



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

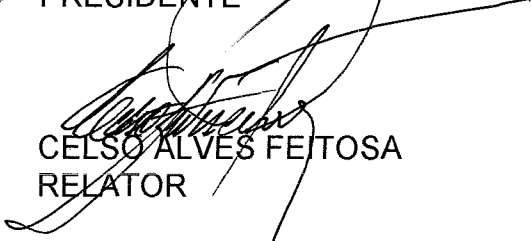
Processo nº : 16327.000868/99-06
Recurso nº : 121.454 - EX OFFICIO
Matéria: : IRPJ E OUTROS - EXS: DE 1993 e 1994
Recorrente : DRJ EM SÃO PAULO – SP.
Interessado : BANCO ITAÚ S/A
Sessão de : 21 de março de 2001
Acórdão nº : 101-93.386

Ementa – Até o advento da Lei 9.249/95, vigia no Brasil o princípio, para IRPJ, da tributação segundo a territorialidade da fonte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SÃO PAULO – SP.

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


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


CELSON ALVES FEITOSA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 JUN 2001

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

Processo n.º : 16327.000868/99-06

2

Acórdão n.º : 101-93.386

Recurso nr. 121.454

Recorrente DRJ EM SÃO PAULO – SP.

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foram lavrados os seguintes Autos de Infração, por meio dos quais são exigidas as importâncias citadas:

- Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 06/07) - R\$ 89.543.108,88, mais acréscimos legais;
- Contribuição Social sobre o Lucro (fls. 06/07) - R\$ 51.487.287,56, mais acréscimos legais.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal às fls. 07, e 12, as exigências, relativas ao exercício de 1994 (meses de março, abril, maio, julho, setembro, novembro e dezembro de 1993), decorreram da constatação, pela fiscalização, de redução indevida do lucro real, pela exclusão de resultados auferidos no exterior, conforme relatório de fiscalização de fls. 45/115.

Irresignada, a autuada apresentou a impugnação de fls. 116/146.

Iniciou sua exposição afirmando que, anteriormente (exercício de 1992), já haviam sido lavrados Autos de Infração com os mesmos imaginários fundamentos, os quais foram integralmente cancelados pela Delegacia de Julgamento. Assim, a nova autuação estaria baseada em idênticas e equivocadas assertivas, quais sejam:

- que a maioria dos estudiosos estaria enganada ao afirmar que a lei brasileira adotou o princípio da territorialidade para a tributação das pessoas jurídicas aqui domiciliadas;

- que o mesmo entendimento foi proclamado pela Receita Federal, no Parecer Normativo CST nº 65/75, mas esse Parecer teria dado interpretação extensiva à legislação;
- que a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais também teria errado ao consagrar a não incidência do imposto brasileiro sobre os resultados produzidos no exterior;
- que desde 1964 o princípio da territorialidade teria sido revogado pela Lei nº 4.506/64;
- que, mesmo que tal princípio não houvesse sido revogado pelo mencionado diploma legal, teria sido tacitamente revogado pelo Decreto-lei nº 1.598/77, ao determinar que o lucro líquido deveria ser apurado segundo a Lei nº 6.404/76;
- que, ainda que a territorialidade não houvesse sido revogada pela Lei nº 4.506/64 ou pelo Decreto-lei nº 1.598/77, teria sido pelos Decretos-leis nº 2.397/87 e 2.413/88, ao revogarem “isenção” antes existente;
- que, mesmo que as disposições desses decretos-leis tenham sido logo revogadas pelo Decreto-lei nº 2.429/88, a incidência sobre aqueles resultados permaneceria, pois a simples revogação não teria o efeito de reintroduzir o princípio da territorialidade.

Prosseguiu em sua defesa alegando, preliminarmente:

- que os Autos de Infração devem ser declarados nulos por, “*confessadamente*”, contrariarem o que de modo expresso dispõe o Parecer Normativo CST nº 62/75, cujo cumprimento é obrigatório pelas autoridades lançadoras, e agredirem o texto do Regulamento do Imposto de Renda, vinculante para a estrutura fazendária;
- que, tendo o fato gerador se consumado em 31 de dezembro de 1993, evidencia-se a nulidade dos lançamentos em face da extinção do crédito tributário apurado, dada a ocorrência do termo decadencial em 31.12.1988, uma vez que o IRPJ é um tributo sujeito a lançamento por homologação;

Quanto ao mérito, procurou demonstrar que os lucros de filiais e subsidiárias no exterior nunca foram tributados no Brasil até o advento da Lei nº 9.249/95 e que são falaciosas as “teses” construídas pela fiscalização, pois:



- a) para as pessoas jurídicas, a legislação pátria, até o final de 1995, consagrava o critério da territorialidade, de modo que elas só estavam sujeitas ao imposto em razão de suas atividades no território nacional, conforme o art. 34, § 1º, do RIR/47; o art. 2º da Lei nº 2.354/54; e o art. 63 da Lei nº 4.506/64;
- b) o art. 23, parágrafo único, do Decreto-lei nº 1.598/77, modificado pelo art. 1º, IV, do Decreto-lei nº 1.648/78, explicita que não seriam computados no lucro real o ajuste do valor do investimento em sociedades no exterior, a amortização de ágio ou deságio nesses investimentos, nem os ganhos ou perdas de capital deles derivados;
- c) trata-se de não incidência tributária, ou seja, de ausência de norma tributante sobre tais resultados, o que explica o que chamou de “vazio de normas” acerca do assunto;
- d) que, desse modo, é infundada a autuação tendo por base isenção revogada ora por uma Lei de 1964, ora por um Decreto-lei de 1977, ora por outros três decretos-leis de 1987 e 1988;
- e) que o art. 23, parágrafo único, do Decreto-lei nº 1.598/77 (modificado pelo Decreto-lei nº 1.648/78) dispõe expressamente que as contrapartidas de ajuste do investimento em sociedades coligadas ou controladas que não funcionassem no País não seriam computadas na determinação do lucro real da pessoa jurídica, sendo que tal preceito mantém-se ainda vigente, mesmo após a edição dos Decretos-leis nºs 2.397/87 e 2.413/88 e até da Lei nº 9.249/95;
- f) que o entendimento de que tais resultados estão fora do campo de incidência do IRPJ é tão pacífico que são raros os casos na jurisprudência em que o assunto foi discutido, tendo a própria fiscalização apontado um precedente, o da CSRF, que aplicou o critério da territorialidade;
- g) que a não-tributação *in casu* diz respeito a resultados produzidos no exterior, o que torna irrelevante indagar se eles foram auferidos através de filial ou de sociedade subsidiária;
- h) que a cobrança reflexa da Contribuição Social improcede pelas mesmas razões já arroladas, observando-se, todavia, que, mesmo com a edição da Lei nº 9.249/95, essa contribuição continua não sendo devida no que concerne aos resultados auferidos no exterior, conforme a IN SRF nº 38/96, art. 15, uma vez que a referida Lei apenas alterou a base de cálculo do IRPJ;
- i) que no cálculo da contribuição do mês de novembro/93 foi indevidamente excluído da base de cálculo da Contribuição Social o prejuízo fiscal e glosada, no mês seguinte, a suposta compensação do mesmo prejuízo, ignorando a existência de base negativa da exação que constava dos documentos entregues à fiscalização;

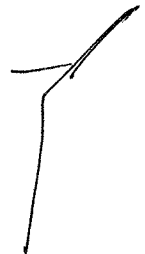
- j) que, diferentemente do que considerou a autuação, os tributos de janeiro e fevereiro venceram-se em abril e os de março, em maio;
- k) que foram considerados juros de mora desde o mês do vencimento dos tributos, majorando o percentual em 1% em todos os meses objeto da autuação;
- l) que, na apuração do IRPJ do mês de novembro/93, não foi obedecido o art. 10, I, da Lei nº 8.541/92.

Na decisão recorrida (fls. 205/233), a autoridade de primeira instância julgou improcedente a autuação, concluindo:

- **quanto ao IRPJ:** que estão fora do campo de incidência do imposto os resultados auferidos no exterior pelas filiais ou subsidiárias de pessoa jurídica nacional, no ano-calendário de 1993, segundo o princípio da territorialidade adotado pela legislação vigente à época;
- **quanto à Contribuição Social:** que os ajustes de investimentos no exterior, por serem avaliados pela equivalência patrimonial pelas normas do Banco Central, convalidadas por ato da Secretaria da Receita Federal, são excluídos da base de cálculo da contribuição.

De sua decisão, recorre de ofício a este Conselho.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator

O recurso de ofício não pode ser provido.

Não pode ser desconsiderado o fato de que em bem poucas oportunidades se vê um trabalho fiscal tão ardorosamente defendido como o que se apresenta nestes autos.

O relatório de fiscalização de fls. 45/114, com 69 (sessenta e nove páginas), defende a acusação constante do lançamento, dividindo-o em 12 itens, com subitens, dos quais apontamos os seguintes:

Itens -

6. Do Entendimento Vigorante a Propósito da Tributação dos Rendimentos auferidos no Exterior;
7. Da Revogação Tácita, pela Lei n. 4.506/64, do § 1º do Artigo do Artigo 34 do Decreto n. 24.239/47
8. Da Revogação Tácita, pelo Decreto-lei nº 1598/77, do § 1º do Artigo 34 do Decreto nº 24.239/47;
9. Do Advento dos Decretos-lei nºs. 2.397/87, 2.413/88 e 2.429/88;
10. Isenção ou Não Incidência? Um Inusitado Parecer de Bulhões Pedreira Sobre o Assunto;
11. Resposta a Eventuais Argumentos que Venham a ser Levantados pela Autuda;
12. Conclusões.

O início do elaborado trabalho produzido pelo Auditor Fiscal,
assim registra:

" A maioria dos intelectuais que se manifestou a propósito do assunto insiste em afirmar que a legislação brasileira adotou, até

1995, para a tributação dos rendimentos obtidos no exterior, pelas pessoas jurídicas aqui sediadas, o **"princípio da territorialidade"**, entendendo, por outro lado, que o mesmo não acontece com tais rendimentos quando auferidos pelas pessoas físicas, para as quais, segundo afirmam, vigora o **"princípio da universalidade"**.

O ilustrado Auditor Fiscal, mostrando ser homem de leitura jurídica, nomeia aqueles que defendem a posição antes afirmada, passando por Gilberto de Ulhôa Canto, José Luiz Bulhões Pedreira, Alberto Xavier, Noé Winkler, Agenor Manzano, Eivany A. Silva, e outros, igualmente ilustres, além de citar posição da CSRF e dar notícia de existência do Parecer Normativo (CST 62/75), defendendo, entretanto, posição contrária a dos mesmo, para afirmar que: **desde o advento da Lei 4.506/64, pelo menos, o princípio de tributação das pessoas jurídicas, adotado no País (Brasil), é o da universalidade e não o da territorialidade.**

A fls. 83 de seu trabalho, cuida o Auditor Fiscal, de consignar o seguinte:

" ... visto que a hipótese legal de incidência do Imposto de Renda da pessoa jurídica, que seja aquela prevista em nível de lei complementar (C.T.N., artigo 43), quer seja aquela estabelecida na legislação ordinária (Lei n. 4.506/64 e Decreto-lei n. 1598/77), está claramente estabelecida, qual seja a aquisição de disponibilidade jurídica de renda, nele incluída, indubitavelmente, aquela obtida no exterior. De conseguinte, somente por disposição constitucional (imunidade), ou diante de regra isencional, seria possível fugir à tributação.

Desse modo, resulta de clareza ofuscante o silogismo existente: o tributo incide sobre o RESULTADO auferido em qualquer atividade econômica (premissa maior); o resultado obtido no exterior decorre também do exercício de atividade econômica (premissa menor); logo, em estando o resultado obtido no exterior inserido naquele RESULTADO, sobre ele também incide o tributo (conclusão), exceto na hipótese da existência de imunidade ou de uma isenção.

... verifica-se ser absolutamente improcedente a afirmativa, constante do aludido parecer de BULHÕES PEDREIRA, de que a

legislação anterior cuidava de norma de não-incidência, insuscetível de ser revogada pelo Decreto-lei n. 2.397/87, e não de norma de isenção."

Ainda, adiantando o senhor Auditor Fiscal às possíveis alegações da parte em sede de impugnação, mostrando inconformismo com as normas processuais emanadas da própria administração pública, cuidou de apresentar "replica", quando ainda nem apresentada a defesa, porque uma vez contestado o lançamento, o processo não mais volta ao Auditor que lançou, não sendo desculpa, por vezes a demora deste na devolução dos autos, motivo para a sua supressão, verbis:

" Com outras palavras, ao invés de punir-se o Auditor Fiscal Autuante pela demora em informar o processo, retirou-se do sujeito ativo da obrigação tributária, a condição de contradita. Ou seja, para impedir o adultério, retirou-se o sofá da sala".

Defende o ilustrado Auditor Fiscal que o imposto sobre a renda continua classificado como um tributo sujeito à declaração, afasta o entendimento de muitos no sentido de que após o estabelecido no DL 1.967/82, estaria ele entre aqueles nomeados como por homologação, pois referido DL, antes, veio confirmar a situação anterior, quando determinou, tão só, a revogação, em seu artigo 26, apenas o constante do parágrafo 4. do artigo 34 da Lei n. 4.506/64.

Continua ainda, dizendo que sequer socorre os defensores do regime da homologação aplicada ao IRPJ, as Leis 8.383/91 e 8.541/92, pois estas não criaram fatos geradores mensais, ÚNICOS, para o IRPJ e CSL. Não há encerramento em cada mês, afirma ainda. Os referidos diplomas, segundo o mesmo Auditor Fiscal, visou aperfeiçoar as medidas constantes do DL. n. 1.967/82, reafirmando que há um único fato gerador da obrigação tributária principal, com ocorrência em 31/12 de cada ano, com crédito legitimamente constituído no momento da entrega da declaração. São suas as palavras:

"Com efeito, na medida em que ditos diplomas legais permitiram que o cálculo desses recolhimentos antecipados fosse feito por estimativa (adotado pela esmagadora maioria das pessoas jurídicas), com um ajuste final, compreendendo todo o ano-calendário (quando da entrega da declaração de rendimentos), somente existe um único fato gerador da obrigação tributária principal, sob pena de admitir-se a existência de fatos geradores provisórios (ocorrentes ao final de cada mês) e de um fato gerador definitivo (ao final do ano-calendário), o que constituiria em rematado absurdo".

Conclui o tópico afirmando que o IRPJ sujeita-se ao comando do tributo por declaração, o que afasta a provável pretensão de decadência.

Afirma que os DLs. 2.397/87 e 2.413/88 não revogaram isenção, passando pela não incidência do parágrafo único do artigo 23 do DL. 1.598/77, porque revogado pelo estabelecido no DL. 2.413/88.

Com relação ao fixado pela Lei n. 9.249/95, entende o Auditor Fiscal que ela nada mais fez do que promover nova regulamentação geral, enquanto afirma que o CMN não pode alterar legislação tributária.

Encerrando o trabalho cuida ainda o Auditor Fiscal de enfrentar a decisão da DRF de Julgamento, em assunto igual, afirmado que a mesma não tem o condão de alterar a validade da presente autuação.

Finaliza dizendo que o critério territorial de tributação deixou de existir no País desde 1942, sendo que pelo menos, a partir da Lei 4.506/64, em vigor o princípio da tributação universal.

A fls. 212 e seguintes dos autos, encontra-se assim fundamentada, em rápida síntese, as razões:

a) a nulidade argüida, em razão de não atendimento pelo Fisco do fixado no PN CST 62/75, a quem deve obediência, considerando o exame de mérito a favor da mesma era de ser afastada;

b) que até o advento da Lei 9.249/95 (art. 25) inexistia norma reveladora de tributação. Assim, não se tratando, no caso, de isenção, muito menos de imunidade, situações que devem ser qualificadas pela lei ou pela Constituição Federal, a conclusão possível era a de que os resultados obtidos no exterior só podem ser enquadrados como não-incidência, isso em homenagem ao princípio da territorialidade;

c) a confirmar a afirmação, bastava a leitura do art. 157 do RIR/80, da LEI 4.506/64 do DL 1.598/77, para se concluir pela inexistência de norma capaz de dar embasamento às afirmações do Auditor Fiscal subscritor do lançamento, conforme consta do PN citado.

A decisão recorrida, bem enfoca a questão, em trabalho substancial, ao dizer que:

a) o artigo 34 do Decreto nº 24.239/47, com a redação alterada pelo art. 2º da Lei n. 2.354/54, determina a tributação apenas dos resultados obtidos no Brasil. Logo, aqueles provenientes do exterior ficariam fora do campo de incidência, não por disposição expressa, mas pelo silêncio da lei;

b) que tal situação não foi alterada nem mesmo pela superveniência da Lei n. 4.506/64, arts. 37, § 2º, 40, 41 e 63, disposições estas que não descrevem qualquer hipótese de incidência para alcançar ditos resultados, ao contrário do que pretende supor a fiscalização. Muito pelo contrário, o art. 63 da Lei nº 4.506/64, ao aludir os resultados advindos de atividades exercidas parte no país e parte no exterior, nada mais faz que repetir a regra segundo a qual "somente integrarão o lucro operacional os resultados produzidos no país";

c) quando a Lei nº 4.506/64, em seu art. 40, diz que se classifica como lucro operacional "o resultado auferido em qualquer atividade econômica", não quer isso significar que essa lei, a partir dela, pretendeu ampliar o campo de incidência para atingir também o resultado da atividade econômica desenvolvida no exterior;

d) importa ainda aduzir que o art. 37, § 2º e também o art. 40, ambos da Lei nº 4.506/64, não estão instituindo uma obrigação tributária a título de imposto de renda (posto que este já existia),

mas simplesmente disciplinando a composição e a forma de apuração do resultado para efeito de incidência do imposto de renda, cujo fato gerador já fora descrito em normas precedentes. Essa descrição do fato gerador, como já salientado, não inclui como fato imponible os resultados provenientes do exterior, o que revela uma hipótese de não incidência (pura e simples). Nesse sentido é também a interpretação que resulta da análise sistemática da norma contida no art. 63 da Lei nº 4.506/64;

e) até o advento da Lei nº 9.249/95 (art. 25) inexistia norma reveladora de tributação. Ora, não se tratando, no caso, de isenção, muito menos de imunidade, situações que devem ser qualificadas pela lei ou pela Constituição Federal, a conclusão possível é a de que os resultados obtidos no exterior só podem ser enquadrados como não-incidência, isso em homenagem ao princípio da territorialidade;

f) para o caso das pessoas físicas residentes no Brasil, a lei é expressa quando determina a tributação dos rendimentos auferidos no exterior (RIR/94, art. 58, VII);

g) a leitura atenta dos diplomas legais transcritos (art. 157 RIR/80; 40 a 43 da Lei 4.506/64; 6º, 7º, 67 do DL 1.598/77) , invocados pela fiscalização para corroborar a tese que defende da tributabilidade dos resultados obtidos no exterior, não contempla norma que autorize a interpretação de que se encontram tacitamente revogados os art. 157 e 268, ambos do RIR/80, tanto que esse dispositivo foi mantido pelo art. 337 do RIR/94;

h) o PN CST 62/75, não aceito pela fiscalização, nada mais fez que traduzir a "mens legis" das normas que, no particular, até o advento da Lei 9.249/95 (art. 25), vinham acolhendo o princípio da territorialidade da tributação;

i) a interpretação dada pelo PN CST 62/75 continuava válida no ano-calendário de 1993, porque as normas legais interpretadas continuavam em sua plena vigência (art. 200 do RIR/66, idêntico ao artigo 268 do RIR/80). Faz-se tal afirmativa com base também no Parecer CST/SIPR nº 449 de 27/02/87. Apesar de específico à interessada de que tratou o parecer, o entendimento nele exposto é aplicável integralmente ao presente caso, impondo sua utilização para apoiar esta decisão nos termos da Portaria SRF nº 3.608, de 06/07/94, que prevê que os Delegados de Julgamento observarão o entendimento da administração da SRF...PN..., enquanto que o Parecer CST/SIPR nº 449/87, estabelece textualmente: " 5. Face o exposto, propomos que a Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda ateste, através deste parecer, que não há incidência do imposto de renda brasileiro sobre os lucros

transferidos às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, pelas filiais, sucursais e subsidiárias, localizadas no exterior;

j) no mesmo sentido são os acórdãos da Primeira Câmara (CC 101-92.806 e 101-92.850);

k) o princípio da territorialidade só fora abalado pelo DL. 2.397/87 e 2.413/88, revogados, no entanto, pelo DL. 2.249/88, o que comprova que aqueles ao estabelecerem a incidência universal, se impunham porque não vigente a mesma;

l) se sob o aspecto da territorialidade, conclui-se que a autuação do IRPJ é improcedente, a mesma conclusão se afirma se examinada a matéria no plano da legislação que rege a equivalência patrimonial (art. 262 do RIR/80. Ademais, não existindo da legislação tributária norma que discipline a dúvida sobre se as filiais ou subsidiárias no exterior empresas controladas ou extensão da pessoa jurídica nacional, importa recorrer-se à legislação comercial e financeira. A comercial, com o seu artigo 177 (Lei 6.404/77), não leva à solução do problema, por falta de especificidade, sendo certo, por outro lado, que na Lei 4.595/64, se encontra, no seu art. 4º, XII, a solução, quando determina obediência às empresas financeiras, aos comandos normativos do CMN;

m) à contestação da CSSL se dá pelas razões do reclado quando ao exigido a título de IRPJ, salientando que mesmo após a edição da Lei 9.249/95, como a forma de contabilização dos rendimentos auferidos no exterior continuam sem tributação, porque resultado de ajustes em investimentos em empresas controladas, calculado pelo MEP;

n) embora a impugnante aponte erro na apuração dos juros de mora sobre os tributos calculados para Jan/93, Fev/93, e Mar/93, a verdade é que, nos Autos de Infração em tela, apenas figura valor tributável neste último mês, enquanto que para os dois primeiros meses citados a base de cálculo é nula (fls. 02 e 08). Sendo assim, conquanto procedente a alegação aduzida sobre os tributos referentes ao período-base de Março de 1993, cujo vencimento correto, para fins do referido cálculo, seria em 31/05/1993;

o) os juros, é de se ressaltar, conforme legislação correspondente (art. 59, § 2º, da Lei 8.383/91, art. 988, caput, do RIR/94, e art. 955, inc. I, do RIR/99), os juros de mora incidentes sobre fatos geradores ocorridos no período autuado (ano-calendário de 1993) seriam devidos a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do prazo para pagamento, sendo calculado pelos seguintes percentuais (art. 59, caput, Lei 8383/91; art. 30, MP 1.770/98; art. 955, par. único, RIR/99):

- i) 1% ao mês, até 31/12/96;
- ii) taxa SELIC, a partir de 01/01/97, e até o último dia do mês anterior ao pagamento; e
- iii) 1% no mês de pagamento.

Entretanto, os percentuais acumulados (calculados até o mês de abril de 1999), utilizados pela autoridade fiscal, às fls. 04 e 09, constam, como bem asseverou a impugnante, indevidamente majorados em 1% para todos os meses abrangidos pela exação fiscal, com exceção da exigência relativa ao período de apuração de Março/93, cujo vencimento correto se daria em 31/05/1993, conforme discutido na letra B acima, com percentual majorado em 2%. ;

p) adicional - o contribuinte apurou, no ano-calendário de 1993, resultados mensais positivos e negativos (linhas "Lucro Real Apurado" e "Tributado Conforme Declaração"). Dentre os meses que foram objeto de autuação, a interessada teve lucro real tributável em março, abril, maio, julho, setembro e dezembro. Nestes meses, cujos lucros tributáveis mensais superaram o limite de 25.000 UFIR, o valor tributável apurado em lançamento de ofício posterior sujeita-se, integralmente, à alíquota de 15% para fins de cálculo do adicional, sendo correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal.

Com relação ao mês de novembro de 1993, no entanto, procede a alegação da impugnante, uma vez que o contribuinte havia auferido prejuízo fiscal, não tendo oferecido qualquer valor à tributação neste mês, conforme consta às fls. 20. Sendo assim, o valor tributável apurado, para fins de lançamento de ofício, deverá considerar o referido limite de 25.000 UFIR, aplicando-se a alíquota de 15% apenas sobre a parcela que ultrapassar tal limite.

De tudo emerge as razões de julgar da Delegacia de Julgamento de São Paulo, as quais merecem ser adotadas para manter a conclusão do julgado. A elas acrescento mais as seguintes lições, inclusive de jurista apontado na peça de acusação, para amparar a correção do decidido.

As lições dão sustentação às conclusões da decisão atacada, quando tratam dos princípios da territorialidade e universalidade da tributação até e após o advento da Lei 9.249/95, verbis:

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 nº 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 expresso, 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 extrema 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 nº 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 expresso 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 créditos 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 reedituais 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 exegéticos. 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 1ª 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”.

Processo nr. 16327.000868/99-06

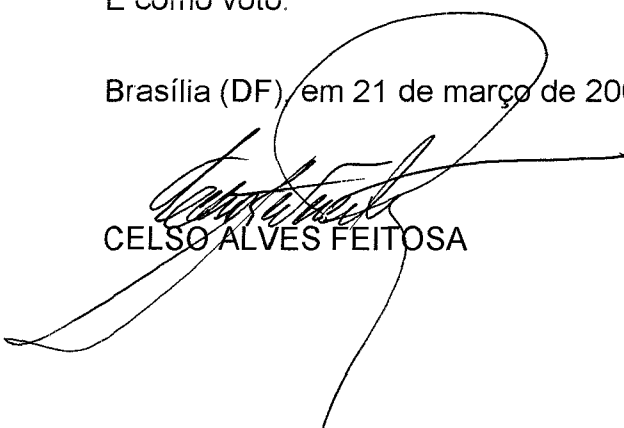
Acórdão nr. 101-93.386

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.”

Por todo o exposto, pedindo vênica aos meus pares pela extensão do meu voto, que como se sabe não é inédito na apreciação da matéria, vez que, em outras oportunidades, esta Câmara já teve oportunidade de decidir, em votos brilhantes dos Conselheiros Kazuki Shiobara e Sandra Maria Faroni, nego provimento ao recurso de ofício interposto pela DRFJ de São Paulo.

É como voto.

Brasília (DF), em 21 de março de 2001


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 nº. 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17.03.98).

Brasília - DF, em 26 JUN 2001


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 25/09/2001


PAULO ROBERTO RISCADO JUNIOR
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL