dos vasos comunicantes. As transferências de lucros ou de prejuízos são obtidas das mais variadas formas. (O Poder de Controle na Sociedade Anônima, RT, pág. 298/299).

9. A disregard doctrine, porém, não visa a anular a personalidade jurídica, limitando-se a "desconsiderar, no caso concreto, dentro dos seus limites, a pessoa jurídica, em relação às pessoas ou bens que atrás dela se escondem. É caso de declaração de ineficácia especial da personalidade jurídica para determinados efeitos, prosseguindo todavia a mesma incólume para outros fins legítimos".

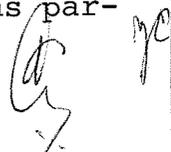
10. Em notável conferência, pronunciada na Faculdade de Direito do Paraná, o Prof. Rubens Requião examinou o palpitante tema, inclusive quanto à possibilidade legal da aplicação da disregard doctrine no Direito brasileiro, para concluir, verbis:

"Ora, diante do abuso de direito e da fraude no uso da personalidade jurídica, o juiz brasileiro tem o direito de indagar, em seu livre



convencimento, se há de consagrar a fraude ou o abuso de direito, ou se deve desprezar a personalidade jurídica, para, penetrando em seu âmago, alcançar as pessoas e bens que dentro dela se escondem para fins ilícitos ou abusivos".

11. Sem maiores considerações sobre a matéria, que a natureza da presente peça processual não comporta, entendemos, data venia, que o caso dos autos configura hipótese em que tem inteira aplicação a disregard doctrine. Na verdade a subsidiária Gillette Safety Razor Company of Brazil, constituída segundo as leis do Estado de Delaware, U.S.A., para funcionar apenas no Brasil, através de filial, teve como objetivo, precisamente, a prática de operações como a dos autos, (remessa de juros e sua dedutibilidade) que a lei brasileira não permite, em se tratando de matriz e filial. A Safety, sob controle absoluto da Company, não tinha razão de existir nos Estados Unidos, tanto que, depois, foi nacionalizada, transferindo-se integralmente, de fato e de direito, para o Brasil. Assim sendo, a filial da Safety no Brasil, era, na verdade, como bem vislumbrou a Fiscalização, filial da própria The Gillette Company. Desconhecendo-se a personalidade jurídica da Gillette Safety Razor of Brasil, tão somente em relação ao caso concreto, ou seja, levantando-se ou traspassando-se o véu da personalidade jurídica (lifting of piercing the corporate veil) temos a operação em toda sua nudez, ou seja, um simples empréstimo de matriz para sua filial. Nessas condições, a indedutibilidade das par-



celas dos juros e da variação cambial torna-se matéria sobre a qual nenhuma dúvida pode existir."

Fariamos nossas, outrossim, as palavras do eminente Dr. Leon Sklarowsky, Procurador da Fazenda Nacional junto a esta Câmara, que ilustrando as suas qualidades de jurista e mestre de Direito, reivindica a aplicação à matéria dos autos da doutrina da desconsideração da pessoa jurídica, sustentando:

"11. Efetivamente, o Procurador da Fazenda, com sustentação em robusta doutrina, bem alinhavou o problema, trazendo à colação a doutrina da desconsideração da pessoa jurídica, porquanto salienta, com o rigor da prova dos autos, que

"a constituição da Gillette Safety Razor Company of Brazil... teve por finalidade realizar operações como a de que nos dão notícia os autos, o que possibilitaria a remessa dos juros à mutuante e respectiva dedutibilidade pela filial brasileira como despesa operacional. Com efeito, inexistindo a "Safety", da qual a dependência brasileira era apontada como filial, esta seria considerada, de fato e de direito, filial da própria The Gillette Company, tornando-se, pois, indedutíveis os juros pagos, como despesa operacional".

12. Essa doutrina, em verdade, de há muito conhecida da jurisprudência brasileira, veio desnudar, de vez, as situações que

se constituam em verdadeiros anteparos para o cometimento de abusos, ocultando dentro de si a real finalidade que é "fraudar o fisco", mascarada pela docilidade de sua aparência!

13. Hector Masnatta, en seu "El Abuso del Derecho a Través de La Persona Colectiva", Ediciones Jurídicas Orbir, 1967, Rosario, Argentina, aborda, nesta lúcida monografía, sua aplicação no Direito Comparado, e, ao estudar o Direito Norte-Americano, afirma que

"La idea fundamental que informa la doctrina del Disregard, es la siguiente: una persona jurídica es una ficción ideada por razones de técnica, a fin de que en la vida comercial puedan alcanzarse determinados fines que el ordenamiento jurídico no desaprueba"...

e que

"En los casos, de fraude a la ley, contrato fraudulento; transmisión fraudulenta del patrimonio de una persona jurídica em perjuicio de un tercero así como en el supuesto de sociedades matrices y filiales y más: "cuando el concepto de persona jurídica se ampara para defraudar a los acreedores, para sustraerse a una obligación preexistente para soslayar la aplicación de una ley, para lograr o conservar un monopolio o para proteger a bribones o delincuentes, los tribunales podrán

*[Handwritten signature]*

prescindir de la traba de la persona jurídica y estimarán que la sociedad, é s un conjunto de hombres y mujeres que participan entre tales hechos, haciendo justicia entre personas reales"...

14.        Na Alemanha, Rolf Serick, em alento do trabalho, rompeu a concepção ortodoxa, acerca da intocabilidade da pessoa jurídica, para determinar que, diante do abuso de direito e da fraude, o magistrado perquirira, em seu livre convencimento, se há de consagrar a fraude ou o abuso de direito, ou de deva desmistificar a pessoa jurídica, a fim de, penetrando em seu interior, atingir as pessoas e bens que dentro delas se ocultam para fins ilícitos ou abusivos ("in Aparência y Realidad en Las Sociedades Mercantiles, traducción y Comentarios de Derecho Español por José Puig Brutau, Ediciones ORIEL, Barcelona, España, 1958).

15.        No Brasil, entre outros, trataram do assunto Konder Comparato, Rubens Requião, Alberto Xavier e, mais recentemente, J. Larmartine Corrêa de Oliveira.

16.        Alberto Xavier faz aguda observação, oferecendo a seguinte brava afirmação:

"Pela sua relevância na prática dos negócios internacionais, assim que pelo seu significado teórico merecem especial atenção as medidas de combate à evasão fiscal internacional que se traduzem na "desconsideração" da personalidade jurídica das

sociedades cuja constituição ou funcionamento tenha sido ou seja inspirada predominantemente por razões de ordem fiscal" (in Direito Tributário Internacional do Brasil, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1977).

17. Os nossos Tribunais, de há muito, vêm-se orientando nesses princípios, como transparece do acórdão do 2º Tribunal de Alçada Civil de S. Paulo, relator Toledo César (in Rev. dos Tribs., 484/150) e o Excelso Supremo Tribunal Federal também agasalhou essa doutrina, ao sentenciar que:

"em regra, as quotas sociais são impenhoráveis, salvo o caso de que o desfalque patrimonial se deva à subscrição das quotas sociais, quando se aplicará a doutrina da disregard of legal entity".

(in Revista Trimestral de Jurisprudência 65/866).

18. Impõe-se destarte, consoante a melhor doutrina, desconhecer a personalidade jurídica da Gillette Safety Razor of Brazil, apenas em atenção ao caso concreto, com o que se projetará a verdadeira operação realizada, i.é., um empréstimo da matriz para sua filial.

19. "In casu", aplica-se essa doutrina, como uma luva, pois que a subsidiária Gillette Safety Razor Company of Brazil, constituída de acordo com as leis do Estado de Delaware, Estados Unidos da América do Norte, para funcionar somente no nosso País, através de filial, visou unicamente a prática de atos,

como os do processo, o que é vedado terminantemente pela LEI BRASILEIRA, em se tratando de matriz e filial, assim que a filial da Safety no Brasil o era da Gillette Company, de sorte que INDEDUTÍVEIS SÃO AS PARCELAS DOS JUROS E DA VARIAÇÃO CAMBIAL, INCIDINDO SOBRE ESTAS A TRIBUTAÇÃO, CONFORME DECIDIDO NA INSTÂNCIA INFERIOR."

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial

Brasília DF., 27 de junho de 1980.

*Jacinto de Medeiros Calmon*  
JACINTO DE MEDEIROS CALMON - RELATOR