



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo n.º : 10768.025559/99-92
Recurso n.º : 121.758
Matéria: : IRPJ – EX: DE 1998
Recorrente : EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A. -
EMBRATEL
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro – RJ.
Sessão de : 12 de julho de 2000
Acórdão n.º : **101-93.097**

Tributação – Fonte de Produção – Fonte de Pagamento – O princípio da universalidade da tributação para o IRPJ foi adotado a partir do ano de 1996, abrangendo a partir de então os rendimentos auferidos no exterior.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A. - EMBRATEL

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


CELSON ALVES FEITOSA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 JAN 2001

Processo n.º 10768.025559/99-92
Acórdão n.º 101-93.097

2

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL, SANDRA MARIA FARONI e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

RECURSO Nº 121.758

RECORRENTE: EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A - EMBRATEL

RELATÓRIO

O presente processo recebeu, por transferência, a parte mantida na decisão de primeira instância relativamente ao de nº 15374001051/99-64.

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 54/55, por meio do qual é exigida, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, a importância de R\$ 61.946.991,98, mais acréscimos legais.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal e as Folhas de Continuação do Auto de Infração (fls. 44/48), o lançamento decorreu de exclusão indevida do lucro líquido, apurado no ano-calendário de 1998, das receitas auferidas no exterior relativas a tráfego entrante internacional do serviço de telefonia, no montante de R\$ 353.982.811,40, e teve por fundamento os arts. 193, 196, I, e 197, parágrafo único, do RIR/94.

Impugnando o feito às fls. 59/88, a autuada alegou, em linhas gerais:

- que, até dezembro de 1995, os rendimentos auferidos por pessoas jurídicas brasileiras, provenientes de fontes situadas no exterior, não estavam sujeitos à tributação pelo IRPJ, em face do princípio da territorialidade da tributação;
- que, a partir de 1996, tais rendimentos passaram, como regra geral, a estar sujeitos à tributação, de acordo com o art. 25 da Lei nº 9.249/95;
- que, todavia, continuou a não considerar tributáveis os rendimentos provenientes do exterior relativos aos serviços de telecomunicação internacional (tráfego entrante) baseada no entendimento de que, a par das disposições da Lei nº 9.249/95, continua vigente e eficaz o art. 63, § 1º, "a", da Lei nº 4.506/64, segundo o qual somente integram o lucro operacional das pessoas jurídicas os resultados decorrentes de meios de comunicações que forem produzidos no País, pois assim dispõe;

"Art. 63 – No caso de empresas cujo resultados provenham de atividades exercidas parte no país e parte no exterior, somente integrarão o lucro operacional os resultados positivos no país.

§ 1º - Consideram-se atividades exercidas parte no país e parte no exterior as que provenham:

a) dos transportes e meios de comunicação com países estrangeiros." (grifou)

- que, em 03.12.99, protocolou consulta perante a Coordenação do Sistema de Tributação, da Secretaria da Receita Federal, com o intuito de ver confirmado seu entendimento pela administração tributária, mas que, surpreendentemente, o Fisco, por meio do Parecer COSIT nº 5, manifestou-se de forma contrária;
- que, no que toca à tributação dos rendimentos auferidos no exterior por prestação de serviços de telecomunicações a residentes no exterior, existe lei específica que regula a matéria desde 1964 (a Lei nº 4.506/64, art. 63, § 1º, "a", já citada), cujo carácter de especialidade fica cabalmente demonstrado quando se analisa a primeira tentativa do legislador de introduzir o sistema de universalidade, para efeito de tributação da renda auferida pelas pessoas jurídicas brasileiras, ocorrida em 1987;
- naquela época, o art. 7º do Decreto-lei nº 2.397/87 estabeleceu que seriam computados no lucro real das pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País os resultados obtidos no exterior, diretamente ou através de filiais, sucursais, agências ou representações, dispositivo esse que rapidamente veio a ser alterado pelo art. 8º do Decreto-lei nº 2.413/88, o qual declarava, em seu parágrafo único, que a tributação dos resultados dos meios de comunicação com países estrangeiros continuaria regida pelo mencionado art. 63 da Lei nº 4.506/64;
- que, todavia, dois meses apenas após entrar em vigor o art. 8º do Decreto-lei nº 2.413/88, o art. 11 do Decreto-lei nº 2.429/88 veio a revogá-lo, ficando totalmente afastada a tributação em bases universais;
- que o legislador deixou claro que a alteração não atingia os resultados auferidos pelas pessoas jurídicas brasileiras nas atividades de meios de comunicação com países estrangeiros;
- que tanto o art. 8º do Decreto-lei nº 2.413/88 quanto o art. 11 do Decreto-lei nº 2.429/88 são normas interpretativas, com os quais se ratificou o entendimento de que o comando inserto no art. 63 da Lei nº 4.506/64 era dispositivo especial e não podia ser alterado por comando normativo de carácter geral;
- que a Lei de Introdução ao Código Civil é expressa nesse sentido ao determinar, em seu art. 2º, § 2º, que *"a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior"*;
- que o próprio Governo Federal admitia, tanto na época em que a atuada era uma empresa sob controle estatal quanto na época do processo de privatização, que não estava sujeita ao IRPJ sobre suas receitas de tráfego entrante;
- cita, entre outras manifestações, parecer da lavra do Escritório Azevedo Sodré Advogados (encarregado, pelo Governo Federal, das questões jurídicas da privatização), dirigido ao então Ministro das Comunicações e emitido poucos dias antes do leilão de privatização, confirmando o entendimento da União Federal no sentido de que o tributo discutido não era devido;
- que, ainda que o mérito fosse totalmente desconsiderado, fica patente que o valor do Auto de Infração é totalmente descabido, tendo em vista que a partir de agosto de 1998 a empresa passou a incluir na base de cálculo as receitas da espécie;

- que, desse modo, o IRPJ supostamente devido sobre as receitas auferidas no exterior entre 1º de agosto e 31 de dezembro de 1998 foi efetivamente recolhido, fora do prazo legal, acrescidos ao valor principal somente os juros moratórios, sem a multa de mora, com base na denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional;
- que na apuração do adicional do IRPJ, pelo autuante, não foi excluída da base de cálculo a parcela de R\$ 240.000,00, conforme permitido pela legislação;
- que o valor supostamente devido a título de IRPJ deveria ser reduzido de R\$ 111.114.319,54 para R\$ 69.376.106,17, como demonstra à fl. 88.

Na decisão recorrida (fls. 161/180), o julgador de primeira instância declarou parcialmente procedente o lançamento.

Afirmou que o cerne da questão prende-se ao fato de que a interessada alega que a Lei nº 9.249/95, por ser uma regra geral, não teria revogado a Lei nº 4.506/64, o que lhe daria respaldo para não oferecer à tributação as receitas em discutidas.

Mas, concluiu, esse assunto já foi objeto de análise que resultou no Parecer COSIT nº 5/99 (fls. 11/12), o qual, homologando, na íntegra o Parecer DISIT/SRRF/7ª RF nº 44/98 (elaborado a partir de dúvida suscitada pela Divisão de Fiscalização da Superintendência da 7ª Região Fiscal), concluiu que o art. 63 da Lei nº 4.506/64, por se tratar de uma norma geral, foi revogado por outra norma geral, a Lei nº 9.249/95.

Reconheceu, todavia, que, embora a interessada não concorde com o entendimento fiscal, recolheu o imposto (DARF à fl. 111) relativo às receitas do tráfego entrante auferidas no período de agosto a dezembro de 1998 (demonstração à fl. 178), o que foi confirmado pelo extrato de fl. 157.

Mantendo a exigência, determinou, então, a exclusão do valor recolhido e comprovado. Da exclusão, recorre de ofício a este Conselho, nos autos do Processo nº 15374001051/99-64.

Às fls. 158/161, a interessada interpõe recurso voluntário, repetindo integralmente as razões de mérito e afirmando ainda uma vez que o adicional do IRPJ supostamente devido foi calculado incorretamente.

À fl. 185 se vê cópia do documento de arrecadação relativo ao recolhimento do depósito recursal e à fl. 219, seu complemento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator

O recurso é tempestivo.

A fls. 122 e seguintes do processo consta, nas palavras do Parecer Jurídico contratado pela Recorrente, do escritório de advocacia AZEVEDO SODRÉ, o seguinte, sobre o tema, para afastar a pretensão do Fisco de tributar a então consulente, quanto a rendimentos auferidos no exterior, segundo o regime implantado pela Lei 9.249/95 - tributação segundo o critério de renda universal - :

I. " Por força do art. 63 da Lei 4.506/64, os resultados em tela recebem tratamento específico - por serem **provenientes de atividades de telecomunicação exercidas parte no exterior, parte no Brasil**. A EMBRATEL, amparada por este dispositivo legal, não tem incluído esses resultados, até o presente, na apuração do lucro real. Portanto, os mesmos não têm sido considerados para efeito de tributação do Imposto de Renda;

II. Dessa maneira, a questão sob consulta diz respeito à aplicabilidade ou não da Lei 9.249/95, que viria a modificar o tratamento tributário até então dado aos resultados da EMBRATEL, provenientes da atividade específica de finalização de ligações telefônicas internacionais, originárias do exterior;

III. A Lei 9.249/95 é inaplicável ao caso da EMBRATEL e não revoga a Lei 4.506/64, por ser esta lei específica e, portanto, preferida em relação à primeira;

IV. Seguindo o princípio da territorialidade, a legislação nacional, através da lei 4.504/64, art. 63 - incorporado ao art. 337 do atual regulamento do Imposto de Renda - determina, expressamente, que no caso de empresas cujos resultados provenham de operações envolvendo meios de comunicação com países estrangeiros, exercidas parte no país e parte no exterior, somente integram o lucro operacional os resultados produzidos no país".

Os artigos envolvidos na questão posta, à exaustão, têm a seguinte redação:

RIR/94
Arts. 197 e 337

" Art. 197. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 7º).

Parágrafo único – A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados em suas atividades no território nacional". (Lei nº 2.354/54, art. 2º).

"Art. 337 – O lucro proveniente de atividades exercidas parte no País e parte no exterior somente será tributado na parte produzida no País" (Lei nº 4.506/64, art. 63, e Decreto-lei nº 2.429/88, art. 11).

O registrado nos referidos artigos corresponde, por outro lado, ao que já vinha fixado nos artigos 157 e 268 do RIR/80, enquanto que a legislação especificada, no que interessa, assim se expressa :

Lei 4.506/64

Art. 63

" Art. 63. No caso de empresas cujos resultados provenham de atividades exercidas parte no país e parte no exterior, somente integrarão o lucro operacional os resultados produzidos no país.

§ 1º. Consideram-se atividades exercidas parte no país e parte no exterior as que provierem:

- a) das operações de comércio e outras atividades lucrativas iniciadas no Brasil e ultimadas no exterior, ou vice-versa;
- b) da exploração de matéria-prima no território nacional para ser beneficiada, vendida ou utilizada no estrangeiro, ou vice-versa;
- c) dos transportes e meios de comunicação com os países estrangeiros.

§ 2º. Se a empresa que explora atividade 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."

Lei 9.259/95

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

§ 1º. Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

...."

Recentemente chegou-me às mãos dois trabalhos, de ilustres advogados que atuam na área do direito tributário, tratando, ambos, da questão critérios de tributação do imposto sobre a renda eleitos por países diversos .

Dentre os enfocados estão os que adotam o princípio da territorialidade eleito pelo Brasil até 31/12/95, bem como os que tributavam ou tributam de acordo com o princípio da universalidade da renda, no caso, por exemplo, os Estados Unidos e Filipinas.

Num desses trabalhos, de lavra do Prof. Luciano Amaro, consta importantes fundamentos que, segundo entendo, justificarão a minha conclusão quanto à matéria exposta, à mesma se aplicando ainda o estudo do Prof. Alberto Xavier, que, igualmente, passo a focar. Ambos, segundo entendo, abrangem todas as questões postas, anexos a este voto.

Prof. Luciano Amaro

" Nossa legislação do imposto de renda - segundo BULHÕES PEDREIRA - adotou, de início, o critério territorial para definir como tributáveis, em relação às pessoas físicas e jurídicas, apenas os rendimentos "produzidos no país". Em 1939, passou a adotar, em relação às pessoas físicas, o critério da renda mundial.

....

Já para as pessoas jurídicas, a lei brasileira, até final de 1995, consagrava o critério da territorialidade, de modo que só estavam elas sujeitas ao imposto de renda em relação ao lucro obtido de suas atividades no território nacional.

....

Em duas singelas disposições do RIR/94 encontra-se explicitado o tratamento fiscal dos rendimentos da pessoa jurídica, no sentido de só sujeitá-la ao tributo em relação aos rendimentos produzidos no território nacional:

a) art. 197, parágrafo único, ao dizer que a pessoa jurídica deve escriturar "os resultados apurados em suas atividades no **território nacional**"(destaque nosso), o que mostra que nossa lei desprezou, para fins fiscais, quaisquer outros resultados não apurados em razão das atividades desenvolvidas dentro do nosso território,

b) no art. 337, quando disciplina as atividades desenvolvidas em parte no Brasil e em parte no exterior, para estatuir que a tributação abrangerá somente a parte produzida no País.

Registre-se que, no passado houve uma tentativa de adoção do critério da renda mundial para as pessoas jurídicas com os Decretos-lei nº 2.397/87 (art. 7º) e nº 2.412/88

(art.8º), mas essa disciplina, antes de ser aplicada (no exercício de 1988), foi revogada (art. 11 do Decreto-lei n.º 2.429/88), restabelecendo-se a sistemática anterior.

É óbvio que, para firmar o princípio da territorialidade adotado pela lei brasileira do imposto de renda das pessoas jurídicas, até 1995, não era necessário que se proclamasse em texto de lei a não-incidência do imposto sobre os resultados produzidos no exterior. A não incidência, em sentido estrito, supõe, por definição, a **ausência de lei** que tribute uma dada situação. Em sentido amplo, a não-incidência abrange toda e qualquer situação não suscetível de gerar tributo. Nessa acepção, ela compreende a imunidade e a isenção. Porém a doutrina costuma reservar a expressão para, em sentido estrito, designar a **não-incidência pura e simples**, "em que a competência é autorizada, mas não é exercida, ou só o é parcialmente, de modo que, nos campos em que ela não se exerce, o tributo não incide por **ausência de norma** que traduza o exercício da competência.

In casu, por não se tratar de isenção e sim de não-incidência, não foi necessário o legislador proclamar, em texto expreso, que os resultados de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, produzidos no exterior, não seriam tributáveis. É por isso que a legislação brasileira também não precisava dispor sobre o tratamento, no Brasil, do imposto eventualmente retido no País de origem dos rendimentos auferidos pela pessoa jurídica brasileira, nem disciplinar outras peculiaridades que, no caso das pessoas físicas, teve que regular, por ter, quanto a estas, optado pela tributação da renda mundial.

Ficou já extreme de dúvida que, antes de 1995, o Brasil adotava, para a tributação das pessoas jurídicas, o critério da territorialidade, limitando-se a tributar os resultados auferidos de atividades exercidas no território nacional, deixando, assim, no campo da não-incidência, os produzidos no exterior.

Ora, no caso de empresa brasileira, que aufera resultados produzidos no exterior, não é diferente. A lei brasileira não acolheu a territorialidade apenas em relação aos resultados obtidos por força de participação societária (dividendos) em subsidiária no exterior, nem exigiu a instalação de filial no exterior para "fazer jus" à não-incidência.

Anota o mesmo parecer (CST n.º 62/75) que, "nos seus primórdios, a legislação do imposto de renda brasileiro dispunha que o tributo incidia **exclusivamente sobre os rendimentos produzidos no Brasil**. Com o passar do tempo - acrescenta - face ao desenvolvimento da atividade empresarial brasileira, tornou-se necessário regular, do ponto de vista fiscal, a apuração dos resultados das **pessoas jurídicas cuja operacionalidade não mais se circunscrevia ao território nacional. Coexistindo a intributabilidade dos rendimentos produzidos no exterior com a sujeição ao tributo dos rendimentos aqui produzidos**, impunha-se a instituição de normas reguladoras para os casos em que a mesma pessoa jurídica exercesse atividade fora e dentro do País.

Esse parecer normativo (que comentou o art. 200 do RIR/66, corresponde ao art. 337 do RIR/94), **deixou expreso algo que é uma obviedade***, ao frisar que a não-incidência sobre os resultados auferidos no exterior não se restringe aos casos do art. 200, **vale dizer, não se limita aos resultados cuja produção possua duas pernas, uma no território brasileiro, outra no exterior*** (*grifamos). Conclusão: se a pessoa jurídica brasileira auferia um resultado que por inteiro fosse produzido no exterior, esse resultado (não parcialmente, mas totalmente) também escapava à tributação brasileira.

Portanto, a mesma pessoa jurídica poderia: a) auferir rendimentos produzidos no País, sujeitos ao imposto; b) auferir rendimentos produzidos no exterior, não tributáveis; ou c) auferir rendimentos parcialmente produzidos no País e parcialmente produzidos no exterior. Nessa terceira situação somente a parcela dos rendimentos produzida no Brasil é que estaria sujeita ao imposto.* (*grifamos)

Na verdade, o comentado parecer fiscal nada mais fez do que uma atenta e correta leitura da legislação brasileira, que sempre se reportou a "atividades exercidas no País", "rendimentos aqui produzidos", "resultados derivados de fontes nacionais", em oposição a "atividades exercidas fora do País", "rendimentos produzidos no exterior" e "resultados derivados de fontes estrangeiras". Por isso, quando precisou regular a situação de rendimentos parcialmente produzidos no País e parcialmente produzidos fora do País, em relação a uma mesma pessoa jurídica, a legislação, coerentemente, mandou tributar apenas a parcela de resultados produzida no País. Por decorrência lógica, se determinado resultado auferido por essa pessoa jurídica é integral (e não apenas parcialmente) produzido fora do País, o tributo não o atinge. Do mesmo modo que, se for integralmente produzido no País, ele é tributado por inteiro.

Com efeito, a fundamentação posta no ato normativo examinado reporta-se aos resultados de uma pessoa jurídica no Brasil que pode auferir rendimentos no País, fora do País, ou parte dentro e parte fora do País.

De qualquer modo, para refutar essa esdrúxula objeção bastaria lembrar que o RIR (art. 197, parágrafo único), ao definir o âmbito de réditos tributáveis da pessoa jurídica no Brasil, também fala de "resultados apurados em suas atividades no território nacional" (destacamos) e, sem dúvida, essas atividades não se limitam a resultados habituais, abrangendo também os ganhos de operações isoladas (como, por exemplo, a alienação de participações societárias, desde que, obviamente, realizada no País).

Como temos insistido, para proclamar-se a não-incidência de tributo em dada situação, basta constatar-se a **inexistência de norma impositiva que compreenda aquela situação**. Não havendo, na lei brasileira, preceito legal que tribute resultado (de negócios, ou atividades ou operações, o que for) produzido no exterior, - esse resultado não se sujeita ao imposto brasileiro, não cabendo, por conseguinte distinguir entre negócios, atividades, operações, etc, no exterior, para o efeito de determinar o campo correspondente à não incidência do tributo brasileiro.

A lei n. 9.249/95, aplicável a partir do exercício social de 1996, mudou radicalmente o quadro normativo até então vigente na matéria em causa. Optou o legislador pela tributação da renda mundial da pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Com efeito, a nova lei (art. 25) estende a incidência do nosso imposto de renda de pessoas jurídicas, para fazê-lo abarcar:

- a) os lucros auferidos no exterior;
- b) os rendimentos auferidos no exterior;
- c) os ganhos de capital auferidos no exterior.

Nossa legislação do imposto de renda utiliza denominações diversas para os diferentes componentes reedituais da **renda tributável** ... Mas "rendimento" e "ganho de capital" são expressões igualmente encontradas na legislação do imposto de renda das

... pessoas jurídicas. **Rendimento e ganho de capital** são entidades redituais diversas no que respeita à sua forma de produção (ou, melhor ainda, à sua fonte de produção), mas ambos deságuam, de acordo com nossa legislação, no campo de incidência do imposto de renda.

... Verifica-se, pois, que, quando empregadas relativamente a uma pessoa jurídica, as expressões lucro, de um lado, e rendimento ou ganho de capital, de outro, têm significações de abrangência diversa, onde as últimas (rendimentos e ganhos de capital) se reportam a componentes que integrarão o resultado global – materialidade do fato gerador, e a primeira (lucro) designa o próprio resultado global (embora, em certas situações, possa ser empregada para indicar parcela que ira compor o resultado total; p. ex., nas expressões “lucro operacional”, “lucro não operacional”).

... Sublinhe-se a coerência da legislação. Até 1995, não se tributavam os resultados produzidos no exterior, quer decorressem de uma **atuação direta** da pessoa jurídica brasileira, quer fossem fruto de uma **atuação indireta**, através de estabelecimento no exterior (de filial ou subsidiária). A partir de 1996, passam a ser tributados esses resultados, sendo igualmente, indiferente que sejam auferidos **diretamente ou indiretamente**

... A lei nova não modifica, não altera, não dá nova redação – em suma, não atua – em campo sobre o qual existisse norma de incidência anterior que pudesse estar sendo afetada pelo novo diploma. A lei ocupou um vazio legislativo e preencheu-o dispondo, inovadoramente, a respeito da incidência sobre rendimentos, ganhos de capital e lucros auferidos por pessoas jurídicas brasileiras, produzidos no exterior. E, ao fazê-lo, editou as regras necessárias à incorporação desses resultados na base de incidência do imposto brasileiro, dispôs sobre os efeitos da incidência de imposto estrangeiro, instituiu obrigações acessórias, etc. Era um caso típico de não-incidência (por ausência de norma impositiva que se aplicasse à situação) que, para ser tributado, reclamava o advento de norma de tributação.

... Que a incidência criada pelo diploma legal de 1995 é inaugural (e não modificativa de incidência anterior) decorre também do próprio texto da legislação editada para disciplinar a hipótese (Lei nº 9.249/95 e Instrução Normativa SRF nº 38/96). É cediço que a interpretação literal não pode ser o único amparo do hermeneuta, desprezando-se os demais instrumentos exegeticos. Mas não se nega a utilidade da interpretação literal quando ela se afina com a exegese lógica, sistemática, histórica e teleológica da lei.”

Prof. Alberto Xavier



“... o Brasil acolheu, em matéria de imposto sobre pessoas jurídicas, o princípio da territorialidade, pelo qual apenas ficam sujeitos a tributo os rendimentos produzidos no âmbito do seu território.

Este princípio decorria do artigo 268º do RIR/80, segundo o qual “o lucro proveniente de atividades exercidas parte no exterior somente será tributado na parte produzida no país”; e do artigo 157º, § único do mesmo diploma que dispunha que “a escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional.

O princípio da territorialidade, no que concerne à tributação das pessoas jurídicas, foi reintroduzido na ordem jurídica, não por efeito automático de restauração da vigência dos artigos 157º, § único e 268º do RIR/80, efeito esse vedado pelo artigo 2º, § 3º da Lei de Introdução ao Código Civil, mas por efeito direto do conteúdo positivo da norma que operou a revogação da norma revogatória daquele princípio.

Este era também o entendimento da Administração fiscal, pois na consolidação operado pelo RIR/94 o princípio da territorialidade foi formalmente reiterado através de preceitos que reproduzem os artigos 268º e 157º, § único do RIR/80 (respectivamente os artigos 337 e 197, § único).

Ensina BULHÕES PEDREIRA que o RIR de 1924 adotara o critério da territorialidade, definido como tributáveis apenas os rendimentos “produzidos no País”. E que a expressão atividades exercidas no País foi introduzida pela Lei nº 4984, de 31 de dezembro de 1925 (artigo 18º) e “a expressão rendimentos derivado de fontes nacionais surgiu em nossa legislação no artigo 38º do RIR de 1926 (Decreto nº 17389) ao disciplinar a tributação dos rendimentos de atividades exercidas parcialmente no País”.

Dos preceitos atrás referidos, pode concluir-se que a exclusão resultante do princípio da territorialidade opera relativamente a (a) lucros ou resultados; (b) produzidos ou obtidos no exterior; e ainda que, (c) lucros ou resultados produzidos ou obtidos no exterior são os provenientes de atividades exercidas no exterior; (d) atividades no exterior tanto podem ser exercidas diretamente ou indiretamente (através de subsidiárias, filiais, sucursais, agências ou representações); (e) a atividade considera-se exercida no exterior se os resultados são, cumulativamente, derivados de fontes estrangeiras e recebidas ou a receber de fontes domiciliadas, sediadas ou estabelecidas no exterior.

Deste corpo de regras resulta que a lei utilizou uma sucessão de elementos de conexão para localizar no território nacional uma realidade abstrata e imaterial que é o lucro ou resultado da empresa. Utilizou, em primeiro lugar, a conexão *lugar de produção* para ancorar o resultado ao território; utilizou, em segundo lugar, a conexão *lugar do exercício da atividade* para determinar o próprio lugar da produção; e finalmente usou as conexões cumulativas *fonte de produção e fonte de pagamento* para determinar o “lugar do exercício da atividade.

Num processo lógico de concretização progressiva, a lei acabou determinando a imputação do lucro a um território estrangeiro sempre que neste território se localizem *cumulativamente*, a *fonte de produção* (referida como “fontes estrangeiras”) e a *fonte de pagamento* (referida como “fontes domiciliadas, sediadas ou estabelecidas no exterior”)

Em face do sistema da lei todas as modalidades de “atividade” da pessoa jurídica exercida no exterior estão sujeitas ao princípio da territorialidade, desde que no exterior se localizem cumulativamente a fonte de produção e a fonte de pagamento da renda – quer se trate de atividade direta ou indireta e, no primeiro caso, quer se trate de atividade jurídica ou funcional.

A fonte de produção é a origem econômica do rendimento, o “capital” donde brota a renda tributada, pelo que esta se localiza no lugar onde é exercida a atividade em que são utilizados os fatores de produção.

A fonte de pagamento é a entidade que efetua o pagamento do rendimento, pelo que esta se localiza no lugar de domicílio ou residência do devedor.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes orientou-se no sentido de considerar decisivo o lugar da fonte de produção para delimitação do princípio da territorialidade.

O Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais 01.772 de 28.8.87 (de que foi relator CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO) esclareceu que:

“para sujeição dos resultados auferidos pela pessoa jurídica, a tributação, seguindo-se o mandamento legal inserto no § 1º do art. 157 (inscrito acima) do RIR/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”.

O acórdão da 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes nº 103-08.112, de 9 de novembro de 1987 (de que foi relator DÍCLER DE ASSUNÇÃO) desenvolveu este conceito nos seguintes termos:

“...
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 sendo, 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”.

O que importa para caracterizar o princípio de territorialidade, repita-se, é a localização no exterior da fonte de produção do ganho ou renda, independentemente do seu regime de escrituração.”

As longas considerações expostas são importantes pela clareza de seus conceitos. São aproveitadas para enfrentar a afirmação constante da inicial de impugnação, quando tomado o parecer apresentado pela recorrente, de lavra de seu consultor, verbis:

“I. Por força do art. 63 da Lei 4.506/64, os resultados em tela recebem tratamento específico - por serem provenientes de atividades de telecomunicação exercidas parte

no exterior, parte no Brasil. A EMBRATEL, amparada por este dispositivo legal, não tem incluído esses resultados, até o presente, na apuração do lucro real. Portanto, os mesmos não têm sido considerados para efeito de tributação do Imposto de Renda”.

As questões incidência, vigência e especialidade da norma disposta no artigo 63 da Lei 4.506/64, merecem as seguintes considerações.

Resta evidente que tendo a legislação brasileira eleito à época como princípio de tributação o da territorialidade, por tudo o que já foi exposto, para aqueles casos em que atividades produtoras de rendimentos fossem exercidas no Brasil, aqui deveriam ser tributadas. Aquelas produzidas no exterior, estando o contribuinte localizado no Brasil, estavam afastadas da tributação. Tal emergência do princípio tributário então vigente. Não dependia de mais nada. Contudo, uma terceira situação tinha que ser enfrentada: isto é, aquelas em que a produção iniciava-se no Brasil e terminava no Exterior ou vice-versa.

Se o princípio adotado pelo Brasil até 31/12/95 fosse o da tributação universal, tal situação não teria importância. A renda auferida nesses casos, quer no país de residência da pessoa jurídica, quer em outro, seria tributável.

Como no caso sob exame vigia o princípio da tributação territorial, teve o legislador pátrio que cuidar dos casos apontados, o que fez, no artigo 63 da Lei 4.506/64, ou seja:

“§ 1º. Consideram-se atividades exercidas parte no país e parte no exterior as que provierem:

- a) das operações de comércio e outras atividades lucrativas iniciadas no Brasil e ultimadas no exterior, ou vice-versa;
- b) da exploração de matéria-prima no território nacional para ser beneficiada, vendida ou utilizada no estrangeiro, ou vice-versa;
- c) dos transportes e meios de comunicação com os países estrangeiros”.

Tomadas as atividades como postas, a conclusão é a de que as diversas situações elencadas envolvem sempre atividades produzidas, parte em um território, parte em outro, atividades essas que dizem respeito à **produção**.

No caso em exame indaga-se : onde estaria a atividade produtora da Recorrente?

A consulta de fls.2 dos autos, realizada pela Recorrente, traz o seguinte relato:

“ A EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A – EMBRATEL é pessoa jurídica que se dedica à prestação de serviços de telecomunicações de longa distância, conforme demonstra seu Estatuto Social (Anexo1).

Em se tratando de ligação telefônica, iniciada no exterior e destinada ao Brasil, há a utilização, por companhia telefônica estrangeira, da rede de telecomunicações da EMBRATEL, bem como das companhias telefônicas regionais, fazendo com que esta última aufera rendimentos de fontes estrangeiras em pagamento de

serviços de telecomunicações por utilização da rede doméstica brasileira (“tráfego entrante”).

A fls. 43 , como parte integrante do auto de infração, encontra-se ainda:

“Foi constatado que o contribuinte EXCLUIU indevidamente do lucro líquido para o cálculo do Lucro Real a receita referente a Rendimentos do Exterior, tendo sido cometida infração ao artigo 337 do RIR/94 (aprovado pelo Decreto 1.041/94), conforme abaixo.

CONSIDERANDO que a matéria tributada já foi objeto de consulta por parte do contribuinte e que a mesma já foi respondida no sentido de que a receita proveniente de fontes externas devem ser oferecidas à tributação, conforme determina o art. 25 da Lei nº 9.249/95 e, CONSIDERANDO que a empresa continua excluindo estas receitas na determinação do Lucro Real, FOI LAVRADO o presente Auto de Infração, conforme o anexo abaixo”.

A fls. 54, em continuação, o lançamento de ofício traz mais:

“Em procedimento verificação do cumprimento das obrigações tributárias do art. 645 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/80), aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 e art. 960 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/94), aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, tendo em vista que foram apuradas as infrações abaixo descritas, aos dispositivos legais mencionados.

001 – EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES

EXCLUSÕES INDEVIDAS

Exclusão indevida do lucro líquido conforme descrito em folhas de continuação em anexo.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa %
31/12/1988	R\$ 353.982.811,40	75,00

Enquadramento Legal

Arts. 193, 196, inciso I, e 197, parágrafo único, do RIR/94”.

Diante desse quadro em resposta à pergunta posta: (onde fora exercida a atividade da Recorrente): a produção pelos serviços prestados **se deu no Brasil**, ainda que situadas as fontes pagadoras em outros países.

Se como já foi exposto anteriormente, a produção se deu no Brasil – **utilização da rede de telecomunicações da EMBRATEL bem como das companhias telefônicas regionais** – resta evidente que tudo o que foi recebido em razão deste fato tem mesmo que ser tributado no Brasil.

Não vejo na norma do artigo 63 da Lei 4.506/64 qualquer especialidade. Era importante a sua fixação para regular os casos em que , iniciada uma operação no Brasil

terminasse ela no exterior, donde a decorrência era rendimento auferido, parte por produção no país, parte por produção efetivada no exterior. Como o princípio que sustentava a tributação no Brasil era o da territorialidade, resultava necessário fixar parâmetros, nada mais.

Resta evidente que, fosse adotado à época - até 31/12/95 - o princípio da universalidade, tal norma seria dispensável. Contudo, nada impedia ainda que, mesmo assim, o legislador estabelecesse ressalvas. Por isso, quando adotada a universalidade por legislação, em 1988, que sequer teve eficácia, constou dentre suas normas que o disposto no artigo 63 da Lei 4.506/64, permanecia íntegro para o caso em exame. Dizia então: a universalidade será a regra de tributação matriz para lucros, rendimentos, etc, auferidos por empresa domiciliada no Brasil, **com exceção da que corresponder a parte de atividades produzidas no território estrangeiro que fica dispensado** do imposto.

Assim, ainda que em se tratando de transporte ou meio de comunicação, como sendo a atividade onde parte dos rendimentos podem resultar de operações de produção num e noutro país, só a parte produzida no Brasil, deveria então ser ofertada à tributação.

Como se vê, a norma de exoneração dizia respeito à parte corresponde ao produzido no exterior, tão só. A meu entender não significa, o estabelecido, que a dispensa se dava porque a **fonte pagadora** residia no estrangeiro, mas sim porque no exterior se dava a produção. Decorria ela da fonte de produção.

Não vejo por isso especialidade na norma em relação ao texto da Lei 9.249/95, que, a par de estabelecer com eficácia a tributação chamada de universal, abandonou a tributação segundo a territorialidade, sem cuidar, como fizera na legislação sem eficácia dos DLs. 2.397/87; 2.413/88; e 2.429/88, de determinar:

“§ 1º. A tributação dos resultados das atividades de navegação marítima, aérea, de outros transportes e meios de comunicação com países estrangeiros, continuará regida pelas disposições do artigo 63 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964” (art.s 8º e 11, respectivamente, dos DLs. 2.413/88 e 2429/88).

O argumento da Recorrente ao se referir aos DLs de 1988, sem eficácia, no sentido de que cuidara o legislador de demonstrar a especialidade da norma do artigo 63 da Lei 4.506/64, sucumbe quando enfrentado sob os seguintes enfoques: se a norma era especial, resta evidente, dispensava ressalva; se era necessária na oportunidade, deveria então, com a nova situação, ter sido ressalvada.

No meu entender a norma do artigo 63, da Lei 4.506/64 não tem e nunca teve caráter de especialidade. Cuidava tão só de ajustar situações de fato e de direito nascidas em decorrência do regime de tributação adotado, então. É que emergindo a tributação do princípio da territorialidade, o rendimento fruto de ação "com duas pernas", uma no Brasil e outra no Exterior, necessitava de regulamentação. Veja-se mais, o artigo 63, quando editado, tinha ainda mais duas hipóteses, o que demonstra a sua falta de especialidade

A meu entender, com o estabelecido no artigo 25 da Lei 9.249/95, implantou-se uma situação totalmente controlada segundo o princípio universal de tributação, que não sofre a restrição do fixado pelo artigo 63 da Lei 4.506/64.

Acrescento ainda que mesmo que pudesse haver qualquer abrangência da referida norma, considerando que a produção dos rendimentos se deu no Brasil, no caso sob exame, teria o valor que ser oferecido à tributação, pois não há que se confundir fonte de renda com fonte de pagamento, conforme tudo o que já foi apontado, assim tratado ainda por BULHÕES PEDREIRA:

“...fonte, em sentido concreto, é nascente de água, e em sentido figurado é origem, causa ou princípio de alguma coisa. Fonte de renda é, por conseguinte, sua origem, aquilo que a cria, de ela é derivada, ou promana. E como a renda é criada pela repartição do resultado da produção, a fonte da renda é a atividade de produção. Fonte pagadora do rendimento significa idéia distinta, representa a pessoa que paga o rendimento, ou seja, que transfere para o beneficiário o dinheiro (ou outro direito patrimonial) que assegura a renda. É fonte de pagamento, e não da renda”. (Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas – vl. I, Justec Editora Rio, 1979, pg. 207)

Afastando qualquer dúvida que pudesse permanecer, eis o que registra ainda o mesmo autor Bulhões Pedreira, referindo-se ao artigo 63 da Lei 4.506/64:

“ Há certas atividades, entretanto, que não exercidas exclusivamente nem no território brasileiro nem no estrangeiro, mas por natureza tem início no País e terminam no estrangeiro, ou vice-versa, Nessa hipótese, há problema especial de determinação do lucro sujeito ao imposto. Não havendo distinção nítida entre atividade que a pessoa jurídica exerce dentro do País e fora dele, o mesmo lucro, decorrente da mesma atividade, resulta de atividade exercida parte no País e parte no exterior.

A lei declara que nesse caso somente serão tributados os resultados produzidos no País.” (ob. cit. pág. 206)

Assim, ainda que não tivesse sido revogado o artigo 63 da referida lei, então, teria a Recorrente que oferecer à tributação os rendimentos tomados pelo lançamento, já que a atividade que lhe deu causa ocorreu no Brasil, segundo a própria consulta e demais declarações constantes dos autos.

As questões colocadas quanto às dúvidas postas durante a fase de habilitação necessária à privatização, conforme se vê a fls. 112/115, embora demonstrando que o temor não era infundado, não servem para estabelecer norte ao julgador.

O Parecer de fls. 124, que no caso em exame circunscreve-se à primeira questão, resta vencida por tudo que foi exposto.

Com relação ao Tratado de Melbourne, trata de assunto não discutido nos autos em que reclamado o IRF, matéria estranha a este agora em julgamento.

O Parecer de fls. 143/54, também, por tudo que foi exposto, em que pese o brilhantismo do estudo de seus subscritores, resta infrutífero ao fim destinado, pelo fixado nesta oportunidade.

Com relação ao cálculo incorreto do adicional do IRPJ "supostamente indevido" (fls. 202), no montante de R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), foi a questão enfrentada a fls. 178, com a afirmação de que havia a Recorrente já feito a dedução segundo a planilha de fls. 154, o que não mereceu o devido enfrentamento em sede de apelação.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso.

Brasília (DF), em 12 de julho de 2000



CELSON ALVES FEITOSA

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial n.º 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em 26 JAN 2001


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 26 JAN 2001


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL