



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AMS

Sessão de 09 novembro de 19 87

ACORDÃO Nº 103-08.112

Recurso n.º 91.248 - IRPJ - EX.: DE 1978

Recorrente TRANSCON S/A. - CONSULTORIA TÉCNICA

Recorrido DRF no RIO DE JANEIRO (RJ).

IRPJ - REGIME DE COMPETÊNCIA - PRINCÍPIO DO EMPARELHAMENTO ENTRE RECEITAS E DESPESAS OU CUSTOS.

Salvo disposição expressa em contrário, aplicável ao caso concreto, em princípio, na pessoa jurídica, prevalece o regime de competência na apropriação (reconhecimento) das receitas e despesas ou custos, cujo corolário lógico implica um sistema pelo qual haja emparelhamento entre os dois lados. Não tem sentido antecipar a apropriação somente das despesas ou custos de um lado, sem a correspondente receita, pena de descompasso inadmissível.

IRPJ - PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS - NÃO INCIDÊNCIA - RESULTADOS DE ATIVIDADES EXERCIDAS NO EXTERIOR - FONTE DE PRODUÇÃO - CONCEITO.

Estão fora do campo de incidência do imposto de renda os resultados auferidos por pessoas jurídicas nacionais, decorrentes de atividades exercidas no exterior.

IRPJ - IMOBILIZAÇÕES LANÇADAS COMO DESPESAS.

Dispêndios que por sua natureza, e segundo a lei, têm a natureza de inversões de capital, devem ser imobilizados para futuras depreciações, não podendo ser lançados diretamente contra resultados.

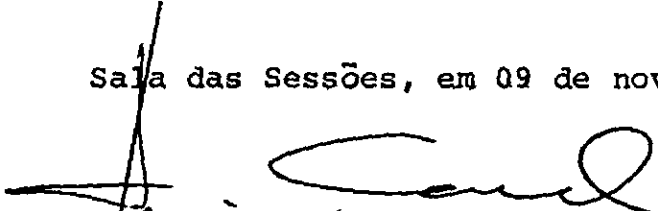
Recurso provido em parte.

Gir

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRANSCON S/A. - CONSULTORIA TÉCNICA,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso a fim de se excluir da tributação a importância de Cr\$ 4.600.546, no exercício de 1978. Vencido o Conselheiro Lórgio Ribeiro.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 1987


ANTÔNIO DA SILVA CABRAL - PRESIDENTE


DIÓCLER DE ASSUNÇÃO - RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:


LUIZ CARLOS PIVA
14 DEZ 1987

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS AUGUSTO DE VILHENA, AMAURY JOSÉ DE AQUINO CARVALHO, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, RICHARD ULRICH KREUTZER e FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0710/002.279/82-06
RECURSO Nº 91.248
ACÓRDÃO Nº 103-08.112
RECORRENTE: TRANSCON S/A. - CONSULTORIA TÉCNICA.

R E L A T Ó R I O

Trata-se de recurso voluntário (fls.237/248), a decisão de primeira instância do Sr. Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro-RJ (fls. 232/233), que, acatando as ponderações da informação fiscal oferecida no processo (fls.228/231), houve por bem em julgar improcedente as razões de impugnação oferecida (fls. 220/225) relativamente ao item 3 da autuação original, em razão de mudança de fundamentação quanto a essa parte da exigência, reconhecida pelo ac. 103-06.207, de 09.04.84 (fls. 207 e ss.).

Na oportunidade o feito já tinha merecido o seguinte relato (fls. 208/212):

"O auto de infração (fls.02) lavrado contra a recorrente em epígrafe, relativamente aos exercícios de 1978 a 1980, bases de 1977 a 1979, imputou-lhe, conforme termo de verificação às folhas 05, as seguintes irregularidades:

- 1 - Dedução indevida de despesas consideradas como não normais e necessárias.
 - Exercício de 1978, base 1977-Cr\$.7.542.193,00
 - Exercício de 1980, base 1979-Cr\$ 4.300.000,00
- 2 - Antecipação de custos sem correspondência com a receita de contratos.
 - Exercício de 1978, base 1977-Cr\$ 1.231.443,00
 - Exercício de 1979, base 1978-Cr\$14.104.815,00
 - Exercício de 1980, base 1979-Cr\$18.791.456,00
- 3 - Exclusão do lucro tributável efetuada a maior.
 - Exercício de 1978, base 1977-Cr\$ 4.600.546,00
- 4 - Gastos com imobilizações indevidamente lançados como despesas.
 - Exercício de 1979, base 1978-Cr\$ 2.011.740,00

Inconformada a contribuinte contesta em sua impugnação (fls. 49/59) todas as imputações acima citadas. Seus argumentos e síntese da ação fiscal em primeira instância podem assim ser sumariados:

1 - Despesas consideradas como não normais e desnecessárias:

Houve-se com vitória em primeira instância, sendo acolhidas a propósito suas alegações.

2 - Antecipação de custos sem correspondência com a receita dos contratos.

O procedimento que teria adotado em relação aos seus contratos, anteriores à vigência do DL nº 1598/77 e de prazo superior a um ano, estaria em perfeito acerto com os princípios universais do sistema tributário, conforme demonstraria a diretriz estabelecida pela consulta formulada através do processo nº 0713-445/76 (fls.121). Por outro lado, mesmo prevalecendo o entendimento da fiscalização, deveriam ser aplicadas as normas previstas nos artigos 154 e 171 do Decreto nº 85.450/80.

3 - Exclusão do lucro tributável efetuada a maior.

Trata-se de lucro obtido em atividade realizada no exterior e não de exportação de serviços prestados como quer a fiscalização, estando a exclusão em conformidade com o artigo 303 do Decreto nº..... 85.450/80. Os documentos de folhas 153/156 seriam suficientes para comprovar, à saciedade, que se trata de lucro obtido em atividade fora do território brasileiro.

4 - Gastos com imobilizações lançadas em despesa.

Segundo o disposto no P.N. CST nº 187/83, confirmado pelo de nº 58/76, as despesas com financiamentos, quando da aquisição de bens imóveis, deveriam ser consideradas como despesas operacionais e não como custos. Diante disso a autuada teve como despesa acertadamente, e não como custos, os juros, correspondentes, na medida em que foram pagos.

A informação fiscal (fls.174/176) após apreciar as razões de defesa, propôs a manutenção parcial do auto de infração, para dele excluir Cr\$.... 267.946,00 do total da exigência da irregularidade apontado no item "2" supra.



As folhas 177/186, tem um parecer fiscal que, após analisar, relativamente a cada item, as razões apresentadas na impugnação e na informação fiscal, propõe que seja totalmente excluída da tributação a matéria constante do item "1" acima relatado, parcialmente a do item "2" e mantidas integralmente as constantes nos itens "3" e "4", ficando a exigência da seguinte maneira:

2 - Antecipação de custos sem a correspondência com a receita.

- exerc. 79, base 78.....Cr\$ 7.470.672,00
- exerc. 80, base 79.....Cr\$ 8.043.910,00

3 - Exclusão do lucro tributável efetuada a maior.

- exerc. 78, base 77.....Cr\$ 4.600.546,00

4 - Gastos com imobilizações lançadas como despesa.

- exerc. 79, base 78.....Cr\$ 2.011.740,00

Nesta esteira, a decisão de primeira instância (fls.188/189) julgou a ação parcialmente procedente, estando assim ementada:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

- Demonstrado que as despesas são necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, exclui-se sua tributação.
- A partir da vigência do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, na apuração do resultado dos contratos a longo prazo, com duração superior a um ano, o custo dos serviços incorrido durante o período e a parte do preço total dos serviços determinada com base na relação entre o custo do período e o custo total, serão computados em cada período. Se a empresa não escriturou a receita correspondente ao custo do período, é válido quantificá-lo através desse mesmo custo. Parcialmente mantida sua tributação.
- No art. 268, do RIR/80, relativo a lucros proveniente de atividades exercidas parte no País e parte no exterior, a relação das operações que podem produzir tais lucros, contida em seu § 1º, é taxativa e só abrange as atividades

f

R

ali enumeradas. A parcela excluída do lucro real relativa a lucros de outras atividades deve ser calculada de acordo com a Portaria MF nº 223/76. Mantida a tributação da parcela excluída a maior.

- Provado que o gasto não se refere a juros que foram lançados como despesas, mas sim, a uma parcela do custo total do equipamento telefônico. Mantida sua tributação.

Lançamento procedente, em parte."

Às fls.189, a autoridade julgadora oferece recurso de ofício à S.R.R.F. da 7a. Região Fiscal, que, apreciado, teve seu provimento negado.

No seu recurso voluntário (fls.193/202) TRANS CON S/A. - CONSULTORIA TÉCNICA, alega que as razões de apoio à decisão na parte que reatou mantida não encontram amparo nos fatos nem na lei, em síntese, pelos seguintes argumentos:

2 - Antecipação de custos

Dos 3 (três) contratos que geraram o crédito tributário, dois deles teriam sido celebrados com órgãos do Ministério dos Transportes, no ano de 1976, com prazo determinado de um ano, pelo que não lhes seriam aplicáveis as normas do artigo 10 do DL nº 1.598/77. Ademais, a documentação de 3 folhas 134/138 e a constante do anexo. A (fls.01/136) comprovaria que toda a receita relativa aos contratos teria sido computada no período, não restando à empresa qualquer outro direito a faturamento. Em virtude da paralização dos serviços, apenas 74,16% de contrato GO-063 e 92,26% do MG-064 teriam sido faturados e a parte restante seria prejuízo de vez que os contratos foram resilidos (documentação às fls.134/141). Esse Conselho ainda poderia determinar diligência a fim de verificar a realidade das declarações acima, confirmando assim a injustiça da pretendida tributação, pois inexistiria receita correspondente a tais custos na realização dos serviços contratados.

Quanto ao outro contrato (ME-080) não pode prevalecer a tributação, pelas mesmas razões expostas na impugnação.

3 - Exclusão do lucro tributável a maior.

A farta documentação constante do Anexo B (fls. 01/86) demonstraria e comprovaria tratar-se de atividade exclusiva em território estrangeiro, ou seja, serviços de engenharia ferroviária na República da Argélia, estando, portanto, o resultado obtido fora do alcance da tributação brasileira, conforme se pode concluir da combinação dos arts. 96, I, 157 § 1º, 269, 270, 595 e 627 do RIR/80, e Portaria nº 228/74. A exclusão dos resultados de serviços prestados no exterior é amparada pelos termos da Portaria nº 223 de 1976 e 46 de 1977.

No mais, para o planejamento e construção de uma ferrovia em pleno deserto Saara, faz-se necessário a realização do trabalho de engenharia no local onde está sendo executada a obra.

4 - Gastos com imobilizações lançados como despesa.

O valor Cr\$ 2.011.740,00 teria originado-se de 12 (doze) parcelas de Cr\$ 167.645,00, correspondente a despesas financeiras vencíveis trimestralmente. Assim sendo, mesmo que prevalecesse o entendimento fiscal, no ano de 1978, teriam sido lançadas a débito de despesas financeiras, apenas 4 (quatro) parcelas de Cr\$ 167.645,00, totalizando Cr\$..... 670.580,00.

A documentação constante do Anexo C, demonstraria que a dívida inicial seria de Cr\$ 2.484.886,40, a qual, com o acréscimo das despesas financeiras de Cr\$ 2.011.740,00 passou para Cr\$ 4.419.867,44 dividida em 12 (doze) parcelas iguais de Cr\$ 368.322,30, sendo de Cr\$ 200.676,62 a título de amortização do capital financiado e o restante Cr\$ 167.645,58 "despesas financeiras" apropriadas a longo do tempo (trimestralmente).

Por fim, deve ser considerado que a despesa financeira em nada acresce à vida útil do bem. Portanto não pode ser integrada ao custo."

A impugnação quanto a parte mudada dos fundamentos da pretensão tributária está vazada nos seguintes termos (fls. 220/225):

"II - DA FISCALIZAÇÃO

Na fiscalização a que foi submetida, no ano de 1980 entendeu a autoridade fiscal que a espécie se



contém na hipótese prevista no art. 303 do regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450 de 4 de dezembro de 1980, com fulcro no Decreto nº 1.418 de 3 de setembro de 1975. Portaria nº 223 MF de 21 de junho de 1976, e assim definiu uma redução do lucro tributável a maior, quantificada em Cr\$ 4.600.546,00, para exigir o imposto de renda suplementar correspondente.

III - A HIPÓTESE LEGAL AJUSTÁVEL

A impugnante está inteiramente à vontade para identificar o fato na hipótese contida no Art. 268 do regulamento citado, pois este disciplina as atividades exercidas parcialmente dentro e fora do país; ou seja de modo geral, iniciadas no país e concluídas no estrangeiro.

O Parecer de fls. 177/186 é pela rejeição, quando declara não ser a regra aplicável as atividades exercidas pela impugnante.

Muito embora seja estranhável a afirmação, posto que a alínea "a" do parágrafo do mencionado artigo é abrangente de toda a atividade lucrativa, é possível aceitá-la, pois na realidade, a matéria está regulada por exclusão uma vez que só devem ser tributados no país os lucros inferidos nas atividades exercidas no Território Nacional.

Na realidade, nenhum ou qualquer outro dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda aplicar-se-ia à atividade, extra território brasileiro da impugnante, nas circunstâncias em que a exerce, ao amparo do Art. 157 e seus parágrafos 1º e 2º, do RIR/80, assim redigidos:

"Art.157 - A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

§ 1º - A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no Território Nacional.

§ 2º - É facultado às pessoas jurídicas que possuírem filiais, sucursais ou agências manter contabilidade não centralizada, devendo incorporar,

na escrituração da matriz, os resultados de cada uma delas."

E, em favor desse entendimento, que se pronuncia o Parecer Normativo CST nº 62 de 1975 (D.O.U. de 14.07.75):

"6 - Pelas razões expostas, entendemos que o tratamento fiscal favorecido, previsto no art. 200 do RIR, com relação aos resultados das atividades exercidas no exterior, é aplicável, também, aos lucros transferidos para o Brasil pelas filiais e subsidiárias, no exterior, de pessoas jurídicas aqui domiciliadas."

Esse dispositivo regulamentar do RIR aprovado pelo Decreto nº 58.400 de 1966, constitui o Art. nº 268 do atual regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450 de 4 de dezembro de 1980.

IV - CONCLUSÃO

A impugnante considera integrado nesta petição, como se aqui fora transcrito, os termos do recurso dirigido ao Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, no que é pertinente à matéria fiscal ora impugnada, assim como a farta documentação que instrui o seu anexo B.

Aí se comprova a sua atividade exclusiva no exterior através de estabelecimento permanente, de cuja atividade promana o resultado excluído da base de cálculo, ao amparo da não incidência tributária sobre rendimentos produzidos fora do território brasileiro.

A inaplicabilidade dos dispositivos do Decreto-lei nº 1.418 de 3 de setembro de 1975, à espécie, é flagrante, como afirma, Alberto Xavier, em seu Parecer de Novembro de 1977, sobre "Tributação de Filial no exterior de Sociedade Brasileira", cuja cópia integra o anexo B, junto à petição de recurso ao Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes."

Para manter a cobrança quanto a essa parte o Sr. Delegado usou os seguintes argumentos (fls. 232/233):



"Visto e examinado o presente processo no qual a empresa acima qualificada impugna, tempestivamente, nos termos da petição de fls. 222 a 224, a exigência do crédito tributário constituída de acordo com a Decisão de fls. 188/189, homologada pela Decisão de fls. 204/205, e

CONSIDERANDO que foi reaberto o prazo, de acordo com a decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 206 a 215, para nova impugnação apenas para o valor do imposto exigido sobre o valor de Cr\$ 4.600.546,00 constante do item 03 do Auto de Infração (fls. 01 a 05) e mantido na Decisão nº 2321/82 (fls. 188/189);

CONSIDERANDO a informação de fls. 208 a 231 que aprovo por seus fundamentos legais e que fica fazendo parte integrante desta decisão;

CONSIDERANDO tudo o mais que do processo consta,

I N D E F I R O a impugnação de fls. 22 a 224, determinando, em consequência, que seja mantida a exigência do crédito tributário, observados os termos da IN SRF nº 19/84 e Portaria MF nº 122/86.

Intime-se para pagamento no prazo de 30 (trinta) dias, sob pena de cobrança executiva, ressalvado o direito de recurso voluntário, em igual prazo, ao Primeiro Conselho de Contribuintes.

À Agência da Receita Federal - Catete, para ciência e interessada e demais providências indispensáveis ao cumprimento desta decisão e uma vez esgotado o prazo recursal, o envio deste processo ao Primeiro Conselho de Contribuintes para apreciação do recurso de fls. 192/202."

Já o recurso quanto a este tópico tem os seguintes argumentos (fls. 237/240):

"A DECISÃO RECORRIDA.

Inicialmente quer esclarecer a Recorrente que todas as razões já expostas no processo sobre a matéria deverão ser levadas em conta.

Reitera ainda a Recorrente que o valor excluído do seu lucro líquido no exercício de 1978 ano-base de 1977, foi proveniente integral e exclusivamente de sua atividade realizada no exterior. Aduz, a-

demaís, que a atividade que gerou esse lucro já foi taxada no país onde os serviços foram executados (Argélia). Basta examinar o Artigo 12 do Contrato assinado entre a Recorrente e o Governo Argelino, já anexado anteriormente a este Processo, que diz textualmente:

"Artigo 12 - Montante ao presente Contrato

O montante global bruto do presente contrato (incluindo todos os impostos e taxas) se eleva a:

	US\$	DA
- Remuneração global líquida de Transcon	2.996.597,50 +	2.829.610,24
- Imposto e Taxas (TUGPS + BNC)	-	<u>5.326.828,88</u>
Montante total bruto do presente contrato:	<u>2.996.597,50</u>	<u>9.156.439,12</u>

O montante total bruto..."

É evidente que os impostos incidentes sobre as atividades da Recorrente já foram recolhidos no local os serviços foram prestados. Saliente-se que o TUGPS (Taxa Única sobre Prestação de Serviços) é equivalente ao nosso Imposto sobre Serviços e o BNC (benefícios não-Comerciais) corresponde ao Imposto sobre a Renda gerada pelos serviços (atividades não-comerciais).

Não há pois, fundamento de direito para prevalecer a tardia decisão nº 2841/86, de fls.232, porque contraria a legislação vigente além de assemelhar evidente bi-tributação.

Além do mais, a leitura da ementa da aludida decisão faz supor que basta tratar-se de obras de engenharia vendidas ou executadas no exterior para se enquadrar no art. 1º do Dec.Lei nº 1.418/75 e Portaria MF nº 223/76.

Na verdade o art. 1º do citado Dec.Lei não diz que toda e qualquer obra ou serviço de engenharia, de forma absoluta, deva ser enquadrada no mesmo dispositivo legal ou na Portaria correspondente, que não pode alterar o sentido que o legislador deu ao referido art. 1º do Dec.Lei nº 1.418/75. Assim fosse, letra morta seria o que dispõe o art.268 do RIR, que não foi revogado.

Esse entendimento não é só da Recorrente. Do parecer Alberto Xavier, junto ao processo, na íntegra,

f

SA

é importante que se destaque o seguinte trecho:

"...

III - Inaplicabilidade do Decreto-lei nº.....
1.418 a Serviço Totalmente Prestados no
Exterior

A terceira dúvida formulada respeita à eventual aplicabilidade do Decreto-lei nº 1.418, de 03 de setembro de 1975, às atividades de construção realizadas no exterior.

O nosso parecer é negativo. O regime insencional traçado pelo art. 1º do referido DL tem como pressuposto essencial o fato de se tratar de uma venda de serviços ao exterior, por pessoa jurídica domiciliada no País. Significa isto que o serviço em causa, cujo beneficiário é um residente no exterior, deverá ser realizado no País — pois só nesta hipótese ocorre a incidência genérica do imposto de renda que justifique a isenção específica concedida pelo diploma em exame.

Se, ao invés, o próprio serviço é totalmente prestado pela pessoa jurídica no exterior, a situação configura-se como um caso de não incidência (e já não de isenção), por o fato tributário ocorrer fora dos limites traçados pelo princípio da territorialidade que como já se referiu — governa a tributação do lucro das pessoas jurídicas. Em tal hipótese o lucro auferido não é computado, por inteiro, no lucro real sem dependência dos requisitos e formalidades previstos no Decreto-lei nº 1.418 e Portaria nº 223, de 21.06.76.

Somos, por isso, de opinião que a construção de obras, executadas exclusivamente no exterior, por estabelecimento permanente localizado no exterior é totalmente livre de imposto de renda, no País do domicílio da Matriz (o Brasil).

A confirmar este entendimento está o fato de a Portaria nº 223, já citada enumerar — entre os serviços isentos ao abrigo do DL nº 1418 — os serviços de "engenharia, arquitetura e urbanismo, bem como de execução no exterior de obras de qualquer natureza vinculada à prestação desses serviços". Quer isto dizer que só estariam sujeitos à incidência do imposto de renda (em termos de justificar a isenção logicamente subsequente) as obras vinculadas a ser

↓

JK

viços de engenharia prestados no País. De re-
verso, as obras não vinculadas à prestação, no
País, de serviços de engenharia, arquitetura e
urbanismo, estariam fora da hipótese de inci-
dência do tributo. No primeiro caso, a obra é
elemento integrante do serviço — pelo que se
torna necessária a isenção; no segundo, a obra
é realidade independente — pelo que se torna
necessária a isenção; no segundo, a obra é rea-
lidade independente — pelo que se situa na es-
fera de não incidência.

Novembro de 1977."

A decisão recorrida, já que se baseou no
parecer de fls. 228/231, concluiu que "...o lu-
cro obtido de atividade realizada integral ou
exclusivamente no exterior não descaracteriza
o seu enquadramento nos mencionados diplomas le-
gais"; à luz das considerações apresentadas vê-
-se a carência de lógica de tal assertiva.

Não há lógica também, quando o parecer
diz que "... não se trata de um estabelecimen-
to filial da empresa no exterior", pois o ser-
viço foi contratado em país que não permite a
instalação formal de filiais de empresas es-
trangeiras para a realização desse tipo de ser-
viços no país. O que é permitido pela legisla-
ção local, e que foi realizado pela Recorrente,
é a instalação de escritório de representação,
através do qual são recolhidos todos os impos-
tos devidos, inclusive as contribuições à Pre-
vidência Social devidas pelo emprego de mão-
-de-obra local e estrangeira.

Assim, qualquer que seja a denominação ou
"Status" jurídico de sua dependência no exte-
rior não há qualquer modificação na formação
do seu lucro operacional.

Isto tudo posto, somando-se às razões de
impugnação de fls. 222/224, verifica-se que, no
caso, impõe-se a aplicação do artigo 268 do
RIR.

Outrossim, espera a recorrente seja julga-
do procedente o presente recurso, no que tange
à matéria ora destacada face à decisão desse E-
grégio Conselho, pois que é de todo improceden-
te a tributação imposta, por ser de inteira."

Este, em síntese, o relatório.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 103-08.112

Processo nº 0710/002.279/82-06

V O T O

Conselheiro DÍCLER DE ASSUNÇÃO, Relator:

O recurso é tempestivo, devendo portanto ser conhecido. Aspectos preliminares já foram sanados com a nulidade da primeira de cisão, sendo oferecidas novas razões de recurso.

Vai-se portanto aos itens que permaneceram litigiosos.

- 1) Antecipação de custos sem correspondência com as receitas dos respectivos contratos.

Segundo se extrai dos autos, o litígio aqui diz respeito aos resultados dos seguintes instrumentos, e dados abaixo:

Contrato	Valores em dis cussão - Cr\$	Data da cele- bração	Exercícios
-----	-----	-----	-----
GO 063	4.939.130,00	06.07.76	79/78
GO 063	4.679.095,00	. . .	80/79
MG 064	2.471.251,00	27.09.76	79/78
MG 064	3.364.815,00	. . .	80/79
ME 080	60.291,00	23.01.78	79/78

(cfr. fls. 183, 134, 138 e 193, 150)

Consoante se depreende do relatório, a impugnação e recurso bifurtam-se no abordar a defesa quanto a essa parte, discorrendo primeiro sobre os dois primeiros destes contratos para no fim abordar o último deles. Manter-se-á essa metodologia na apreciação das razões oferecidas.

A exigência foi confirmada em primeiro instância basicamente porque, tratam-se, os valores acima, de receitas correspondentes a despesas realizadas, mas que não foram apropriados nos exer

cícios pertinentes. A recorrente tenta argumentar em contrário à orientação oficial, mas suas considerações não têm amparo na legislação, nem na melhor interpretação, data venia.

Em matéria de apuração dos resultados de contratos a longo prazo realmente é possível delinear um marco que foi inaugurado legislativamente pelo DL. 1.598/77, com as alterações do DL..... 1.648/78. Anteriormente ao primeiro dos diplomas supra, existia regime excepcional, porém, especificamente para os contratos de empreitadas de construção de estradas e semelhantes, consoante regra advinda do DL. 5.844/43, art. 56, inscrita no RIR/66 e RIR/75, arts. 210 e 217, respeitada, em termos de direito adquirido (Constituição Federal, art. 153, par. 3º, c.c. o art. 6º, par. 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro) com algumas condicionantes por preceito de caráter nitidamente transitório no par. 5º do art. 10º, do DL. 1.598/77.

O caso porém não se ajusta a este tratamento pela elementar circunstância de não se tratar de construção de estradas e semelhantes, consoante aliás já tinha sido objeto de consulta formulada pela própria recorrente, com resposta clara nesse sentido (cfr. fls. 121/122).

Já por aí - ou seja, pelo aspecto material da hipótese legalmente prevista - estariam de qualquer forma fora do regime excepcional de apuração de resultados ao final da execução da obra, todos os contratos acima relacionados. De último então soma pela sua exclusão do critério advindo do DL. 5.844/43, art. 56, ainda, o fato de ter sido celebrado após 01.01.78.

Estando fora da sistemática excepcional, resta então definir qual o regime a que estavam ou estão sujeitos pela legislação então vigente.

Ao que esse relator tem conhecimento a administração do imposto de renda jamais admitiu qualquer espécie de regime de apura-

ção de resultados como este que ao final propugna a recorrente: isto é, um sistema pela metade, que permitia a apropriação de despesas sem correspondência com as receitas respectivas.

Ainda que se reconheça a existência da respeitável corrente doutrinária que entende ser inexigível a aplicação do regime de competência, como regra geral, para as empresas, antes do advento da lei 6.404/76 - apesar de ser posição que o Fisco de regra geral não admitia - o fato é que ninguém chegou até hoje, a pretender, com razoabilidade, o descompasso sugerido pela recorrente: imputar somente os custos e despesas de um lado, diminuindo assim o resultado do exercício, é, de outro, deixar de apropriar as receitas correspondentes a estes custos ou despesas.

A discussão reinou e ainda poderá girar em torno do regime de apropriação a ser adotado: o de caixa ou econômico ou o de competência ou financeiro ou, ainda, o regime da média, proporção ou rateio, como sói acontecer nos contratos a longo prazo em geral, pela sistemática do DL. 1.598/77, RIR/80, arts. 280 a 283, IN SRF 21/79. Mas, compreensivos, naturalmente e coerentemente, dos dois lados ou facetas dos direitos e obrigações correspondentes, assinados pelos custos e despesas de um lado e as receitas correspondentes de outro. Não isoladamente, pena de desequilíbrio da balança, quando então nem mesmo se poderia cogitar de um sistema, e sim, quando muito, de um procedimento excepcionalíssimo que somente o legislador poderia, em tese, autorizar, mas, expressamente. Não é este entretanto o caso.

Sobre o fundamento, razão e conteúdos dos regimes acima mencionados recomendaria a leitura de conferência proferida seja PROF. ALBERTO XAVIER, in Revista de Direito Tributário, vol. 4, pág. 276 e ss.

No que concerne às alternativas de tributação dos resultados de contratos de empreitadas de estradas e semelhantes, apesar de não ser o caso, de qualquer forma, demonstrando a coerência ou

f

X

Acórdão nº 103-08.112

equilíbrio que deve existir, seja qual a sistemática possível de ser adotada, seja lido o PN CST 116/76, especialmente, o item abaixo:

"6. Na hipótese de apuração anual dos resultados, baseada nos recebimentos e desembolsos de caixa, bem como nas importâncias que, embora não efetivamente recebidas, estejam juridicamente à disposição do contribuinte, a regra a ser adotada é a geral e normal ligada à independência dos períodos de determinação.

Desta forma, o contribuinte é obrigado a computar, em cada período, todas as receitas pertinentes ao ano, e somente pode deduzir os custos ou despesas que a lei permite considerar no mesmo período. Resulta óbvio, pois, que, achem-se ou não concluídas as obras, o resultado do exercício abrangerá a totalidade das receitas do ano, os custos diretos e indiretos ocorridos no mesmo período, não sendo possível o diferimento observado no item precedente e, muito menos, a adoção de procedimentos diversos do que determina a lei para a apuração do lucro real, especialmente quanto à pretensa estimação de resultados por critérios supostamente razoáveis."

Sabendo, quem sabe, por não se tratar de empreitadas de estradas e semelhantes, acrescentar que para os casos sob apreciação, prevalece de qualquer forma o regime de competência, segundo conceituado pelo PN CST 58/77.

Não se enquadrando na hipótese do art. 210 do RIR/66 ou art. 217 do RIR/75, nem tendo, a rigor, andado consoante a orientação pertinente para os casos neles previstos (PN CST 116/75,) item 6, c.c. PN/CST 58/77, não havia qualquer direito adquirido da recorrente em apurar o resultado de seus contratos por sistemática diversa da legalmente prevista pela legislação então vigente, que reservava para a espécie, anteriormente ao DL. 1.598/77 o regime de competência, com apuração anual, e não no final dos contratos, e, após o DL. 1.598/77, o regime do rateio ou da proporcionalidade, mas também para a anualidade, desde que obedecidas outras condições, como esclarece, complementado no particular IN SRT 21/79, verbis:

"Art. 10 - na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço-determinado

Acórdão nº 103-08.112

de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período:

I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da porcentagem do contrato ou da produção executada no período.

par. 1º - A porcentagem do contrato ou da produção executada durante o período poderá ser determinada:

a - com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou

b - ...

Porém, como ressaltou a autoridade instrutora do feito, fls.:

"6.4.4. A empresa observou o disposto no citado art. 10 e também não cumpriu nenhuma das normas de escrituração e controles estabelecidos pela Instrução Normativa 21/79."

Em nenhum momento sendo rebatida quanto a estas observações. Assim, pois, rigorosamente, de forma correta e faticamente se gura, nem mesmo o critério de tributação proporcional inserida pelo DL. 1.598/77 para esse tipo de contrato, poderia ser feita, pois os registros (controles) a tanto não permitiam.

Daí a necessidade de utilização da estimativa para quantificar a receita correspondente, em função das despesas respectivas, procedimento seguramente favorável à recorrente, na ausência de elementos outros que oferecessem condições racionalmente preferíveis.

Como princípio, estatui o CTN, verbis:

"Art. 148 - Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou documentos expedidos pelo sujeito passivo ou

por terceiro legalmente obrigado, ressalvada em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."

Sem amparo na legislação anterior nem na presente, caberia à recorrente, fosse o caso, demonstrar, com números, fatos, documentos e razões, que, no mínimo, o critério de imputação das receitas, pela autoridade, não estava correto, ou não fora o melhor. Mas também quanto a essa parte também não produziu alegações dignas de procedência, data venia. E aqui, propriamente, nem mesmo de arbitramento de receitas se pode falar.

Explicou a autoridade, na ausência de cumprimento do disposto no art. 10, incisos I e II, par. 1º, letra "a", e da existência de descumprimento das normas de escrituração e controles estabelecidos pela IN SRF 10/79:

"... ficou muito difícil para a fiscalização apurar o resultado dos contratos em cada período."

6.4.5. A alternativa adotada pela fiscalização, em quantificar a receita através da despesa correspondente, embora seja favorável ao contribuinte, me parece válida."

Na verdade, esse parâmetro foi usado mais para situar as receitas nos respectivos períodos (anos), em função do princípio da anualidade, sem nunca contudo se afastar do sentido da constituição do direito respectivo em razão de cada contrato considerado, conclusão a que se chega inclusive pelos valores constantes do Termo de Verificação que serviu de base ao auto de infração (fls. 5 e verso): seus reconhecimento pela remontagem feita pela recorrente (fls. 123 /152), muitos deles inclusive providos.

No mais, a circunstância de determinados valores estarem dependendo de autorização para faturamento, pelo princípio constituição do direito da recorrente ao efetivo cumprimento da obrigação pelo devedor, que determina o regime de competência, não a sobrigava à apropriação dessas receitas nos períodos correspondentes

Os reparos possíveis que se impunham no levantamento original foram feitos, consoante se vê do parecer de fls. 177/186.

Improcede pois o recurso quanto a esta parte.

2) Exclusão considerada como feita a maior, no lucro tributável.

A controvérsia ou questão central que se apresenta nesse tópico reside fundamentalmente no seguinte:

(a) O nosso sistema jurídico positivo no que pertine ao imposto de renda, consagra ou não o chamado "princípio da territorialidade na tributação"?;

(b) Se positiva a resposta, em que termos esse princípio é consagrado é consagrado: ou seja, em que "extensão e profundidade"?.

(c) Definidos esses pontos, vai-se ao caso concreto, para se saber, se a hipótese sob julgamento, enquadra-se ou não na regra da territorialidade ou extraterritorialidade, e em que extensão.

O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE É ADOTADO PELA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.

A Lei 2.354/54 já estabelecia expressamente:

"Art. 2º - Substituem-se o art. 34 e seus 1º, 2º, 3º e 4º do Decreto nº 24.239, de 22 de novembro de ... 1947, pelo seguinte:

"art. 34 - As pessoas jurídicas que declararem o lucro real devem comprová-lo por meio de escrituração(.. ..Vetado...) em idioma e moeda nacionais e na forma estabelecida pela legislação comercial e fiscal.

1º - A escrituração deverá abranger todos as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente nas suas atividades no território nacional."
(sublinhamos)

Tal regramento, de atual e vigente, foi reproduzido pelo par. 1º, do art. 157, do atual RIR/80, aprovado pelo Decreto

85.450/70, com toda fidelidade.

A exata interpretação do conteúdo normativo desse dispositivo, no que interessa ao princípio da territorialidade, foi recentissimamente feito pela CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, através do AC Nº CSRF/01-0.772, DE 28.08.87, unânime, da lavra do Eminentíssimo Conselheiro CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO, transcrevendo voto do relator desta Câmara, na condição de recorrida, do Ilustre Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, in verbis:

"O comando legal retro transcrito informa que a escrituração deve ser elaborada de maneira tal que : seu papel possa ser destacado de duas formas: a primeira , que diz respeito à abrangência, tem seus limites demarcados pelas operações praticadas; a segunda, que está relacionada com os resultados, delimitada o espaço de tempo a ser considerado e o local onde as atividades foram praticadas."

(Sublinhamos)

Quanto ao reconhecimento da não incidência do imposto de renda sobre os "resultados provenientes de atividades exercidas no exterior", há regra vestuta do Decreto 24.239/47, verbis:

"Art. 35 - As pessoas jurídicas, cujos resultados provenham de atividades exercidas parcialmente fora e dentro do país, ficam sujeitas ao disposto na Parte Segunda do Título I, tributando-se, apenas, os resultados derivados de fontes nacionais."

Parágrafo único. Consideram-se resultados derivados de atividades exercidas parcialmente fora e dentro do país os que provierem:

- a) das operações de comércio iniciadas no Brasil e ultimadas no exterior e vice-versa;
- b) da exploração de matéria bruta no território nacional, embora beneficiada, vendida ou utilizada no estrangeiro e vice-versa;
- c) dos transportes e outros meios de comunicação com os países estrangeiros."

Confirmando a opção legislativa acima, a regra foi repetida pela Lei 4.506/64, verbis:

"Art. 63... somente integrarão o lucro operacional os resultados produzidos no país."

No mais, houve, por esta lei, algum aprimoramento legislativo quanto ao rol de atividades, inovando-se, no parágrafo segundo do referido dispositivo, assim vazado:

"Se a empresa que explora atividades nas condições previstas neste artigo não puder apurar separadamente o lucro operacional produzido no país, será ele estimado ou arbitrado como equivalente a 20% (vinte por cento) da receita bruta operacional."

Não bastando o princípio da não-tributação dos resultados provenientes de fontes situadas no "exterior", houve por bem o legislador nacional em avançar, citando estímulos à exportação de serviços e manufaturados, fazendo editar os DLs. 1.418/75 e DL 1.633/78, em regramento hoje repetido pelo art. 303, do RIR/80.

Sejam vistos os referidos diplomas:

DL. 1.418/75, que, segundo sua súmula, concedeu incentivos fiscais à exportação de serviços:

"Art. 1º - As pessoas jurídicas domiciliadas no País, que realizarem venda, ao exterior, de serviços relacionados em ato do Ministro da Fazenda, farão jus aos incentivos fiscais previstos nos artigos 2º a 5º deste Decreto-lei."

DL. 1.633/78, que, conforme diz a sua súmula, instituiu incentivos fiscais à exportação de manufaturados por empresas exportadoras de serviços. Com efeito.

"Art. 1º - As empresas nacionais exportadoras de serviços, relacionadas pelo Ministro da Fazenda, que tenham adquirido no mercado interno produtos manufaturados para serem exportados em decorrência do estabelecido em seus contratos de prestação de serviços, ficam assegurados:

.....

f

A

"Art. 1º - As pessoas jurídicas de que trata este artigo poderão excluir do lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real a que se refere a legislação do Imposto sobre a Renda, a quantia obtida através da aplicação, sobre o lucro de exploração, de percentagem igual à relação, no mesmo período, entre a receita líquida de vendas nas exportações de serviços e o total da receita líquida de vendas da empresa."

(1) Nossos sistema jurídico positivo tributário, consagrou o princípio da territorialidade na tributação dos resultados das pessoas jurídicas aqui estabelecidas, ex vi do disposto no parágrafo primeiro, do art. 34, da Lei 2.354/54, ou parágrafo 1º, do art. 157, do atual RIR/80, segundo inclusive interpretação recente feita pelo Ac. CSRF/01-0.772, de 28.07.87:

(2) Esse princípio da territorialidade é consagrado com a natureza jurídica de "não incidência" do imposto de renda sobre resultados obtidos de fontes situadas fora do território nacional: não se confunde portanto com outras hipóteses, como v.g., de isenções, mormente as condicionadas;

(3) O princípio da territorialidade na tributação pelo imposto de renda, vem confirmado, em um nível imediatamente inferior, porém, não limitativo, de forma expressa, desde o Decreto 24.239/47, art. 35, repetido pela Lei 4.506/64, art. 63, atual art. 268, do RIR/

/80 ao tratarem das "atividades exercidas parcialmente fora e dentro do País";

(4) Os DLs. 1.418/75 e 1.633/78, atual art. 303 do RIR/80, criando estímulos à exportação de serviços e manufaturados por empresas exportadoras de serviços, dizem respeito a hipótese de isenções, em sentido amplo, completamente diversa da "não incidência" do imposto de renda sobre resultados advindos de fontes situadas, no exterior;

(5) Na ordem, para facilitar uma melhor situação, tem-se que o princípio da territorialidade, sendo hipótese de não incidência, é amplo; em seguida, quando na atividade desenvolvida, há parte produzida no país, e parte fora dele, continua a incidir esse princípio, porém, naturalmente quanto aos resultados advindos da "parte produzida fora do país"; num plano mais restrito e diverso, tem-se as hipóteses de isenção restrita, condicionada, para a exportação de "serviços".

(6) Relativamente à não-incidência, segundo o Ac. CSRF/01-0.772, de 28-08-87, verbis:

"Para sujeição dos resultados auferidos pela pessoa jurídica a tributação, seguindo-se o mandamento legal inserto no parágrafo primeiro do artigo 157 (transcrito acima) do R.I.R./80, importa essencialmente determinar a LOCALIZAÇÃO DA FONTE PRODUTORA, se em território nacional ou estrangeiro. Uma vez evidenciado que essa fonte está localizada em País alienígena, é inegável que o fato está fora do alcance da legislação tributária brasileira, por força do princípio da territorialidade."

(sublinhação e destaques não constantes do original)

Mas, com efeito, O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE consagrado de forma abrangente no art. 157, par. 1º do RIR, só pode ser entendido a partir da exata compreensão do que seja fonte de produção do rendimento.

A fonte de produção do rendimento está associada ao próprio fato gerador do tributo: é o trabalho, e o capital ou a combinação de ambos. A remuneração do trabalho, os frutos do capital investida ou a remuneração do capital associado ao trabalho constituem os elementos materiais da hipótese de incidência, ou seja, as aquisições de disponibilidade econômica ou jurídica de Renda.

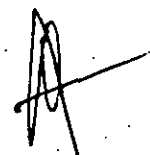
~~Se a fonte de produção não há renda, e via de consequência, não há fato gerador do Imposto.~~

Foi precisamente com base nessa construção teórica que o legislador brasileiro instituiu princípio de territorialidade, fazendo sujeitar-se à incidência do imposto de renda, os resultados apurados nas atividades das pessoas jurídicas no território nacional.

O que define a territorialidade é, portanto, o local onde se exerce a atividade ou o local da fonte de produção do rendimento. O legislador não estabelece que o rendimento deve ser recebido no Brasil ou que os recursos devem ter origem aqui ou a fonte pagadora deve estar sediada em nosso País; disse tão somente que as atividades geradoras dos rendimentos devem, estas sim, ser exercidas no território nacional.

A contrário senso, quando as atividades forem exercidas fora do território nacional, ou seja, quando a fonte de produção dos rendimentos se localizar no exterior esses rendimentos ficarão à margem (fora do campo) da incidência do imposto de renda, pouco importando o domicílio da fonte pagadora ou a origem dos recursos. Isto porque o citado Art. 157, par. 1º, só erigiu como elemento determinante da territorialidade, a localização da fonte de produção dos rendimentos.

Quanto ao conceito de atividades referido no citado dispositivo RIR/80, há que ser entendido em sentido amplo, abrangendo todas as situações que constituem aquisições de disponibilidades econômicas ou jurídicas de rendas. Seria inconcebível que o legislador tivesse excluído algumas dessas situações, de forma implícita, mormente em se tratando de hipótese de não-incidência!



A não-incidência rege-se não em função do domicílio da pessoa do adquirente ou da origem dos recursos utilizados para o pagamento porque nenhum desses dois elementos foram contemplados pelo legislador para caracterizar o princípio da territorialidade.

E teria sido um contrasenso eleger esses elementos como definidores da territorialidade, pois, isto poderia levar a situação absurda de não se tributar no Brasil um ganho de capital auferido na alienação de um bem aqui situado só porque o adquirente seria pessoa domiciliada no exterior ou porque os recursos utilizados para o pagamento tivessem origem externa ou porque o contrato foi celebrado fora do território brasileiro.

Por força do art. 157, par. 1º, o que importa para sujeição dos resultados auferidos pela pessoa jurídica é localização da fonte produtora desses resultados. Por isso que os ganhos oriundos da alienação de bens aqui situados são sempre sujeitos à incidência do I.R., tendo o adquirente domicílio no Brasil ou no exterior ou venham de onde vierem os recursos para o pagamento.

Por simetria, se o bem estiver localizado no exterior aplica-se o mesmo princípio no sentido inverso. O resultado auferido pela sua alienação não estará sujeito à incidência do imposto ainda que a fonte pagadora tenha domicílio no Brasil, ou sejam originários do nosso País os recursos utilizados para o pagamento.

Nesse sentido tem se pronunciado os mais renomados tributaristas do País, valendo citar o que diz a respeito BULHÕES PE-
DREIRA:

"O ganho de capital corresponde a uma transferência de renda financeira, e a pessoa jurídica auferir lucro produzido no País, quando aliena bens aqui situados (Imposto Sobre a Renda - Pessoas Jurídicas - Justex Editora Ltda - pág. 204).

E mais adiante reitera esse entendimento:

↙ "Os valores de capital auferidos na alienação de ↘

bens aqui situados, inclusive na liquidação de participações em pessoa jurídicas brasileiras, se o negócio ocorre no sistema econômico nacional". (Obra citada - pág. 204).

Com maior riqueza de detalhes disserta ALBERTO XAVIER:

"O Direito Brasileiro arvorou a situação da fonte como elemento de conexão, fazendo-o coincidir com o lugar da produção do rendimento, como se verifica das diversas disposições que, com sequência do artigo 35 do Decreto Lei nº 5.844/42 utilizam em sinonímia, indistintamente, estas expressões (RIR arts. 14, par. 5º; 15, par. único, 343). Por sua vez, o lugar da produção do rendimentos é o local onde se situa o "capital" (em sentido amplo) donde brota a renda tributada.

A par da noção clássica de "fonte" da Renda, entendida como fonte da sua produção, a doutrina elaborou uma noção afim, que é a de fonte de seu pagamento, e fácil de verificar, porém, que só aparentemente estes conceitos são espécies de um gênero comum, pois enquanto no primeiro caso existe um nexu causal direto entre a renda e o fato que a determina, no segundo a expressão fonte não ligada a uma idéia de causalidade, mas sim a de origem dos recursos que representam renada para o respectivo beneficiário, ou seja, uma acepção análoga que se utiliza em matéria a retenção do imposto pela "fonte pagadora", através do mecanismo da substituição tributária.

A fonte do rendimento, propriamente dita, respeita a sua produção; a "fonte de pagamento" prende-se a sua realização."

(Direito Tributário Internacional do Brasil - Edição Resenha Tributária - 1977 - págs. 119/120).

E por entender que a localização da fonte de produção é que rege o princípio da territorialidade, conclue o festejado tributarista:

"A fonte dos ganhos de capital está no lugar da situação dos bens ou direitos alienados." (Obra citada pág. 121).

No que pertine a serviços, hipótese específica sob julgamento, esclarece o renomado estudioso, na referida obra:

"À luz dos princípios atrás referidos pode afirmar-se que em matéria de prestação de serviços a fonte dos rendimentos é o próprio serviço em causa e o local onde a fonte se situa é o lugar da sua prestação."

(p. 121, sublinhamos)

O CASO CONCRETO

A nível de primeira instância, prevaleceu o entendimento de que o caso seria de "venda ao exterior de serviços" (DL. 1.418/75, art. 1º ou art. 303, do RIR/80) - ou seja, de exportação de serviços de engenharia, consoante registrado pela informação fiscal, no particular adotada como razão de decidir pelo Sr. Delegado:

"Concluimos, que a impugnante vendeu ao exterior serviços de engenharia bem como executou no exterior obras vinculadas à prestação desses serviços nos termos do art. 1º do Decreto-lei 1.418/75 (art. 303 do RIR/80) e Portaria MF nº 223/76. E que o fato de ser o lucro obtido de atividade realizada integral e exclusivamente no exterior não descaracteriza o seu enquadramento nos mencionados diplomas legais."

(fls. 231 - sublinhamos)

No parágrafo imediatamente anterior, a autoridade ponderou:

"Concordamos inteiramente com o contribuinte com relação a transferência para a Argélia do pessoal brasileiro envolvido nos estudos a serem "efetuados" e acompanhados naquele país e mesmo da contratação de pessoal local. Entretanto, entendemos que não se trata de um estabelecimento filial da empresa no exterior."

(sublinhamos e destacamos)

Já a contribuinte defende a tese de que o fato de ser o lucro obtido de atividade realizada integral e exclusivamente no exterior descaracteriza o seu enquadramento nos mencionados diplomas legais, remetendo sua situação para o campo da não incidência, por efeito do princípio da territorialidade da tributação dos seus resultados, pelo imposto de renda.



A razão, penso, está com a recorrente.

A premissa de que houve venda de serviços - exportação de serviços, além de sempre negada por aquela que, em última análise, seria quem poderia alegar nesse sentido - ou seja, a empresa - apresenta-se como não demonstrada, e, até mesmo contraditória, datíssima venia.

Primeiro porque diz-se que houve venda ao exterior de serviços de engenharia; depois, em seguida, reconhece-se que também houve execução no exterior de obras vinculadas à prestação desses serviços; bem como transferência para a Argélia do pessoal brasileiro envolvido nos estudos a serem efetuados e acompanhados naquele país e mesmo da contratação de pessoal local.

Ora, pela própria dialética dos aspectos envolvidos, no mínimo, não houve como deixar de reconhecer que, de fato, ao menos parte dos serviços foram prestados no exterior. Logo, sobre parte de les, deveria ser reconhecida a incidência da norma de não incidência, pela limitação territorial, sem restrições maiores, conforme bem frisado pelo PN CST 411/71.

"10. Com efeito, em razão do disposto no art. 200 e seus parágrafos, caso fossem compostos, material ou intelectualmente no país os projetos, roteiros, relatórios ou quaisquer peças de orientação básica dos serviços a serem prestados no exterior, sujeitar-se-ia à tributação a parte dos resultados correspondentes a estas atividades desenvolvidas no país. E, na hipótese de impossibilidade de distinção entre os resultados relativos às atividades do país e as do exterior, fatalmente a empresa teria o seu lucro operacional arbitrado. Porém, com a vigência do preceito reproduzido no art. 160, foi removido este verdadeiro empecilho à exportação do "know-how" nacional e, mais do que isto, ainda foi concedido incentivo ao seu incremento."

De qualquer forma, havendo conclusão, como há, no sentido de existência do princípio da territorialidade, como norma de não incidência do imposto de renda, em razão da localização da "fonte de produção dos rendimentos", fora do território nacional, de um



dão nº 103-08.112

io, e, de outro, do reconhecimento expresso de que no caso concre-
a fonte de produção desses rendimentos, o trabalho, situou-se no
terior, então não há como deixar de reconhecer quanto a essa parte
não-incidência.

Apesar de ser orientação em princípio dirigida ao con-
tribuinte, o fato é que, nesses casos, serve para o Fisco, sendo ele
o argumentador da hipótese de exportação: diz o PN CST 131/74, ver-
bis:

"4. Da análise dos requisitos impostos pelo texto
do artigo 160 do RIR e da situação jurídica em que con
figura a isenção, temos que o objeto do benefício é
a exportação de tecnologia.... Este requisito, necessá
rio à tipificação da exportação do serviço, deverá ser
satisfeito para que a situação jurídica garantida do
benefício não se descaracterize."

E, para haver exportação de serviço (um bem, um produ-
to), comprovadamente, "algo" tem de ser produzido aqui (no País) pa-
ra ser exportado para fora (outro País).

Isso, jamais ficou demonstrado. Ao contrário o que hou [~]
ve, como visto, de certo mesmo, foi reconhecimento de produção de [/]
serviço no exterior.

O argumento de que a recorrente não tinha filial, sob
o aspecto formal, no exterior, para a aplicação de princípio da ter-
ritorialidade não conta da lei.

Não houve qualquer ressalva ou restrição à apuração
dos resultados havidos do exterior, seja quanto ao montante, sej
quanto a afetação dos custos respectivos.

E sob o aspecto fático propriamente, resta evide
que a autoridade não chegou à conclusão retro transcrita e anali
da em razão de simples argumentações. Não, examinou, pelo visto,
prova acostada aos autos bem como a contabilidade da recorrente