

Sumário (adicionado)

Parecer [Reprodução dos itens constantes do tópico Parecer]

I - Questão da Tributação do Preço de Serviços Produzidos no Exterior

- Precedentes Administrativos
- Jurisprudência dos Egrégios Supremo Tribunal Federal e Tribunal Federal de Recursos
- Fundamentos da Jurisprudência
- Artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418, de 03.09.75, e Portaria MF nº 347, de 09.09.75

II - Definição Legal do Fato Gerador do Imposto sobre Rendimentos de Residentes no Exterior

- Elementos da Definição no RIR

III - Distinção Legal entre Rendimento e Preço de Serviço Produzido pela Empresa

- Definição Legal de Rendimento
- Definição Legal de Preço de Serviços Produzidos e Vendidos por Empresa

IV - Natureza do Pagamento Contratado pela Consulente

V - Conceito de Rendimento

- Modalidades de Produto (ou Ganho Derivado) dos Fatores de Produção
- Trocas de Serviços Produtivos e de Bens Econômicos
- Pagamento de Rendimento
- Trocas Internacionais
- A Confusão Conceitual de que Resulta a Interpretação Adotada Pelas Autoridades Administrativas
- Serviços de Assistência Técnica
- Rendimentos de Serviços Técnicos

VI - Lucro Operacional da Empresa Criado por Atividade Exercida no Exterior não está Sujeito ao Imposto Brasileiro

- Fonte de Rendimento e Critério Territorial de Definição dos Rendimentos Tributados
- Fonte de Rendimento e Critério Territorial de Definição dos Rendimentos Tributados
- Fonte do Rendimento e Fonte Pagadora
- Somente a Fonte Criadora do Rendimento pode ser Fonte Pagadora
- O Argumento "a Contrario Sensu"

VII - Discriminação Constitucional de Rendas e Tributação de Serviços

VIII - Violação de Direito Líquido e Certo da Consulente

IX - Resposta às Questões Formuladas

## **PARECER JURÍDICO**

Pagamento do preço de serviços de engenharia de projeto produzidos no exterior por companhias sem estabelecimento no País. Imposto sobre rendimentos de residentes no exterior. Definição legal do fato gerador. Rendimento, preço de serviço e receita bruta operacional. Rendimento derivado de fonte situada no País. Inconstitucionalidade do imposto sobre a renda que tem por base de cálculo o preço de serviço. Direito líquido e certo de pagar o preço do serviço sem recolher o imposto sobre a renda.

## **CONSULTA**

1. A MINERAÇÃO SÃO JOAQUIM S.A (Consulente) foi fundada pela Cia. de Mineração Castanheira (Castanheira) e pela Ravona International S.A. (Ravona) com o objeto de extrair, beneficiar e exportar o minério de ferro de baixo teor das minas de que a Castanheira é titular, localizadas no Município X, Estado Y, e que até pouco tempo não tinham valor econômico porque seu aproveitamento dependia de tecnologia especializada que permitisse a concentração, o transporte a longa distância e a aglomeração dos finos de minério a custos compatíveis com o valor do minério de ferro nos mercados internacionais.
2. Com base em estudos de viabilidade técnica e econômica de empreendimento, as duas empresas fundadoras definiram o Projeto Castanheira, o qual, depois de estudado pelas autoridades governamentais competentes, mereceu a aprovação do Exmo. Sr. Presidente da República, por despacho na Exposição de Motivos do Ministério das Minas e Energia publicado no Diário Oficial de 00 de 000 de 197A.
3. O objetivo do Projeto Castanheira é a exportação anual de 10 milhões de toneladas de minério de ferro beneficiado, sob a forma de concentrado ou pelotas. E para realizá-lo, a Consulente precisa projetar, adquirir ou construir obras, instalações e equipamentos para:

a) a extração e a concentração do minério de baixo teor metálico, nas áreas das concessões minerais;

b) o transporte do minério concentrado desde a mina até a costa do Estado Z, sob a forma de polpa, por mineroduto com 400 km de extensão;

c) a aglomeração de parte do minério transportado, em fábrica de pelotas localizada junto ao terminal marítimo, com capacidade de 5 milhões de toneladas anuais, e que será a maior usina deste tipo já construída em todo o mundo;

d) o embarque do minério em navios, em novo terminal marítimo com capacidade de acostamento para navios de até 250 mil toneladas de peso morto, e que será - no seu tipo - um dos maiores do mundo.

4. Essas obras, instalações e equipamentos, que integrarão, como bens de produção, o imobilizado da Consulente, exigirão, de acordo com os orçamentos que serviram de base à organização do esquema de financiamento do projeto, a aplicação de capital financeiro em montante equivalente a Cr\$ 3,5 bilhões (US\$ 414 milhões).

5. A execução do Projeto Castanheira requer a aquisição de bens e serviços de toda a natureza, alguns dos quais somente podem ser comprados no exterior, ou porque não são produzidos no País ou porque a produção local é insuficiente para atender à demanda.

O componente importado do projeto compreende:

a) bens materiais, que são os materiais e equipamentos de construção e os equipamentos e aparelhos necessários à operação e manutenção das instalações de mineração, concentração, transporte em mineroduto, fabricação de pelotas e embarque marítimo; e

b) durante a fase de construção, serviços de projeto das obras e instalações, de compra e embarque para o País dos materiais e equipamentos importados, e de planejamento, supervisão e coordenação geral da execução do projeto.

Do total de equipamentos do Projeto, 1/3 serão importados e 2/3 adquiridos no País; e do total dos serviços de engenharia do Projeto, apenas parte será importada: o restante, assim como os serviços de construção civil, foram contratados com 41 empresas brasileiras.

6. Os serviços adquiridos pela Consulente no exterior não podem ser comprados no País porque:

a) alguns, como os de projeto técnico e especificação de equipamentos, somente podem ser produzidos por grandes organizações com larga experiência internacional, que tenham à sua disposição, além de pessoal técnico das mais diferentes especialidades, os conhecimentos científicos e tecnológicos especializados nos tipos de instalações e equipamentos previstos no projeto; experiência na produção dos mesmos serviços para outros projetos semelhantes; conhecimentos e informações sobre as fontes de suprimento, as especificações e a qualidade dos materiais e equipamentos; e a reputação, ou o reconhecimento geral da sua capacidade técnica e administrativa, exigida pelos bancos financiadores do projeto a fim de se assegurarem de que as obras e os equipamentos previstos, uma vez construídas ou instalados, serão capazes de produzir o volume de exportação projetado com os níveis de eficiência indispensáveis ao sucesso técnico, econômico e financeiro do empreendimento, do que depende, por sua vez, a segurança da amortização dos empréstimos contratado,

b) outros -- tais como os de coleta ou concorrência de preços, fiscalização de produção, recebimento, despacho e embarque dos bens materiais importados por sua própria natureza somente podem ser produzidos e prestados no local da produção, aquisição e embarque dos bens adquiridos no exterior.

7. O projeto foi aprovado pelas autoridades competentes para outorgar o tratamento fiscal que a legislação em vigor concede aos projetos de interesse nacional (Comissão de Desenvolvimento Industrial, do Ministério do Comércio e Indústria; Grupo Executivo da Indústria de Mineração, do Ministério das Minas e Energia, e Ministro da Fazenda) e pelas autoridades competentes para verificar, em cada caso, a necessidade de compra, no estrangeiro, dos bens e serviços destinados à execução de projetos de

investimento (Carteira de Comércio Exterior (CACEX), do Banco do Brasil S.A.; Instituto Nacional da Propriedade Industrial e Banco Central do Brasil).

8. Aprovado o projeto pelo Governo Federal, a Consulente organizou o esquema de financiamento do investimento de US\$ 414 milhões obtendo de seus sócios o compromisso de contribuições de capital próprio em montante total de US\$ 120 milhões e negociando, nos mercados financeiros internacionais, empréstimos no montante de US\$ 294 milhões.

Com a aprovação prévia da Comissão de Empréstimos Externos do Banco Central do Brasil (CEMPEX), contratou dois empréstimos em moeda estrangeira: (a) com o Export Import Bank of Washington (EXIMBANK), no montante de US\$ 100,7 milhões; e (b) com o consórcio de bancos particulares liderados pelo First National City Bank de Nova York, no montante de US\$ 194 milhões.

9. Pelas razões expostas, a Consulente firmou, no exterior, três contratos de aquisição de serviços, a saber:

1º) Com a BOC OVERSEAS CORPORATION, para fornecimento de serviços relacionados com a mina e o mineroduto;

2º) Com o CONSÓRCIO PONTA UAURÁ, formado (nos Estados Unidos) pela WORLDWIDE ENGINEERING COMPANY, INC. e a DROVO CORPORATION, para fornecimento de serviços relacionados com a construção do Terminal Marítimo e da Usina de Pelotização;

3º) Com RAVENA INC., para fornecimento de serviços de consultoria.

10. Os serviços objeto desses instrumentos podem ser assim descritos:

I - os contratos firmados com a BOC OVERSEAS CORPORATION e o CONSÓRCIO PONTA UAURÁ visam à prestação de:

a) serviços de engenharia de projeto, compreendendo a elaboração de projetos para processos, projetos mecânicos, plantas, especificações, desenhos, relações de materiais, instalações e equipamentos;

b) serviços de compra fora do País, incluindo a investigação de fontes de suprimento e financiamento, a solicitação e a análise de propostas, a colocação de pedidos e a contratação de compras, a fiscalização de produção, o recebimento e o despacho marítimo, a verificação e a aprovação de faturas para efeito de pagamento;

c) serviços de coordenação do projeto, compreendendo a preparação, atualização e execução de um plano-diretor e de cronogramas detalhados de embarque e entrega de equipamentos e materiais, preparação de relatórios de custos, compromissos e despesas, orçamentos, e análise das variações e provisões de custos;

d) serviços correlatos diversos, compreendendo os demais serviços de estimativas, coordenação, supervisão, contabilização e outros que forem necessários à execução e conclusão do projeto dentro dos prazos estabelecidos;

II - o contrato com a RAVENA INC. tem por objeto serviços de consultoria relacionados com a execução de testes, exames e experiências com amostras de minério de ferro, aspectos técnicos e econômicos dos investimentos, a fixação e implantação de critérios para a pesquisa e preparação de corpos de minério, e os investimentos relativos à produção e concentração do minério.

11. Os seguintes aspectos são comuns aos três contratos:

a) Nacionalidade e sede dos contratantes: os contratantes são sociedades; anônimas estrangeiras, com sede no exterior, onde mantêm todas as suas instalações e o seu pessoal para a produção dos serviços, e não possuem estabelecimento no Brasil;

b) Local da produção e da prestação dos serviços: são objeto dos contratos apenas serviços a serem produzidos e prestados exclusivamente no exterior;

c) Local da venda do serviço: a contratação dos serviços foi negociada no exterior, diretamente com as empresas contratantes;

d) Local da assinatura dos contratos: os instrumentos contratuais foram firmados nos Estados Unidos;

e) Local e moeda do pagamento: todos os pagamentos serão efetuados em moeda estrangeira, no local da sede dos contratantes.

12. Os três contratos são do tipo "por administração", ou "a preço de custo", no modelo previsto na nossa legislação para a prestação de serviços de construção civil (art. 58 da Lei nº 4.591, de 16.12.64), segundo o qual o produtor e vendedor do serviço cobra preço igual ao custo demonstrado de produção acrescido de remuneração pelo administração; salvo o contrato com a Ravena Inc., afiliada à RAVENA (participante do Projeto como acionista da Consulente), que estipula a venda dos serviços pelo custo, sem nenhuma remuneração para a empresa prestadora.

Os instrumentos contratuais prevêem o pagamento parcelado do preço dos serviços, à vista de faturas apresentadas periodicamente pelos contratantes.

13. Como é usual em contratos dessa natureza, os contratantes dos serviços se eximiram de qualquer responsabilidade por impostos cobrados no Brasil sobre os pagamentos que lhes são devidos, uma vez que esses pagamentos compreendem, na maior parte, apenas os custos demonstrados na produção dos serviços e o reembolso de despesas efetivamente feitas por conta da Consulente. Por conseguinte, qualquer imposto cobrado no Brasil será suportado pela Consulente, mediante acréscimo as faturas apresentadas.

14. O esquema de financiamento do Projeto Samarco prevê o pagamento do preço contratual dos serviços com recursos de duas fontes:

a) 90% do valor de cada fatura serão pagos mediante utilização dos empréstimos estrangeiros, sem remessa ou transferência de fundos do País;  
e

b) os restantes 10% serão pagos mediante compra de divisas no País e sua remessa para o exterior.

15. Os três contratos firmados pela Consulente foram registrados pelo Instituto Nacional da Propriedade Industrial e pelo Banco Central do Brasil, que expediu os certificados cujas cópias são anexadas ao presente.

16. Iniciadas a execução do Projeto Castanheira e a produção e prestação dos serviços contratados, a Consulente precisou pagar, nos termos dos instrumentos contratuais firmados, as primeiras faturas do preço desses serviços.

Ao procurar adquirir, com base nos certificados expedidos pelo Banco Central do Brasil, as divisas necessárias para proceder à remessa de 10% do valor dessas faturas, a Consulente foi informada pelo First National City Bank (em carta cuja cópia está anexada ao presente) de que o Banco Central, através da FIRCE - Fiscalização e Registro de Capitais Estrangeiros, não permite remessa para o pagamento dos serviços sem prévio recolhimento do imposto de renda. A informação invoca o artigo 69 do Decreto-lei nº 1.418, de 03.09.75, e a Portaria nº 347, de 09.09.75, do Ministério da Fazenda. A Consulente foi informada, ainda, de que o imposto incide sobre todo o valor das faturas (tanto os 10% a serem pagos mediante remessa do País quanto os 90% a serem pagos mediante utilização de empréstimos contraídos no exterior); e de que a orientação adotada pelo Banco Central, na qualidade de órgão auxiliar do Imposto de Renda, foi recebida da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Em virtude das condições contratuais de aquisição dos serviços, cujo preço inclui quaisquer impostos cobrados no Brasil, o imposto exigido pela Consulente equivale (por força do art. 365 do Regulamento do Imposto de Renda de 1975) a 33,3% do preço do serviço, uma vez que a alíquota de 25% é calculada sobre a importância que, diminuída do imposto, corresponder ao preço do serviço a ser pago.

17. À vista desse fato, a Consulente formula as seguintes questões:

a) O pagamento do preço de aquisição dos serviços contratados nas condições descritas constitui ato gerador do imposto sobre a renda na



incidência regulada no artigo 77 da Lei nº 3.470, de 1958, e no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418, de 1975?

b) Em caso afirmativo, a base de cálculo do imposto é o preço do serviço;

c) Admitida a não incidência do imposto sobre os pagamentos devidos pela Consulente, o ato das autoridades fiscais e cambiais que subordinam ao recolhimento do imposto a aquisição de divisas e remessa do preço para o exterior viola direito líquido e certo da Consulente que possa ser protegido por mandado de segurança?

## **PARECER**

### **I - QUESTÃO DA TRIBUTAÇÃO DO PREÇO DE SERVIÇOS PRODUZIDOS NO EXTERIOR**

#### **Precedentes Administrativos**

1. A questão da tributação -- pelo imposto de renda -- do preço de serviços produzidos no exterior não é nova, mas tem sido debatida desde a década de 1950. Durante esses 25 anos a interpretação da lei pelas autoridades tributárias variou muitas vezes, inclusive em função da natureza dos serviços importados.

Assim, algumas decisões do antigo Departamento do Imposto de Renda chegaram a afirmar a incidência do imposto sobre fretes pagos pelos importadores de mercadorias e sobre prêmios de seguros colocados no exterior, mas o Conselho de Contribuintes corrigiu essa interpretação, afirmando que nem frete nem prêmio de seguro é rendimento (Acórdãos nºs. 35.655, de 23.05.52, D.O. de 09.07.52, Rev. Fiscal 52/645 e 36.291, de 11.07.52, D.O. de 22.10.52, Rev. Fiscal 52/795). O D.I.R. passou então a observar a orientação firmada pelo Conselho de Contribuintes e em diversas outras decisões as autoridades tributárias e o próprio Conselho declararam que o preço de serviços (produzidos no exterior) de comunicações telegráficas ou telefônicas, de compra de mercadorias importadas ou de fiscalização na entrega de mercadorias exportadas não era rendimento e, por conseguinte, não estava sujeito ao pagamento do imposto.

Não obstante, sem maior preocupação de coerência na interpretação da lei, outras decisões concluíam pela incidência do imposto nos casos de serviços de notícias, bancários, de montagem, propaganda, estudos de mercado, agências fotográficas, ou assistência jurídica.

2. O maior número de controvérsias ocorreu, todavia, em relação aos serviços necessários a execução de projetos de investimento, da mesma natureza que os contratados pela Consulente. Em 1952 o Conselho de Contribuintes reconheceu a não ocorrência do fato gerador do imposto no pagamento desses serviços, mantendo essa orientação até 1956. Mas a partir desse ano a interpretação passou a variar conforme o caso, o que levou o Ministro da Fazenda a baixar a Portaria nº GB-184, de 08 de junho de 1966, declarando expressamente que preço pago na importação de serviço produzido no exterior não é rendimento sujeito ao imposto sobre a renda (item VII). E com base nessa norma, durante os últimos 9 anos os bancos autorizados a operar em câmbio efetuaram, independentemente de prova de recolhimento do imposto de renda e com aprovação do Banco Central do Brasil e da Secretaria da Receita Federal, remessas para pagamento de serviços.

A Portaria MF-GB-184/66, como declarado nos seus "Consideranda", foi expedida para "dirimir dúvidas de interpretação", porque àquela época as autoridades tributárias pretendiam exigir o imposto sobre o preço desses serviços; mas ainda após a sua publicação algumas autoridades, aparentando desconhecimento do ato normativo ministerial e adotando interpretação da lei diferente da fixada pelo Ministro da Fazenda, continuaram, quando consultadas por contribuintes, a afirmar a incidência do imposto.

### **Jurisprudência dos Egrégios Supremo Tribunal Federal e Tribunal Federal de Recursos**

3. Essas respostas a consultas obrigaram os compradores dos serviços a pedir a proteção do Poder Judiciário, o que criou oportunidade para que os Egrégios Supremo Tribunal Federal e Tribunal Federal de Recursos firmassem jurisprudência no sentido da não incidência de imposto de renda sobre o preço de serviços de engenharia de projeto produzidos no exterior. Para documentar que esse é o entendimento daqueles Egrégios Tribunais

podem ser citados os seguintes ACÓRDÃO EM MANDADOS DE SEGURANÇA:

**DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

**Tribunal Pleno:**

1) R.E. nº 72.190 - SP - em 25.08.71 (in RTJ 58/846)

**Primeira Turma:**

2) R.E. nº 77.920 - SP - em 29.03.74; DJU de 08.08.74

**Segunda Turma:**

3) R.E. nº 76.200 - GB - em 23.11.73; DJU de 02.01.74

4) R.E. nº 77.728 - SP - em 18.03.74; DJU de 19.04.74 (in Res. Trib. Jurisp. 32/75)

5) R.E. nº 78.479 - SP - em 09.12.74; DJU de 18.02.75

**DO TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS**

1) AMS nº 59.507 - SP - DJU de 20.05.69

2) AMS nº 64.074 - GB - em 12.09.69

3) AMS nº 61.127 - DJU 10.11.69; p. 5.313

4) AMS nº 65.331 - DJU 22.04.70; p. 1.526

5) AMS nº 65.371 - DJU 05.05.70; p. 1.754

c) AMS nº 65.172 - em 23.03.70; DJU 17.05.71; p. 2.157

7) AMS nº 66.012 - em 23.03.70; DJU 17.05.71; p. 2.159

8) AMS nº 65.935 - DJU 06.09.71

9) AMS nº 68.576 - SP - em 12.05.72; DJU 04.08.72

10) AMS nº 68.804 - SP - em 18.08.72; DJU 17.10.72 (in Res. Trib. Juris. 69/73)

José Luiz Bulhões Pedreira  
*Advogado*

- 11) AMS nº 67.806 - SP - 14.02.73; DJU 15.05.73 (in Res. Trib. Juris. 218/73)
- 12) AMS nº 68.616 - SP - 16.02.73; DJU 21.05.73 (in Res. Trib. Juris. 204/73)
- 13) AMS nº 71.045 - SP - 26.03.73; DJU 11.05.73 (in Res. Trib. Juris. 11/74)
- 14) AMS nº 70.079 - SP - 27.04.73; DJU 20.08.75 (in Res. Trib. Juris. 14/74)
- 15) AMS nº 67.342 - SP - em 04.05.73; DJU 10.09.73
- 16) AMS nº 71.298 - SP - em 14.05.73; DJU 13.08.73 (in Res. Trib. Jurisp. 14/74)
- 17) AMS nº 67.031 - MG - em 25.06.73; DJU 17.09.73
- 18) AMS nº 67.791 - SP - em 20.08.73; DJU 18.02.74 (in Res. Trib. Jurisp. 39/74)
- 19) AMS nº 68.952 - GB - em 11.09.73; DJU 05.11.73 (in Res. Trib. Jurisp. 25/74)
- 20) AMS nº 67.924 - SP - em 04.05.73; DJU 24.09.73 (in Res. Trib. Jurisp. 20/74)
- 21) AMS nº 67.186 - SP - em 05.10.73; DJU 18.02.74 (in Res. Trib. Jurisp. 38/74)
- 22) AMS nº 72.316 - SP - em 26.10.73; DJU 22.04.74 (in Res. Trib. Jurisp. 31/75)
- 23) AMS nº 72.433 - SP - em 26.10.73; DJU 22.04.74
- 24) AMS nº 73.290 - SP - em 26.10.73; DJU 22.04.74
- 25) AMS nº 73.304 - SP - em 26.10.73; DJU 22.04.74
- 26) AMS nº 72.062 - MG - em 07.11.73; DJU 18.02.74 (in Res. Trib. Jurisp. 40/74)

José Luiz Bulhões Pedreira  
*Advogado*

27) AMS nº 73.072 - SP - em 16.11.73; DJU 11.03.74 (in Res. Trib. Jurisp. 48/74)

28) AMS nº 72.123 - SP - em 19.11.73; DJU 18.02.74 (in Res. Trib. Jurisp. 1/75)

29) AMS nº 73.199 - GB - em 21.11.73; DJU 11.03.74 (in Res. Trib. Jurisp. 48/74)

30) AMS nº 73.514 - SP - em 10.12.73; DJU 18.03.74 (in Res. Trib. Jurisp. 46/74)

31) AMS nº 72.309 - SP - em 18.02.74; DJU 17.05.74 (in Res. Trib. Jurisp. 30/75)

32) AMS nº 73.828 - em 18.02.74; DJU 17.05.74

33) AMS nº 74.313 - SP - em 19.06.74; DJU 01.10.74

34) AMS nº 74.529 - SP - em 24.06.74; DJU 19.10.74

35) AC em MS nº 74.866 em 17.02.75 - DJU 27.05.75

36) AP em MS nº 75.923 em 13.06.75 - DJU 19.11.75

Reconhecendo a existência de orientação firmada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, o Exmo. Sr. Presidente do Tribunal Federal de Recursos passou a indeferir recursos extraordinários interpostos contra Acórdãos que reconheciam a não incidência do imposto na hipótese e a admiti-lo nas decisões favoráveis a União:

**I - Despachos indeferindo recurso da União:**

1) AMS nº 54.857 - GB - em 30.04.69; DJU 12.05.69; p. 1.944

2) AMS nº 56.991 - SP - DJU 11.11.69; p. 5.353

3) AMS nº 61.128 - GB - DJU 11.11.69; p. 5.354

4) AMS nº 57.975 - SP - DJU 11.11.69; p. 5.353

5) AMS nº 63.399 - GB - DJU 09.10.70; p. 4.773

6) AMS nº 64.069 - SP - DJU 13.10.70; p. 4.829

7) AMS nº 59.502 - SP - DJU 17.02.71; p. 505

8) A.P. em M.S. nº 73.839 - SP - em 12.08.74; DJU 22.08.74

**II - Despachos acolhendo recurso contra decisão favorável a União:**

9) AMS nº 67.213 - SP - em 16.08.73; DJU 23.08.73

10) AMS nº 70.500 - SP - em 09.11.73; DJU 20.11.73

11) AMS nº 73.963 - SP - em 10.09.74; DJU 23.09.74

E nos últimos anos a própria União deixou de recorrer das decisões no sentido da não tributação do preço de serviços importados.

**Fundamentos da Jurisprudência**

4. A leitura desses Acórdãos mostra que, embora alguns contenham outros argumentos ou considerações, os dois fundamentos básicos dessa jurisprudência são:

a) o reconhecimento do que preço de serviço produzido no exterior NÃO É RENDIMENTO e, por conseguinte, que a remessa para seu pagamento não está sujeita ao imposto de renda, pois esse incide SOBRE RENDIMENTOS e não sobre transferências de fundos para o exterior;

b) o fato de serem serviços PRODUZIDOS MEDIANTE ATIVIDADE EXERCIDA EXCLUSIVAMENTE NO EXTERIOR, enquanto que a lei somente tributa RENDIMENTOS DERIVADOS DE FONTES SITUADAS NO PAÍS.

5. Essa jurisprudência seria suficiente, por si só, para fundamentar resposta às questões formuladas na Consulta no sentido de que o ato das autoridades que exige imposto sobre a renda na remessa para pagamento dos serviços em questão viola direito líquido e certo da Consulente, uma vez que:

a) os serviços contratados pela Consulente são da mesma natureza que os pagos em todos os casos julgados nos mandados de segurança listados;

b) são serviços produzidos por empresas estrangeiras sem estabelecimento no Brasil mediante atividade exercida exclusivamente no exterior, condições enunciadas por essa jurisprudência para que não se configure o pagamento de rendimento que constitui o fato gerador do imposto;

c) os instrumentos de contrato foram firmados no exterior, o que - segundo alguns desses Acórdãos - constitui condição adicional para a não incidência do imposto;

d) o imposto exigido pelas autoridades é o mesmo objeto dos Acórdãos relacionados (imposto sobre a renda, na incidência sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior regulada pelo art. 77 da Lei nº 3.470/58).

**Artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418, de 03.09.75,**  
**e Portaria MF nº 347, de 09.09.75**

6. Ocorre, entretanto, que a 09 de setembro passado foi publicado o Decreto-lei nº 1.418 que, ao criar incentivos fiscais à exportação de serviços, dispôs no seu artigo 6º:

“Artigo 6º - O imposto de 25% de que trata o artigo 77 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, incide sobre os, rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada.”

Poucos dias depois da publicação do Decreto-lei nº 1.418 foi publicada (a 16.09.75) a Portaria nº 347, de 09.09.75, do Ministro da Fazenda interino, revogando a Portaria GB-184 de 1966.

7. A promulgação desses atos não permite fundamentar a resposta às questões da Consulta exclusivamente nos Acórdãos citados, mas exige a apreciação do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418/75 e da Portaria nº 347/75 para verificar se importaram modificação da legislação tributária que tenha tornado insubsistentes os fundamentos da jurisprudência citada.

8. A revogação da Portaria nº 184/66 não tem influência na solução das questões de Direito formuladas pela Consulente e serve apenas como sinal de mais uma mudança de orientação da administração pública na interpretação da lei:

a) por força do princípio da legalidade dos tributos (Const. art. 153, § 29), somente a lei pode instituir imposto e definir o fato gerador da obrigação tributária principal (CTN, art. 97, I e III);

b) a autoridade administrativa não tem competência para dispensar imposto previsto em lei (CTN, arts. 3º e 152, par. único);

c) por conseguinte, a Portaria nº 184 não podia dispensar nem instituir imposto, e sua única função era instruir as autoridades lançadoras sobre a interpretação das leis em vigor;

d) ao apreciar a questão, o Poder Judiciário concluiu - nos Acórdãos mencionados - que a Portaria nº 184 interpretava corretamente as leis em vigor e o fato de a administração tributária mudar sua interpretação em nada afeta os fundamentos legais da jurisprudência firmada pelos Egrégios Tribunais.

9. O artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418/75 não cria nova incidência do imposto sobre a renda: dispõe sobre incidência já regulada na legislação em vigor (art. 77 da Lei nº 3.470, de 28.11.58) e que é a mesma apreciada em todos os casos objeto dos Acórdãos relacionados.

A primeira questão formulada pela Consulente consiste em saber se no pagamento do preço de serviços de engenharia de projeto, contratados e produzidos no exterior, ocorre o fato gerador da obrigação tributária regulada no artigo 77 da Lei nº 3.470/58. Os atos das autoridades administrativas contra os quais foram concedidos os citados mandados de segurança afirmavam a ocorrência do fato gerador. As decisões do Poder Judiciário concluíram pela ilegalidade desses atos, entendendo que não existia, na hipótese, a situação definida na lei como necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária. Para verificar se o Decreto-lei nº 1.418/75 inovou a legislação em vigor é necessário, por conseguinte,



analisar a definição legal do fato gerador dessa obrigação antes e depois do novo Decreto-lei.

## **II - DEFINIÇÃO LEGAL DO FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE RENDIMENTOS DE RESIDENTES NO EXTERIOR**

### **Elementos da Definição no RIR**

10. A legislação tributária (arts. 343, 344 e 366, nº III, letra a, 3º, do RIR/75) define o fato gerador do imposto sobre rendimentos de residentes no exterior como a situação em que se reúnem 4 elementos distintos:

a) pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa;

b) de rendimentos;

c) provenientes de fontes situadas no País;

d) seu fato gerador, a saber:

i) o pagamento de rendimentos: o preço de serviço produzido mediante atividade de uma empresa não é rendimento;

ii) rendimento proveniente de fonte situado no País: embora o preço do serviço possa importar, para o seu vendedor, realização em moeda do valor de rendimento, esse rendimento é derivado de fonte situada no exterior.

A modificação desorientação da administração tributária formalizada pela revogação da Portaria MF-GB-184/66 recomenda, todavia, que essa afirmação não se baseie exclusivamente na jurisprudência, mas, simultaneamente, nos seus fundamentos jurídicos, mediante a análise dos conceitos legais de "rendimento" e de "proveniente ou derivado de fonte situada no Brasil".

### **III - DISTINÇÃO LEGAL ENTRE RENDIMENTO E PREÇO DE SERVIÇO PRODUZIDO PELA EMPRESA**

11. A existência de um pagamento de rendimentos é a primeira condição legal para que nasça a obrigação tributária regulada no artigo 77 da Lei nº 3.470/58 e no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418/75.

Nem todo pagamento feito a pessoa residente ou domiciliada no exterior é fato gerador do imposto. Somente os pagamentos de rendimento. Há, por conseguinte, pagamentos que não fazem nascer a obrigação do imposto porque não são de rendimentos. É fato notório que as próprias autoridades cambiais e tributárias não pretendem subordinar a maior parte dos pagamentos internacionais do País (referentes à importação de bens e à amortização de empréstimos) ao prévio recolhimento do imposto, no reconhecimento de que nesses casos não ocorre o fato gerador ... A aplicação da lei tributária pressupõe, por conseguinte, a inteligência do conceito legal de rendimento, a fim de que se possa afirmar, em cada caso concreto, a ocorrência ou não do fato gerador do imposto.

#### **Definição Legal de Rendimento**

12. Existe uma definição legal de rendimento, incluída entre os dispositivos da legislação em vigor relativos a tributação das pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País:

"Constitui rendimento bruto em cada Cédula os ganhos derivados de capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, e demais proventos previstos neste Decreto-lei" (DL nº 5.844/43, art. 10).

O Código Tributário Nacional (art. 43) utilizou praticamente as mesmas expressões para definir renda:

"O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior".

13. Não obstante o CTN ter substituído a expressão “ganho derivado” por “produto”, as duas definições são idênticas:

Ganho é aquilo que se ganhou (ou adquiriu), lucro, vantagem ou proveito. Derivado significa proveniente, originário ou resultante.

Produto é aquilo que é produzido, e produzir é criar algo, dando nova forma a elementos preexistentes no criador e nos demais fatores utilizados. Produto do trabalho do capital ou da combinação de ambos significa, portanto, aquilo que é criado mediante transformação de elementos contidos nos fatores de produção. E esse produto constitui o ganho, lucro ou vantagem, que deriva dos fatores.

14. Na nossa legislação fiscal, renda e rendimento têm a mesma natureza, mas enquanto renda exprime o ganho global da pessoa durante determinado período, rendimento é quantidade de renda ganha pela pessoa em determinado ato econômico ou negócio jurídico, independentemente de período de tempo. Renda é um agregado de rendimentos e rendimento é uma parcela da renda.

A legislação em vigor, sempre que define incidência real na qual o responsável pela obrigação tributária é a fonte pagadora usa a expressão rendimento ao invés de renda, porque o ato que cria - para o beneficiário - a disponibilidade econômica ou jurídica da renda é o pagamento (ou crédito, entrega, emprego ou remessa) de determinada quantidade de renda. A expressão renda é usada apenas para incidências pessoais, cujo fato gerador é a renda anual da pessoa residente ou domiciliada no País (renda líquida da pessoa física ou lucro da pessoa jurídica).

15. A resposta às questões formuladas pode ser baseada na análise do conceito legal de rendimento, mas a rigor essa análise é dispensável porque a letra da legislação em vigor responde à questão, ao definir o “preço de serviços produzidos e vendidos por empresa” como conceito distinto e inconfundível com o de rendimento.

**Definição Legal de Preço de Serviços Produzidos e Vendidos**  
**por Empresa**

16. A lei define o preço de venda de serviços produzidos pela empresa ao conceituar o rendimento denominado lucro operacional da empresa:

"Artigo 155 - Integram a receita bruta operacional (Lei nº 4.506/64, art. 44):

a) o produto da venda de bens, e serviços nas transações ou operações de conta própria;"

.....

O lucro operacional da empresa é o rendimento específico da atividade da empresa, como organização de produção:

“Artigo 152 - Constitui lucro operacional o resultado das atividades normais da empresa com personalidade jurídica de direito privado, seja qual for a sua forma ou objeto, e das empresas individuais (Lei nº 4.506/64, art. 41).”.

“Artigo 156 - Será classificado como lucro operacional da empresa o resultado auferido em qualquer atividade econômica destinada a venda de bens ou serviços a terceiros, tais como (Lei nº 4.506/64, art. 40):

.....

d) bancárias, de seguros, e outras atividades financeiras, de serviços de qualquer natureza, inclusive hotéis e divertimentos públicos”.

17. A distinção entre o preço de venda dos serviços produzidos pela empresa e o rendimento por ela auferido consta expressamente do seguinte dispositivo do RIR/75:

“Artigo 154 - O lucro operacional será formado pela diferença entre a receita bruta operacional e os custos, as despesas operativas, os encargos, as provisões e as perdas autorizadas por este regulamento (Lei nº 4.506/64, art. 43).”

O conceito de preço (ou produto) da venda de serviços produzidos pela empresa é um dos termos da equação de determinação do rendimento

denominado "lucro operacional da empresa". De acordo com a lei, esse rendimento é a diferença entre (a) preço de venda dos bens ou serviços e (b) custo de produção. Por conseguinte, o preço de venda jamais pode ser confundido com o rendimento, posto que este é, por definição, apenas parte do preço.

#### **IV - NATUREZA DO PAGAMENTO CONTRATADO PELA CONSULENTE**

18. A leitura desses dispositivos da Lei nº 4.506/64 não permite dúvidas sobre a natureza do pagamento que a Consulente deve fazer:

a) a produção e o fornecimento dos serviços constituem atividades normais das empresas estrangeiras contratantes, que são companhias, ou pessoas jurídicas de direito privado; por conseguinte, o rendimento que auferem nessa atividade é, por definição da lei, lucro operacional da empresa;

b) o pagamento a ser feito pela Consulente é o preço de aquisição do serviço fornecido; e para a empresa estrangeira contratante é o produto da venda dos serviços e constitui parte da sua receita bruta operacional;

c) o lucro operacional não é o preço de venda dos serviços mas apenas o resultado auferido pela empresa vendedora do serviço, ou seja, a parte desse preço que excede o custo de produção do serviço vendido.

19. Os dispositivos legais transcritos põem em evidência a ilegalidade do ato das autoridades fiscais que exige pagamento do imposto sobre a totalidade do preço do serviço, ou seja, sobre a receita bruta operacional das empresas estrangeiras contratantes:

a) o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418/75, tal como o artigo 77 da Lei nº 3.470/58, não prevê a cobrança do imposto sobre o preço dos serviços adquiridos no exterior, mas sobre os “rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes”;

b) de acordo com os dispositivos legais transcritos, o “rendimento de serviços” produzidos e vendidos por empresa não é o produto de venda

desses serviços, e sim o "lucro operacional", que é a diferença entre esse preço e o custo de produção.

## V - CONCEITO DE RENDIMENTO

### **Modalidades de Produto (ou Ganho Derivado)** **dos Fatores de Produção**

20. Essa natureza do pagamento a ser feito pela Consulente, definida com base na letra dos textos legais transcritos, pode ser confirmada por algumas considerações sobre os conceitos de rendimento, preço de serviços e negócios jurídicos em que há pagamento de rendimento.

Já foi referido que a atividade de produção, que cria renda ou rendimento, consiste em transformar em alguma coisa elementos que se acham nos fatores de produção. O resultado dessa atividade são os bens econômicos, e se abstraímos as trocas que se processam na economia, rendimento, na definição legal de "produto" dos fatores de produção, são os bens econômicos produzidos.

O direito fiscal utiliza, todavia, o conceito de renda pessoal, que pertence ao plano do ordenamento jurídico da economia e pressupõe a apropriação privada dos fatores de produção, as trocas que se processam na economia, a transmissão dos direitos patrimoniais e a distribuição da renda criada. Por isso, renda pessoal não é quantidade de bens econômicos, porém ganho, em termos de valor monetário de direitos patrimoniais adquiridos.

21. No plano jurídico, o "produto" ou "ganho derivado" dos fatores de produção, ou seja, o rendimento, varia conforme o modo pelo qual esses fatores são utilizados na atividade produtiva:

a) se o produtor combina o seu trabalho com outros fatores de sua propriedade, o produto desses fatores é o ganho representado pelos direitos adquiridos sobre os bens econômicos que constituem o resultado da produção. O valor em dinheiro desses direitos é o rendimento bruto, e o rendimento líquido é esse valor diminuído da depreciação do capital utilizado;

b) a especialização das atividades e o funcionamento da economia como sistema de trocas permitem, entretanto, que o titular dos fatores, ao invés de organizar em seu nome a produção, ceda o uso dos seus fatores a terceiros, mediante trocas no mercado, para que o cessionário os utilize na atividade produtiva. Nessa hipótese, os bens econômicos resultantes da produção pertencem àquele que organiza a atividade e para o titular dos fatores cedidos o rendimento, ou ganho deles derivado, é a contraprestação recebida nos negócios jurídicos de cessão do uso dos fatores;

c) se a unidade de produção é uma empresa que, além dos fatores de sua propriedade, utiliza fatores de terceiros obtidos nos negócios jurídicos referidos na letra anterior, os bens econômicos que constituem o resultado da produção são de propriedade do empresário, e o ganho derivado da atividade da empresa (que na definição da lei constitui rendimento) não é o valor dos direitos adquiridos sobre esses bens econômicos, mas esse valor diminuído:

i) dos rendimentos pagos a terceiros como contraprestação pelo uso dos respectivos fatores; e

ii) da depreciação dos fatores de propriedade da própria empresa, utilizados no processo produtivo.

### **Trocas de Serviços Produtivos e de Bens Econômicos**

22. Esses distintos modos de organizar a produção põem à mostra as diferenças entre as duas espécies de trocas que se processam na economia: (a) as que têm por objeto serviços dos fatores, que contribuem para a produção e (b) as que têm por objeto bens econômicos, que constituem resultado da produção.

A produção consiste em criar bens econômicos, dando nova forma a elementos que se encontravam nos fatores de produção. Fator é aquilo que contribui para um resultado. Os recursos humanos contribuem com o trabalho, ou serviços pessoais, e, por extensão, a palavra serviço, que significava serviço pessoal, passou a ser empregada na expressão serviços produtivos (ou "que produzem") - para designar as contribuições de qualquer dos fatores de produção.

Nas trocas que têm por objeto serviços produtivos, o titular do fator de produção cede o seu uso a terceiros mediante negócio jurídico que tem a natureza da locação: assim como o empregado loca o seu trabalho, o proprietário dos recursos naturais ou de bens de capital, de capital financeiro, de bens imateriais ou de “know-how” de produção dá em locação os recursos ou o capital de que é titular, para que o locatário utilize os respectivos serviços. E a prestação que o titular dos fatores recebe nessas trocas é, na definição da lei, rendimento, porque constitui (para o titular do fator) produto (ou ganho derivado) do trabalho ou de capital.

23. Nas trocas em a empresa vende no mercado os bens econômicos que resultam da sua atividade o objeto não é mais um serviço produtivo, e sim bens e serviços. O negócio jurídico não é de locação, mas de compra e venda. E a contraprestação recebida pela empresa não é um pagamento de rendimento, e sim de capital.

A troca de bens produzidos é de capital porque envolve apenas capitais, sem criação de renda. É a atividade de produção que cria a renda. A venda do resultado da produção não cria renda: através dessa venda o empresário apenas realiza (ou transforma em moeda) o valor dos direitos sobre os bens econômicos criados pela atividade produtiva da empresa. Os bens vendidos já faziam parte do seu capital e o valor que realiza nessa troca já se encontrava no seu patrimônio. O adquirente do bem econômico, por sua vez, troca uma quantidade de capital financeiro pelo domínio do bem adquirido.

Essa natureza das trocas que têm por objeto bens econômicos é mais fácil de compreender na empresa que produz e vende bens materiais: a renda é criada pela produção dos bem para estoque, e a posterior venda e entrega desse bem apenas transforma o estoque em moeda, sem criar valor econômico maior do que o que resultou da produção. Mas essa natureza das trocas é mesma na empresa que produz e vende serviços, ou bens imateriais, com a única diferença de que produção e entrega dos serviços são simultâneas, devido a impossibilidade de se estocar bens imateriais.



### **Pagamento de Rendimento**

24. A análise das modalidades de "produto dos fatores de produção" comprova que somente pode existir pagamento de rendimento, que é a condição da lei para que ocorra o fato gerador do imposto, nas trocas de serviços produtivos.

Os rendimentos que constituem a contraprestação recebida pelo titular do fator de produção no negócio jurídico da cessão do seu uso têm designação diversa conforme o fator de produção cujo uso é cedido, a saber: (a) salário é a contraprestação do trabalho, ou dos serviços de recursos humanos; (b) aluguel, é a contraprestação dos serviços de bens materiais (recursos naturais ou bens de capital); (c) juros, do capital financeiro; (d) royalties, do capital tecnológico protegido por patente, ou outras propriedades imateriais; e (e) assistência técnica, do capital de experiência, ou "know-how" de produção.

25. A empresa também percebe rendimento, ou ganho derivado de sua atividade produtiva, mas o lucro operacional da empresa distingue-se das espécies de rendimentos acima enumerados pelos seguintes aspectos:

a) é rendimento que remunera os serviços produtivos dos fatores de propriedade do empresário;

b) forma-se no próprio patrimônio do empresário, como resíduo, ou diferença entre a renda criada pela atividade da empresa, os rendimentos pagos a terceiros e os encargos de depreciação;

c) por sua própria natureza não constitui contraprestação em troca no mercado; conseqüentemente, seu valor não pode ser objeto de incidência real do imposto, já que não há prestação de troca que identifique esse valor.

O lucro do empresário somente pode ser objeto de tributação real quando é distribuído a sócios ou participantes, mas neste caso já não é mais o rendimento designado como "lucro operacional da empresa", porém outra espécie de rendimento, o "lucro distribuído por pessoa jurídica"; que remunera os serviços produtivos do capital contribuído por sócios ou participantes.

(Há, ainda, pagamentos que são transferências de renda, resultantes do processo de distribuição de renda, pelo qual os rendimentos que deveriam pertencer ao titular do fator são transferidos a terceiros. O caso dos proventos ou pensões, que são aqui desconsiderados porque ninguém confundiria o pagamento do preço de serviço de engenharia de projeto com uma pensão).

### **Trocas Internacionais**

26. A distinção entre (i) trocas de serviços produtivos por rendimento e (ii) troca de bens econômicos por preço de venda é a mesma, tanto nas trocas internas da economia quanto nas internacionais:

a) as importações de bens ou serviços produzidos no exterior têm a forma de negócios jurídicos de compra de bens (materiais ou imateriais) que constituem o resultado de atividade produtiva de empresas estrangeiras;

b) somente há pagamento de rendimentos nos negócios jurídicos de locação que têm por objeto fatores de produção de propriedade de pessoas residentes ou domiciliadas no exterior utilizados (por pessoas residentes no País) nas atividades de produção do sistema econômico nacional.

27. A ocorrência do fato gerador do imposto do artigo 77 Lei nº 3.470/58 pressupõe a prova da existência de um pagamento de rendimentos. E para essa prova não basta afirmar, vagamente, que certo pagamento pertence ao gênero rendimento, sem identificá-lo como remuneração de determinado fator de produção, cujo número é limitação e bem conhecido: a incidência do imposto somente ocorre em pagamentos internacionais de uma das seis espécies de rendimentos que são contraprestação em trocas de serviços produtivos, ou seja, de salários, aluguéis, juros, royalties, assistência técnica e lucros distribuídos por pessoas jurídicas. E, como já foi destacado, é logicamente impossível a hipótese de pagamento do lucro operacional da empresa.

28. Essas noções de produção (como atividade que cria a renda) e de realização (do valor de bens econômicos, ou do resultado da produção), assim como a distinção entre rendimento e preço da venda de bens ou

serviços, não são peculiares ao nosso sistema tributário, como provam as seguintes citações:

“Na Itália a jurisprudência desenvolveu o conceito de que o lugar no qual a renda é localizada e tributável é aquele em que a renda é produzida, e não aquele em que é realizada. No caso de fábrica situada em Turim que produz certos rendimentos em Turim e vende unicamente para o estrangeiro, dizemos que Turim é o lugar onde são produzidos os rendimentos. Do ponto de vista econômico a jurisprudência italiana raciocinou assim: o rendimento é produzido no momento em que o objeto fica acabado, destinado àquelas de terminadas categorias de clientes visadas pelos produtores. O veículo automóvel ou a seda artificial, por exemplo, no momento em que saem do estabelecimento, já terminados. O fato de a mercadoria vir a ser transformada em dinheiro no estrangeiro nada adiciona ao valor do veículo ou do fio. A renda já estava neles contida potencialmente. O veículo já valia 30.000 liras; o fio já valia 60 liras por quilo. A venda é apenas a realização de um valor preexistente; a forma dinheiro substitui a forma mercadoria. A substituição não aumenta o próprio rendimento: aquilo que antes valia 60 liras vale agora 60 liras. Onde, a renda contida nas 60 liras é nacional e tributável”.

.....

"Lugar de produção, portanto, é aquele onde existe a energia produtiva, a atividade econômica que é a causa eficiente da utilidade realmente obtida. Convém, portanto, distinguir entre lugar de produção da renda e aquele de sua realização". (SAMPIRE MANGANO, "L'Imposta di Ricchezza Mobile e le Società Commerciali per Azioni", ed. Società Editrice Libreria, Milão, 1936, vol. 1/6923).”.

"Com relação a disposição sob exame, o Prof. Di Paolo (GIOVANNI DI PAOLO, Note Sul Nuovo, T.U. Delle, II. DD., La Imposizione Diretta, Gennaio-marzo 1959, pág. 44) observa que ela “se refere evidentemente a rendimentos que já se apresentam tributáveis por si mesmos, e não a importâncias cujo pagamento possa dar lugar à obtenção, por parte do beneficiário, de um rendimento a ser determinado no seu montante líquido através de avaliação por força de lei. Ninguém, portanto, pretenderá considerar, por exemplo, produzida na Itália, para fins de submissão ao imposto de riqueza móvel, a importância paga por pessoa domiciliada ou residente na Itália a pessoa domiciliada ou residente no exterior como montante de uma fatura por mercadoria adquirida, ou

como montante de honorários por prestação de serviço profissional. No primeiro caso, de fato, a importância paga integrara o movimento da atividade comercial do fornecedor estrangeiro, cujo rendimento - quando derivado deu uma única operação ocasional completa (art. 81) - não pode considerar-se produzido na Itália, segundo a letra c do mesmo artigo 82, ainda que a atividade comercial se; a exercida no País. No segundo caso, a conclusão seria perfeitamente igual dispondo a letra d do artigo 82 que os rendimentos do trabalho autônomo se consideram produzidos na Itália quando a atividade é exercida no País" (MARIO MACCARONE, "L'Imposizione Diretta e Gli Uffici Delle Imposte Dirette", Failli, Roma, 2ª ed., 1965 (?), pág. 97).

"Mas o critério de distinção mais importante é dado naturalmente pelo lugar de produção do rendimento. São, portanto, sujeitos ao imposto os rendimentos derivados da indústria, comércio, empregos e profissões exercidos no País e em geral qualquer espécie de renda que seja produzida no País (art. 3, letras d e f)".

"Não se tem em conta, portanto, nem a nacionalidade do beneficiário nem, por si só, o domicílio ou a residência do mesmo, mas apenas o elemento objetivo da produção no País de determinado rendimento que se quer sujeitar ao tributo; ..."

"É lógico, portanto, que deva ser considerado como lugar de produção de um rendimento industrial aquele o qual a mercadoria é produzida; de um rendimento comercial, aquele qual se centraliza a direção e a coordenação dos vários atos que em conjunto resultam na especulação comercial; de um rendimento profissional, aquele no qual o profissional desenvolve sua atividade. Na série, portanto, dos atos concernentes à produção do rendimento o momento decisivo, para a determinação do local de produção, é aquele no qual a fonte, a energia produtiva, depois de predispostos os meios e as condições necessários a obra, desenvolve os seus efeitos; donde, a consequência é que:

a) não se tem em conta o momento anterior, de aquisição dos insumos industriais ou dos produtos objeto do comércio;

b) nem o momento sucessivo da venda dos produtos fabricados; e é assim imponível o rendimento derivado de uma indústria exercida no País, ainda que os produtos sejam no todo ou em parte colocados no exterior; ..."

"Reciprocamente não é imponível o rendimento derivado de uma indústria exercida fora do País, ainda que os produtos sejam vendidos na Itália, ..." (A. D. GIANINI, "Instituzioni Di Diritto Tributario", Giuffrè, Milano, 1956, págs. 344 e 345).

**A Confusão Conceitual de que Resulta a Interpretação Adotada**  
**Pelas Autoridades Administrativas**

29. Não obstante sua importância para a aplicação da legislação do imposto sobre a renda, o conceito de rendimento é relativamente pouco utilizado na jurisprudência dos órgãos administrativos, a não ser na tributação das pessoas residentes ou domiciliadas no exterior. O que se explica pelo fato de a lei não tributar o rendimento, conceituado genericamente, mas:

a) na tributação das pessoas físicas residentes no País, lei enumera as categorias e espécies dos rendimentos tributáveis que devem ser incluídos na declaração anual. A enumeração taxativa elimina a necessidade prática de saber se determinados pagamentos estão compreendidos em conceito genérico de rendimento, e as questões que surgem na aplicação da lei dizem respeito à interpretação dos dispositivos que conceituam cada categoria ou espécie de rendimento;

b) a tributação das pessoas jurídicas domiciliadas no País tem por base o lucro real (determinado a partir do resultado demonstrado pela escrituração) ou o lucro presumido (calculado como porcentagem da receita bruta), sem recorrer ao conceito de rendimento;

c) na tributação nas fontes (de rendimentos ao portador ou nominativos) também não há incidência sobre todo e qualquer rendimento, mas sobre determinadas categorias ou espécies, definidas em cada incidência;

d) somente na tributação das pessoas residentes ou domiciliadas no exterior a lei sujeita ao imposto os rendimentos, referidos de modo geral. Apenas neste caso, portanto, podem ocorrer dúvidas sobre a conceituação como rendimento de determinados pagamentos ou créditos.

É de se ressaltar, entretanto, que mesmo na tributação dos rendimentos de pessoas residentes ou domiciliadas no exterior somente estão sujeitos ao imposto as modalidades de rendimentos tributáveis previstas na legislação em vigor, uma vez que a definição de rendimento constante do artigo 10 do Decreto-lei nº 5.844, já transcrito, depois de se referir, de modo geral, aos ganhos derivados do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (o que constituiria a definição de rendimento), acrescenta "e demais proventos previstos nesta lei". A definição fica reduzida, portanto, a mera remissão aos rendimentos enumerados na lei. Para a lei somente constituem rendimentos aqueles por ela expressamente previstos. É com este fundamento que a jurisprudência administrativa tradicionalmente reconhece a não incidência do imposto sobre diversas modalidades de rendimentos não expressamente previstas na legislação, como é o caso, por exemplo, do lucro na venda de ações ou quotas de sociedades, auferido por pessoas físicas residentes no País. É que os RIR de 1965 e 1966, ao consolidarem o dispositivo legal relativo à incidência sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, esclareciam o texto legal acrescentando que estavam sujeitos ao desconto do imposto "todos os rendimentos tributáveis de acordo com este regulamento ...".

30. Na origem da interpretação que as autoridades administrativas pretendem dar ao artigo 77 da Lei nº 3.470/58 e ao artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418/75 está a confusão entre os conceitos de serviços produtivos e serviços produzidos, resultante da ambiguidade da palavra serviço, que é correntemente empregada com diversas significações.

Já foi referido que a palavra "serviço", a partir da sua significação própria, de "ação daquele que serve", ou seja, de contribuição do fator trabalho, foi generalizada, na expressão serviço produtivo, para significar contribuição de qualquer dos fatores para a produção.

Serviço ainda é utilizado, entretanto, com outro sentido, para significar bem econômico, e não contribuição de fatores. O resultado da produção é um bem econômico, que pode ser material (em geral referido simplesmente como bem) ou imaterial (chamado serviço). Daí expressão "bens e serviços", usual na economia e que nos últimos anos se tornou encontradiça na nossa legislação econômica e fiscal.

É nesse sentido de bem imaterial que falamos em serviços de transportes ou comunicações, de energia elétrica, de comércio, interno ou externo, de armazenamento, de seguro, bancários, de propaganda, informações, diversões públicas, turismo, hotéis, construção civil, de engenharia de projeto, de compras, de coordenação ou planejamento, e tantos outros.

31. A leitura dos atos das autoridades administrativas que, no passado, concluíram pela incidência do imposto sobre o preço dos serviços de engenharia de projeto, mostra que, na maioria dos casos, a classificação desse preço como rendimento foi afirmada em termos genéricos, sem a identificação da espécie de rendimentos a que pertenceria; mas algumas decisões o classificavam como retribuição de serviços pessoais, ou seja, remuneração dos serviços produtivos do trabalho.

Essa classificação traduzia a confusão entre os conceitos de serviço produtivo e serviço - bem imaterial, e para ela parecia contribuir a natureza imaterial do serviço comprado e a modalidade contratual de fixação do preço.

32. Como o objeto do contrato é um bem econômico imaterial, sua execução não implica tradição de coisa produzida; e talvez por isso a algumas autoridades tributárias parecia que o comprador estava adquirindo os serviços produtivos utilizados pela empresa no exterior, e não o próprio serviço produzido por essa empresa. Erro fácil de reconhecer quando se verifica que o contrato é firmado com a empresa estrangeira, como organização e pessoa jurídica, e não com os titulares dos fatores de produção utilizado por essa pessoa jurídica, com os quais o comprador no Brasil não tem nenhuma relação, nem econômica nem jurídica. Sua situação é idêntica à do passageiro que compra bilhete de passagem de companhia de navegação aérea: qualquer testemunha confirmará que ele está contratando o transporte com a pessoa jurídica; que nenhum negócio jurídico existe entre o passageiro e os empregados da empresa de transporte; e que o objeto do contrato é o serviço de transporte, não a prestação de serviços pessoais dos empregados da empresa.

33. As condições do preço do serviço também parecem ter contribuído para a confusão conceitual: como os contratos de serviços de engenharia de

projeto usualmente são do tipo "por administração" com preço a determinar com base no custo de produção formado, em grande parte pelo preço dos serviços produtivos do trabalho adquiridos pela empresa produtora e vendedora do serviço de engenharia, as autoridades tributárias afirmavam erradamente que o objeto do contrato eram esses serviços produtivos, utilizados e demonstrados pela empresa (para efeito de determinar o preço) e não o serviço produzido, ou o resultado da atividade da empresa. Mas o modo de determinar o preço de venda não altera o objeto do negócio jurídico: ninguém afirmaria que o proprietário de um terreno que contrata com companhia construtora serviços de construção civil a preço baseado no custo de produção, inclusive taxa de administração, está contratando com os empregados da companhia, e não com a própria companhia,

### **Serviços de Assistência Técnica**

34. A redação do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418/75, assim como a justificativa para a recusa do fechamento do câmbio transmitida pelo The First National City Bank na carta que acompanha a consulta, revelam que as autoridades fiscais pretendem, nessa nova tentativa de tributar o preço de serviços de engenharia de projeto, classificar esses serviços como "assistência técnica".

35. Pelo contrato de assistência técnica, aquele que possui conhecimentos tecnológicos ou sobre organização de processo de produção transmite esses conhecimentos ao outro contratante para que este os utilize na produção, recebendo em troca prestação periódica, da natureza de aluguel, em geral determinado como porcentagem do preço de venda dos bens produzidos com utilização dos conhecimentos transmitidos.

O conhecimento tecnológico é modalidade de capital. Capital pode ser definido como "fonte de serviços produtivos criada pela ação humana". O gênero "fonte de serviços produtivos" compreende, além do capital, os recursos naturais e humanos, pois todos contribuem com serviços para a produção. O que especifica o capital, e o distingue dos recursos naturais e humanos, é o fato de ser, ele mesmo, criado pelo homem.

A noção mais concreta de capital é a do bem de produção, que embora já seja resultado da produção (como todo bem econômico), não se



destina a satisfazer a necessidade humana, mas a servir na produção de outros bens. O capital financeiro (valor em dinheiro de um estoque de direitos patrimoniais) é outra modalidade de capital, pertencente ao plano do ordenamento jurídico da economia. O capital tecnológico é espécie distinta de capital porque os serviços produtivos com que contribui para a produção não se confundem com os serviços dos bens de capital ou do capital financeiro. E o ordenamento jurídico, ao disciplinar o exercício de atividades econômicas, reconhece e protege, como outra espécie de capital, a propriedade comercial (marca comercial e fundo de comércio).

36. A prática do contrato de assistência técnica generalizou-se nas últimas décadas em consequência do desenvolvimento tecnológico e da moderna prevalência da tecnologia entre os fatores de produção. Antigamente a expressão "capital tecnológico" tinha a conotação de invenção protegida por patente, cujo uso o titular cede a terceiros, em contratos denominados de "licenciamento de patente ou processo", recebendo o rendimento denominado "royalty". Nas últimas décadas, o desenvolvimento tecnológico atingiu tal velocidade e complexidade que as patentes de invenção deixaram de proteger eficientemente o capital tecnológico porque implicam ampla divulgação das novas técnicas criadas, facilitando aos concorrentes a criação de processos semelhantes, com variações suficientes para que seu uso não possa ser legalmente definido como infração ao privilégio de patente. Daí a política adota da pelas grandes empresas estrangeiras e multinacionais, que investem permanentemente em pesquisa e desenvolvimento de tecnologia, de manter sigilo sobre suas invenções, ao invés de divulgadas no procedimento para obtenção de patente; e, em consequência, o maior uso do contrato de assistência técnica, em lugar do licenciamento de patente. Mas as duas modalidades de negócio são idênticas, na sua natureza de cessão de uso de capital tecnológico em troca de aluguel, sob a forma de royalties" ou prestações de assistência técnica", diferindo apenas quanto ao aspecto de o capital ser ou não protegido por patente de invenção.

Em decorrência dessa identidade de natureza, a lei fiscal e a lei sobre capital estrangeiro sempre trataram conjuntamente e subordinaram ao mesmo regime legal os pagamentos a título de "royalty" e de assistência técnica, administrativa e semelhante. Assim, quando a Lei nº 3.470/58

(art. 74) criou pela primeira vez condições e limites para a dedução, pela pessoa jurídica, de despesas dessa natureza, regulou em conjunto as "quantias devidas a título de "royalty" pela exploração de marcas de indústria e comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes ..." Quando a Lei nº 4.131/62 regulou as remessas de valores para o exterior, submeteu a registro as "remessas de royalty", de pagamento de assistência técnica, ou por qualquer outro título que implique transferência de rendimento para fora do País "(art. 3º, letra b) e disciplinou novamente as condições de dedução e transferência para o exterior das "quantias devidas a título de "royalties" pela exploração de patentes de invenção, ou uso de marcas de indústria e comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante" (art. 12). E quando a Lei nº 4.506/64 consolidou as disposições sobre a determinação do lucro operacional das pessoas jurídicas reproduziu, nos seus artigos 23 e 52, os preceitos da Lei nº 4.131/62.

37. O objeto do contrato de assistência técnica é, por conseguinte, a cessão do uso do capital tecnológico ou do "know-how" de produção. Como em todos os contratos que formalizam trocas de serviços produtivos, o fornecedor da assistência técnica não vende um bem (material ou imaterial) resultante da atividade de produção da empresa, mas apenas aluga fator de produção para que o locatário utilize na sua atividade de produção. Não é possível confundi-lo, portanto, com o contrato de serviço de engenharia de projeto, cujo objeto não é a cessão de uso de capital tecnológico, mas a venda de bem imaterial produzido por empresa. Os serviços de engenharia são bens econômicos intermediários, da mesma natureza que todos os demais materiais de construção, equipamentos, aparelhos e serviços de transporte, seguros ou de construção civil que serão aplicados na construção das instalações fixas da Consulente.

38. Conforme informa a Consulta, a Consulente está iniciando a construção das suas instalações e somente ao término da execução do projeto de investimento é que poderá iniciar a produção do minério de ferro, cuja extração, beneficiamento, transporte e venda constituem o seu objeto. Os serviços de engenharia contratados serão prestados durante a fase de construção das instalações fixas, não de produção. Têm a mesma natureza de todos os demais serviços de construção civil contratados para a execução

do projeto, porque são parte desses serviços que são contratados separadamente com empresas especializadas. Na construção de um prédio urbano ou de unidade fabril, esses serviços estão compreendidos no objeto do contrato convencional de construção de obra civil, mas nos grandes projetos industriais são destacados do contrato de construção e adquiridos de empresas que se especializam na sua produção e venda.

Ninguém pretenderia conceituar como rendimento, ou seja, como aluguel do trabalho ou do capital de terceiros, o preço do serviço de construção civil pago pelo proprietário do terreno ao construtor que nele edifica um prédio. De acordo com a letra dos dispositivos da Lei nº 4.506/64 acima transcritos, esse preço constitui receita bruta da empresa construtora e não é, ele mesmo, rendimento. É pagamento de capital, embora possa ser o meio pelo qual a empresa construtora, que produz e vende o serviço, realiza o valor do rendimento denominado "lucro operacional da empresa". Mas esse rendimento é criado pela atividade produtiva da empresa construtora, nasce no seu patrimônio independentemente do recebimento do preço, e seu valor não é o preço, mas a diferença entre a receita bruta operacional e os custos de produção do serviço vendido. E como o rendimento não é criado pelo pagamento do preço do serviço, mas pela atividade de produção, é impossível afirmar a própria existência do rendimento sem a comparação - na escrituração do patrimônio da empresa construtora - da receita de venda do serviço com o respectivo custo de produção: se o custo excede o preço de venda, a empresa produtora sofre prejuízo operacional, ao invés de ganhar lucro operacional.

### **Rendimentos de Serviços Técnicos**

39. O artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418/75 se refere também a "rendimentos de serviços técnicos", além de a rendimentos de assistência técnica. E, conhecida a ambiguidade da palavra "serviço", poder-se-ia alegar que a intenção do legislador foi submeter ao imposto tanto os rendimentos de serviços produtivos de capital tecnológico quando os rendimentos de serviços produzidos por empresas no exterior e vendidos a pessoas residentes ou domiciliadas no País. Mas ainda que essa tenha sido a intenção do legislador, não é o que dispõe o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418/75, e a cobrança do imposto sobre o lucro operacional da empresa

estrangeira sem estabelecimento no País continua - de acordo com a legislação em vigor - a ser ilegal:

a) o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418/75 não define o preço de serviço importado como rendimento, e, se o tivesse feito, seria inconstitucional, como será adiante demonstrado;

b) o preço do serviço é "produto da venda de serviços produzidos por empresa" e constitui parte da sua "receita bruta operacional", e esses conceitos são inconfundíveis com o de "rendimentos";

c) o próprio artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418/75 reafirma a incidência do imposto sobre rendimentos, e não sobre receita bruta operacional;

d) o fato gerador do imposto somente ocorre com o pagamento (ou crédito, remessa, emprego ou entrega) de rendimentos e, como já foi destacado, o lucro operacional da empresa não pode, por definição, ser objeto de pagamento, pois se forma no próprio patrimônio da empresa que produz;

e) o fato gerador do imposto somente ocorre, ainda, se o rendimento é "proveniente de fonte situada no Brasil, requisito que é repetido pelo artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418/75; e, como demonstrado a seguir, o lucro operacional da empresa resultante de atividade produtiva exercida no exterior não é proveniente de fonte situada no Brasil.

40. Os serviços técnicos a que se refere o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418/75 só podem, por conseguinte, ser serviços produtivos de capital tecnológico, de conhecimentos técnicos ou experiência de produção, objeto de contrato de locação dessa modalidade de capital, e não os serviços que constituem o resultado de atividade produtiva de empresa estrangeira, objeto de contratos de venda. E nesse sentido a norma em questão é irreprochável, pois os rendimentos pagos por serviços produtivos utilizados em atividades de produção no País são derivados de fontes situadas no Brasil e estão sujeitos à incidência do artigo 77 da Lei nº 3.470/58, independentemente da forma e do local e data em que a operação tenha sido contratada, ou os conhecimentos tecnológicos transmitidos à empresa

situada no Brasil que tenha locado o uso desse capital para utilizá-lo em atividade produtiva no País.

**VI - LUCRO OPERACIONAL DA EMPRESA CRIADO POR ATIVIDADE EXERCIDA NO EXTERIOR NÃO ESTÁ SUJEITO AO IMPOSTO BRASILEIRO**

41. A conclusão de que o pagamento do preço de aquisição do serviço contratado pela Consulente pode constituir, para as empresas estrangeiras fornecedoras do serviço, realização (e não criação) do rendimento denominado "lucro operacional da empresa", não é suficiente para que se afirme a incidência do imposto brasileiro sobre esse rendimento, porque a definição legal da situação que constitui o fato gerador do imposto sobre rendimentos de pessoas residentes ou domiciliadas no exterior não requer apenas o pagamento de rendimentos, mas de rendimentos "derivados de fontes situadas no País", ou "derivados do Brasil".

Em relação a esse segundo elemento da definição legal do fato gerador, o ato das autoridades que exigem o imposto resulta de outra confusão conceitual, relativa à noção de "fonte de rendimento".

**Fonte de Rendimento e Critério Territorial de Definição dos Rendimentos Tributados**

42. A noção de "rendimento derivado de fonte situada no País" é utilizada pela lei para definir os rendimentos sujeitos ao imposto segundo o critério de territorialidade, adotado pela nossa legislação desde o primeiro Regulamento, de 1924, na tributação das pessoas jurídicas domiciliados no País e dos residentes ou domiciliados no exterior.

O poder de tributar é expressão do poder de império do Estado e, na delimitação da competência tributária de cada Estado, dois critérios podem ser adotados:

a) o territorial, que tem por base o espaço geográfico, ou território, no qual o Estado exerce o seu poder de império; e

b) o político, que tem por base a sujeição ao estado das pessoas ou organizações que constituem elementos da sociedade política.

Ambos os critérios são modos de definir o universo de exercício do poder de império do Estado e se diferenciam apenas pelo elemento que adotam para definir esse universo - a área de ocupação territorial ou a sujeição política das pessoas.

43. Na delimitação de competência tributária esses critérios podem ser utilizados tanto para definir os sujeitos passivos da obrigação tributária quanto para conceituar o fato gerador dessa obrigação, ou a matéria tributável.

A adoção do critério territorial para definir os sujeitos passivos do imposto sobre a renda conduz à tributação apenas das pessoas físicas residentes no País e das pessoas jurídicas que nele têm domicílio. Já o critério político estende a competência tributária aos cidadãos do País residentes no exterior, no reconhecimento de que, enquanto mantêm cidadania são elementos da sociedade política, ainda que fora do território nacional.

Na definição da renda sujeita ao imposto, a adoção do critério territorial conduz a tributação da renda que tem origem no Estado que tributa, entendendo-se como originária do Estado a renda produzida no território nacional, ou derivada de atividade exercida nesse território. Segundo o critério político, entretanto, o Estado tributa toda a renda das pessoas residentes no seu território, ou dos seus cidadãos, independentemente do local de sua produção.

44. O critério político amplia (em relação ao territorial) a competência tributária do Estado, em dois sentidos:

- a) quanto ao sujeito passivo do imposto, ao estendê-la aos nacionais residentes no exterior;
- b) quanto à renda submetida ao imposto, ao estendê-la a renda produzida no exterior percebida por residentes ou nacionais.

Com relação, todavia, à tributação dos estrangeiros residentes no exterior, o único critério aplicável é o territorial, já que nessa hipótese não há sujeição política que justifique a extensão da competência tributária à

renda produzida no exterior percebida por pessoas que não são nacionais nem residem no território nacional.

45. O imposto de renda brasileiro, desde sua implantação, em 1924, adotou o critério territorial para definir os sujeitos passivos do imposto, tributando apenas as pessoas físicas e jurídicas residentes ou domiciliadas no País, quer como contribuintes do imposto sobre a renda anual, quer como fontes pagadoras de rendimentos.

Quanto à definição da renda submetida ao imposto, a legislação também sempre adotou o critério territorial na tributação das pessoas jurídicas domiciliadas no País e das pessoas físicas e jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior; apenas para as pessoas físicas residentes no País passou - a partir de 1939 - a adotar o critério político.

**Rendimentos "Produzidos no País", "Derivados de Atividades Exercidas no País" e "Provenientes de Fontes Situados no País"**

46. O Regulamento de 1924 e as primeiras leis sobre o imposto por ele consolidadas (Leis n.ºs. 4.625, de 1922 e 4.783, de 1923) adotavam o critério da territorialidade para todas as hipóteses de incidência, definindo como tributáveis apenas os rendimentos "produzidos no País" (arts. 1.º, 20, letra a, 15 e 59).

A expressão "atividades exercidas no País" foi introduzida pela Lei n.º 4.984, de 31.12.25 (art. 18) e a expressão "rendimento derivado de fontes nacionais" surgiu em nossa legislação no artigo 38 do Regulamento de 1928 (Decreto n.º 17.389), ao disciplinar a tributação dos rendimentos de atividades exercidas parcialmente no País.

A leitura da legislação do imposto, desde a sua origem, não deixa dúvidas sobre a sinonímia perfeita com que sempre usou os conceitos de rendimento "produzido no País", "derivado de fontes nacionais" e "derivado ou proveniente de atividades exercidas no território nacional".

47. O regime baseado no critério de territorialidade para todas classes de contribuintes e incidências de imposto somente veio a ser (parcialmente) modificado pelo Decreto-lei n.º 1.168/39, que adotou critério político para o imposto complementar progressivo (sobre a renda líquida

das pessoas residentes ou domiciliadas no País): esse imposto passou a incidir sobre todos os rendimentos de residentes no País, inclusive os produzidos no exterior, embora o critério de territorialidade continuasse a prevalecer para o imposto cedular (então existente).

48. Os RIR de 1924, 1926 e 1932 eram divididos em duas partes (tributação de pessoas físicas e jurídicas), que tratavam conjuntamente de residentes ou domiciliados no País e no exterior. O Decreto-lei nº 4.178/4; que foi a primeira consolidação de toda a legislação do imposto após o RIR de 1932, adotou nova sistematização, distinguindo entre "arrecadação por lançamento" e nas "fontes", esta última compreendendo os rendimentos de residentes no exterior, mas manteve o regimento em vigor baseado (a) no critério político para o imposto complementar progressivo das pessoas físicas (art. 8º, par. único) e (b) no critério de territorialidade para as pessoas jurídicas domiciliadas no País (arts. 34 e 35). Mas o Título II, denominado "Da Arrecadação na Fontes", não repetiu a norma sobre o local da produção dos rendimentos. O Decreto-lei nº 4.178/42 usou técnica legislativa bem mais aperfeiçoada do que as leis anteriores, com redação precisa e lacônica; mas, por isso mesmo, exigia do leitor maior capacidade de interpretação. É a omissão de mais uma norma sobre o critério de territorialidade no "Título II", relativo a "arrecadação nas fontes", está na origem de erros de interpretação da legislação em vigor, especialmente depois que se multiplicaram as incidências do imposto "em poder das fontes pagadoras".

A omissão do Decreto-lei nº 4.178/42 certamente resultou do reconhecimento, pelo legislador, da impropriedade de norma especial sobre a matéria: constituiria "pleonismo normativo" a lei declarar que os impostos "arrecadados nas fontes" somente incidiam sobre rendimentos produzidos no País, pois a significação da expressão "fonte do rendimento", tradicional na nossa legislação e constante das legislações estrangeiras do imposto que haviam servido de modelo às nossas leis, sempre foi e continua a ser a de "atividade de produção".

49. Fonte, em sentido concreto, é a nascente de água, e em sentido figurado é a origem, causa ou princípio de alguma coisa. Fonte do rendimento é, por conseguinte, a origem do rendimento, aquilo que o cria, do qual ele deriva ou promana. E como a renda é criada pelo ato de



produção, a expressão somente pode significar, com propriedade, (a) o ato ou atividade de produção econômica, que cria a renda, ou (b) a empresa, ou organização, que tem por objeto essa atividade.

Rendimento derivado de fonte situada no Brasil é, por conseguinte, rendimento que deriva ou promana de atividade de produção exercida no País, ou em empresa aqui situada. E é nesse sentido que o Decreto-lei nº 4.178/42 usou a expressão no seu artigo 35:

“As pessoas jurídicas, cujos rendimentos 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”.

Confirmando a sinonímia já referida, o mesmo Decreto-lei nº 4.178/42, para enunciar o critério de territorialidade referiu-se, no artigo 34, ao resultado de "atividades no território nacional" e no parágrafo único do artigo 8º aos "rendimentos produzidos no estrangeiro". Quando, por conseguinte, no Título II regulou a "Arrecadação nas Fontes", era dispensável outra norma para declarar que os rendimentos tributados nas fontes eram os "derivados de atividades exercidas no País" ou "produzidos no País".

### **Fonte do Rendimento e Fonte Pagadora**

50. A fonte, como atividade de produção, pressupõe, todavia, uma pessoa, natural ou jurídica, que exerça essa atividade. Por isso, a mesma palavra sempre foi usada, por extensão, para designar o agente da atividade produtiva criadora da renda, ao invés da própria atividade a "Arrecadação nas Fontes", os sujeitos passivos da obrigação tributária são as pessoas que mediante sua atividade criam a renda, e que pagam rendimentos a terceiros. Por isso, a mesma palavra sempre foi usada, por extensão, para designar o agente da atividade produtiva criadora da renda, ao invés da própria atividade. Na "Arrecadação nas Fontes", os sujeitos passivos da obrigação tributária são as pessoas que mediante sua atividade criam renda, e pagam rendimentos a terceiros. Por isso, em alguns dispositivos legais sobre a arrecadação nas fontes" a expressão é empregada também nesse sentido, de fonte produtora não paga rendimentos.

Duas circunstâncias concorreram para que, a partir do Decreto-lei nº 4.178/42 (e do Decreto-lei nº 5.844/43, que logo depois o substituiu, sem alterar os dispositivos comentados, que até hoje vigoram sem qualquer modificação), esse segundo sentido de fonte, de pessoa agente que cria a renda e que paga rendimentos a terceiros, se tornasse muito mais difundido do que o sentido próprio da palavra de origem do rendimento:

a) como esses Decretos-leis resumiram as diversas normas sobre o critério de territorialidade do imposto que constavam dos Regulamentos anteriores, a partir de 1942 o conceito de "fonte do rendimento", como origem do rendimento, consta da legislação do imposto e apenas três dispositivos:

i - artigo 35 do Decreto-lei nº 5.844/43, já transcrito, substituído pelo artigo 63 da Lei nº 4.506/64 e consolidado no artigo 205 do RIR/75;

ii - o artigo 34 da Lei nº 4.154/62, consolidado no artigo 97 do RIR/75 ("fonte de produção"); e

iii - o artigo 343 do RIR/75, referente à tributação dos residentes no exterior, já transcrito;

b) por outro lado, a partir da década de 1950 multiplicaram-se as hipóteses de incidência "nas fontes" e generalizou-se o uso da expressão "imposto sobre rendimentos em poder das fontes pagadoras" de modo que, na prática, a palavra "fonte" passou a ser empregada, com muito mais frequência, na expressão "fonte pagadora, que surgiu pela primeira vez na Lei nº 2.354/54, e que constou de diversos dispositivos legais posteriores.

### **Somente a Fonte Criadora do Rendimento pode ser Fonte Pagadora**

51. Essa evolução da nossa legislação explica a confusão de conceitos que se difundiu entre algumas autoridades tributárias, e que conduz a que em todos os casos em que a lei se refere a "fonte do rendimento" entendam essa expressão no sentido de "pessoa que paga rendimentos a terceiros". Inclusive nos artigos 205 e 343 do RIR/75, os únicos que usam a expressão "rendimentos derivados de fontes situadas no País", nos quais "fonte" tem o sentido de "atividade de Produção". E as autoridades tributárias modificam inteiramente o sentido da lei ao atribuírem a expressa "fonte" tem sentido

da lei ao atribuírem à expressão “fonte situada” a significação de “pessoa com domicílio ou sede no País”, ou “sediada” no País.

A consequência dessa confusão é que as autoridades tributárias negam ou desconhecem a “produção no País” ou “derivação de atividade exercida no País” como um dos elementos essenciais à ocorrência do fato gerador do imposto sobre rendimentos de residentes no exterior, e afirmam essa ocorrência no caso de qualquer pagamento que pessoa domiciliada (ou “sediada”) no País faz a pessoa residente no exterior, independentemente do local de produção do rendimento.

E quando a essa confusão conceitual se soma a confusão entre “rendimento” e “produto da venda de bens ou serviços”, já comentada, o imposto de renda se transforma em tributo sobre qualquer pagamento ou remessa a favor de residente no exterior, seja qual for a sua natureza - de renda ou de capital.

A confusão é, todavia, injustificável, de vez que para que haja uma fonte pagadora é logicamente necessário que exista uma “fonte de rendimento”, isto é, somente pode haver pessoa “fonte pagadora de rendimentos” que seja ao mesmo tempo a fonte criadora do rendimento, no sentido da pessoa, ou organização, que exerce a atividade de produção que cria a renda.

### **O Argumento "a Contrario Sensu"**

52. Cabe uma referência, finalmente, ao argumento “a contrario sensu” com que as autoridades tributárias pretenderam, em diversas oportunidades, justificar a tese de que a legislação em vigor não adotaria o princípio da territorialidade na tributação dos rendimentos percebidos por residentes ou domiciliados no exterior, e de que, portanto, o imposto brasileiro incidiria sobre “rendimentos derivados de atividade exercida no exterior pagos por pessoa residente ou domiciliada no Brasil”. Como exposto, a ideia de “fonte pagadora” que não é “fonte produtora de rendimento” é logicamente inconsistente e resulta de confusão conceitual entre “pagamento de rendimento” e “pagamento de preço”; as esse aspecto é aqui desprezado, para que analisemos exclusivamente o referido argumento “a contrario sensu”.

A consolidação da legislação do imposto efetuada pelo Decreto-lei nº 4.178/42 confirma a regra de prudência de que na modificação de leis tributárias se mantenha, sempre que possível, o sistema e os conceitos tradicionais, cuja alteração não seja indispensável, ainda que a melhor técnica legislativa recomende sistematizações ou generalizações. Efetivamente, a experiência demonstra que essas reformas gerais são fonte inesgotável de controvérsias de interpretação, o que se explica pela conjugação de duas causas:

a) como a lei é a única fonte da obrigação tributária, dos seus preceitos dependem todos e cada um dos aspectos da obrigação e do crédito tributário, com repercussões patrimoniais importantes sobre os contribuintes;

b) a maioria dos contribuintes e das pessoas encarregadas de aplicação praticada lei, na administração pública e nas empresas, não tem o treinamento profissional que lhes permita dominar a técnica de interpretação jurídica, de modo que essa aplicação se baseia menos na interpretação da lei do que na leitura dos seus dispositivos e nos precedentes, ou jurisprudência dos casos concretos.

O Decreto-lei nº 4.178/42 confirma essa experiência, pois a consolidação por ele procedida foi causa de milhares de procedimentos administrativos e judiciais nos quais se discutiu a incidência sobre rendimentos de residentes no exterior, somente porque a nova lei, ao invés de manter o sistema e o casuísmo dos Regulamentos anteriores, usou, com melhor técnica legislativa, preceitos mais genéricos, eliminando normas que, embora desnecessárias para o intérprete da lei, eram importantes para o entendimento do regime legal para aqueles que são obrigados a aplicá-la sem dominar a técnica de interpretação.

53. Desde a implantação do imposto no País, e até o Decreto-lei nº 4.178/42, foram promulgados três Regulamentos (de 1924, 1926 e 1932), que mantiveram praticamente a mesma sistematização das normas, embora crescendo em extensão com a adição de novos dispositivos. O Decreto-lei nº 4.178/42 foi, depois do Regulamento de 1932, a primeira consolidação legislativa do imposto e, como já referido, não repetiu na nova parte sobre "arrecadação nas fontes" o princípio da territorialidade adotado para todas

as incidências, com exceção apenas - a partir de 1939 - do imposto complementar progressivo das pessoas físicas residentes no País. Essa norma não foi reproduzida porque tendo dado nova disposição sistemática aos preceitos, o Decreto-lei nº 4.178/42 regulou a matéria mediante normas especiais relativas a tributação das pessoas físicas residentes no País e das pessoas jurídicas aqui domiciliadas. E o legislador evidentemente julgou necessário - como certamente o é para o intérprete da lei - dizer na parte relativa a tributação nas fontes que somente estavam sujeitos ao imposto os rendimentos derivados de atividade exercida no país.

Essa omissão provocou a reação dos contribuintes que pagavam serviços produzidos no exterior e que, acostumados a lerem, nos Regulamentos anteriores, os preceitos gerais sobre a territorialidade do imposto, se sentiram inseguros sobre a definição de suas obrigações tributárias. Naquela época as exportações brasileiras praticamente se resumiam ao café, e os grandes interessados na questão eram seus exportadores, que pagavam comissões a agentes no estrangeiro. Por isso - preocupados exclusivamente com o seu interesse - trataram de obter do Governo lei especial que corrigisse o que consideravam -- na sua incapacidade de interpretar a lei -- situação de insegurança no pagamento dessas comissões. Daí a promulgação, poucos meses após o Decreto-lei nº 4.178/42, do Decreto-lei nº 4.871, de 23.10.42, dispondo, em um único artigo, que "as comissões pagas aos agentes vendedores de café no exterior ficam, também, excetuadas nas disposições do artigo 97 do Decreto-lei nº 4.178 ...". Ficam "também", dispôs a nova lei, embora o Decreto-lei nº 4.178/42 não isentasse qualquer espécie de rendimentos, mas tributassem "quaisquer rendimentos", com a ressalva apenas da incidência especial sobre rendimentos ao portador; e apesar de comissão de agência não ser rendimento.

Esse dispositivo, consolidado pelo Decreto-lei nº 5.844/43 como § 2º do artigo 97, ampliado pelo Decreto-lei nº 6.340, de 11.03.44, para as comissões de quaisquer produtos nacionais, e pelo Decreto-lei nº 7.885, de 21.08.45, para as comissões pagas pelas empresas de navegação nacionais, passou posteriormente a ser usado pelas autoridades tributárias como premissa de argumento "a contrario sensu", para afirmarem a tributação do preço de outras modalidades de serviços produzidos no exterior e

adquiridos por pessoas domiciliadas no País: se a lei somente previa a não incidência para determinados serviços de comercialização, todos os demais serviços estariam sujeitos ao imposto.

54. É bem conhecida a precariedade, na interpretação legal, do argumento "a contrario sensu" a partir de uma norma isolada. O ordenamento jurídico não é um agregado de normas, e sim um sistema, ou seja, conjunto de normas que mantêm entre si um complexo de inter-relações. Sua natureza não permite, por conseguinte, que se possa, a partir da norma que regula determinada hipótese deduzir, "a contrario sensu", o regime legal de outras hipóteses não previstas nessa norma: o regime estabelecido em uma norma geral não é necessariamente o oposto ao da norma especial.

As peculiaridades da legislação tributária, acima referidas, bem como a preocupação dos contribuintes de conhecerem com segurança os impostos a que estão sujeitos, explicam a maior frequência já nessa legislação, de imperfeições de técnica legislativa como a observada no Decreto-lei nº 4.871/42, o que torna o argumento "a contrario sensu" ainda mais precário na aplicação da lei tributária do que nos demais ramos de Direito. Principalmente quando fundado apenas em determinada norma especial, sem a preocupação de cotejar a conclusão a que conduz com interpretação baseada no sistema do ordenamento jurídico tributário.

55. A tese de autoridades tributárias (de que os rendimentos de atividades exercidas no exterior, percebidos por pessoas ali residentes, está sujeito ao imposto brasileiro porque a lei excluía tributação somente as comissões pagas a agentes de exportadores) é falsa porque a norma que constitui a sua premissa não constitui exceção a outra mais geral, que imponha a tributação, mas apenas confirma, para o caso de que trata, o regime geral da lei, que somente tributa rendimentos produzidos no País e não pagamento de preços de bens ou serviços produzidos no exterior. E esse regime resulta claro:

a) da própria letra do RIR (art. 343), que tributa apenas os "rendimentos derivados de fontes situadas no País", se o intérprete compreende a expressão "fonte" no seu significado correto de "atividade exercida no território nacional", ou "produção no Brasil";

b) do sistema da legislação, inferido dos preceitos que:

i - na tributação das pessoas jurídicas domiciliadas no País submetem ao imposto apenas os rendimentos aqui produzidos (RIR/75, art. 135, § 1º);

ii - no caso de rendimento derivado de atividade exercida parte no País e parte no exterior submetem ao imposto apenas a parte do rendimento produzida no País, e arbitram essa parte em 20%; da receita bruta se a pessoa jurídica deixa de apurar separadamente os resultados derivados da atividade no País e no exterior (RIR/75, art. 205 e § 4º);

iii - no caso de empresas domiciliadas no exterior que operam no País através de comitente, agente ou representante, submetem ao imposto apenas o resultado auferido nas atividades no País (RIR/75, art. 206, par. único, letra c), e arbitram em 20% do preço o lucro nas vendas diretas do exterior efetuadas através de agentes ou representantes no País (RIR/75, art. 150).

Esses preceitos legais deixam evidente que a legislação adota, uniformemente, o princípio da territorialidade, sempre que tributa o lucro operacional da empresa:

a) as pessoas jurídicas domiciliadas no País somente são tributadas pelo lucro de atividades aqui exercidas e o imposto brasileiro não incide sobre o lucro de atividades que exerçam no exterior;

b) no caso de empresa - nacional ou estrangeira - cuja atividade é exercida parte no País e parte no exterior, o imposto brasileiro somente incide sobre a parcela do resultado derivado das atividades no País;

c) mesmo no caso de sociedades estrangeiras que, sem estabelecimento formal no Brasil, aqui exercem atividade através de agentes, representantes ou comissários, a lei somente submete ao imposto a parcela do lucro correspondente às atividades exercidas no País.

56. Não obstante essa uniformidade do regime legal na tributação do lucro operacional da empresa, as autoridades tributárias pretendem que na

hipótese de lucro derivado de atividade exercida exclusivamente no exterior, por empresa sem estabelecimento no País, o imposto brasileiro incide não apenas sobre o lucro operacional, mas sobre a própria receita bruta operacional. A ilegalidade dessa tese pode ser enfatizada pela "redução ao absurdo" do sistema da legislação do imposto que conduz:

a) o preço dos serviços contratados pela Consulente estaria sujeito ao imposto brasileiro porque produzido no exterior por empresa que tem estabelecimento no País; mas se os mesmos serviços tivessem sido contratados por empresa com domicílio no País e no exterior, e fossem produzidos mediante atividade exercida exclusivamente no exterior, o imposto brasileiro deixaria, por força do disposto no artigo 135 do RIR/75, de incidir, não só sobre a receita bruta operacional, mas inclusive sobre lucro operacional resultante da produção no exterior;

b) o preço dos serviços em questão estaria sujeito ao imposto porque as empresas estrangeiras produtoras os venderam no exterior, sem o exercício de atividade comercial no território nacional; mas as mesmas empresas que contrataram com a Consulente poderiam, com fundamento no artigo 150 do RIR/75, pagar o imposto brasileiro calculado sobre apenas 20% do preço do serviço, caso mantivessem agentes ou representantes no País e tivessem efetuado a venda dos serviços através desses representantes).

c) o imposto brasileiro incidiria sobre a totalidade do preço do serviço porque este é produzido mediante o exercício de atividade exclusivamente no exterior; mas a incidência deixaria de ocorrer se as empresas estrangeiras abrissem escritório de representação no País e aqui produzissem pequena parcela dos serviços contratados: neste caso, por força do disposto no artigo 205 do RIR/75, o imposto brasileiro incidiria apenas sobre a parcela do lucro operacional resultante de atividade exercida no País; e ainda que a escrituração estabelecimento da empresa estrangeira no Brasil não apurasse separadamente o lucro derivado das atividades exercidas no Brasil, o imposto brasileiro incidiria apenas sobre 20% e não sobre 100%, do preço do serviço.

Essas conclusões são suficientes para demonstrar que a interpretação adotada pelas autoridades tributárias, a partir de entendimento errado sobre



o que é "rendimento derivado de fonte situada no Brasil", ou com base no argumento "a contrario sensu" comentado, não se ajusta ao sistema da legislação em vigor.

57. A atividade de produção dos serviços adquiridos pela Consulente é exercida exclusivamente no exterior, por companhias que não possuem estabelecimento no País, ou seja, que aqui não exercem atividade produtiva. Por conseguinte, o lucro operacional que porventura criem, mediante a atividade de produção desses serviços, e que realizem em moeda através da sua venda à Consulente, é rendimento produzido no exterior, e não no País. Por isso, não pode ocorrer, na hipótese dos pagamentos a verem feitos pela Consulente, o fato gerador do imposto sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no País, pois um dos requisitos da lei para essa ocorrência é o pagamento de rendimento derivado de fonte situada no País, no sentido de rendimentos produzido por atividade exercida no território nacional.

## **VII - DISCRIMINAÇÃO CONSTITUCIONAL DE RENDAS E TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS**

58. A segunda questão da consulta consiste em saber se, admitida, na hipótese, a ocorrência do fato gerador do Imposto regulado no artigo 77 da Lei nº 3.470/58 e no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418/75, a base de cálculo do imposto sobre a renda pode ser, como pretendem as autoridades tributárias, o preço do serviço de engenharia de projeto.

A questão a rigor está prejudicada pela resposta à anterior, no sentido da não incidência do imposto. Não obstante, a demonstração da incompatibilidade entre (a) a lei que adotasse o preço de serviço como base de cálculo do imposto sobre a renda, ou o ato administrativo que interpreta a lei no sentido de adotar essa base de cálculo, e (b) a discriminação constitucional de rendas serve para confirmar a ilegalidade do ato de cobrança do imposto na hipótese em questão.

59. Emenda Constitucional nº 18, de 1965, e a Constituição de 1967, como reação às invasões de competência tributária observadas na vigência da Constituição de 1946, adotaram a orientação de definir, de modo mais sistemático e preciso, a competência tributária da União, dos Estados e

Municípios. Essa distribuição de competência baseia-se no fato gerador e na base de cálculo diversos tributos.

Como ensina o Ministro ALIOMAR BALEEIRO,

"Fato gerador e base de cálculo são conceitos constitucionais (Emenda nº 1/69, arts. 18, §; 2º e 5º e 21, § 1º), indissociavelmente ligados à legalidade, porque fornecem o elemento fundamental para a diferenciação dos impostos que a Constituição, nos artigos 21 a 26, discriminou e distribuiu à União, aos Estados-Membros e nos Municípios" (Limitações Constitucionais ao Poder do Tributar, 1974, pág. 32)

60. O artigo 18, § 5º, da Constituição de 1969 dispõe que "a União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos previstos nesta Constituição, instituir outros impostos, além dos mencionados nos artigos 21 e 22, e que não sejam da competência tributária privativa dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a impostos, cuja incidência seja definida em lei federal".

Comentando esse dispositivo, observa o Ministro ALIOMAR BALEEIRO, na obra citada:

"Como os impostos se classificam e se identificam pelo fato gerador e pela base de cálculo, se a União não pode adotar, para decretação dos tributos residuais, os elementos característicos dos impostos já previstos na Constituição, é óbvio que não os pode instituir com usurpação da competência privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Houve, pois, um "pleonismo jurídico" no § 5º do artigo 8º" (pág. 243).

61. O Código Tributário Nacional, como lei complementar da Constituição, define o fato gerador e a base de cálculo de cada um dos impostos de competência federal, estadual ou municipal.

A base de cálculo do imposto sobre a renda é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis (CTN, art. 44).

O ato das autoridades fiscais que pretendem interpretar a lei do imposto de renda usando como base de cálculo do imposto o preço de

serviços empresta interpretação inconstitucional à lei, ao adotar, para o imposto de renda, a base de cálculo própria do imposto sobre "serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar (Constituição, art. 24, nº II).

A lei complementar prevista no artigo 24, nº II, da Constituição, definidora dos serviços de qualquer natureza compreendidos na competência tributária dos Municípios, é o Decreto-lei nº 834, de 08.09.69, cujo anexo relaciona esses serviços, e entre os quais se encontram os de:

a) execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras semelhantes, inclusive auxiliares ou complementares (exceto fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador do serviço, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM) (nº 19);

b) os serviços de:

i - organização, programação, planejamento, assessoria e consultoria técnica (nº 13);

ii - administração de bens ou negócios (nº 15);

iii - recrutamento, colocação ou fornecimento de mão-de-obra, inclusive por empregados do prestador do serviço ou por trabalhadores avulsos por ele contratados (nº 16);

iv - engenheiros, arquitetos, urbanistas (nº 17);

v - projetistas, calculistas, desenhistas, técnicos (nº 19).

62. Como já foi referido, os chamados; "serviços de engenharia de projeto" são alguns dos serviços compreendidos no gênero "serviço de construção civil", fornecido pela empresa de construção que se obriga a construir, por conta do proprietário da obra, prédio, instalações industriais, meios de transporte e quaisquer outras obras civis.

Para executar a obra contratada, a empresa de construção civil precisa produzir os serviços de:

a) elaboração do projeto da obra a ser construída, compreendendo plantas, especificações e desenhos necessários a execução de cada uma de suas partes;

b) planejamento da execução da obra, definindo os bens materiais e os serviços a serem adquiridos, as necessidades de mão-de-obra a ser utilizada, os cronogramas físicos e financeiros da execução, e os mecanismos de controle de custos e especificações;

c) organização da execução, reunindo os fatores necessários mediante a aquisição, de terceiros, dos bens materiais e serviços e a contratação e direção da mão-de-obra;

d) coordenação e supervisão da execução do projeto pelos diversos contratantes, quando utiliza subempreiteiros.

Quando a obra a ser executada é relativamente simples, ou não exige conhecimentos especializados, como ocorre na edificação de um prédio urbano, todos os serviços são produzidos e vendidos pelo construtor, que projeta o prédio, planeja e organiza a execução, em seu próprio nome, adquirindo de terceiros os bens e serviços necessários, contratando e dirigindo a mão-de-obra, ou coordenando os subempreiteiros.

A construção dos grandes projetos industriais exige, entretanto, conhecimentos técnicos especializados, assim como a aquisição no exterior, de grande volume de materiais e equipamentos. Por isso, a empresa que promove o projeto não pode contratar toda a sua execução com uma única empresa de construção civil, mas utiliza empresas especializadas na produção e venda das diversas espécies de serviços compreendidos na expressão genérica "serviços de construção civil", contratando, separadamente:

a) os chamados serviços de engenharia do projeto, que compreendem as etapas de projetamento e planejamento da obra, compra de equipamentos ou materiais fora do País, e coordenação e supervisão da execução da obra pelas diversas empresas contratadas para esse fim;

b) os serviços de organização e execução da obra com diversas empresas de construção, que se encarregam exclusivamente da execução da

construção civil e montagem de equipamentos, a partir do processamento e planejamento fornecidos pela empresa de engenharia do projeto.

Não pode haver dúvida, por conseguinte, de que os serviços contratados pela Consulente se acham relacionados entre aqueles tributados pelo imposto sobre serviços, que a Constituição reserva aos Municípios.

63. De acordo ainda com o Decreto-lei nº 834, de 08.09.69 (art. 9º), a base de cálculo do imposto sobre serviços de competência dos Municípios é "o preço do serviço".

A Constituição veda à União instituir imposto com a mesma base de cálculo dos impostos e competência dos Estados e Municípios; e se o preço do serviço é a base de cálculo de imposto municipal, o ato das autoridades tributárias que pretendem cobrar o imposto de renda, da competência da União, adotando como base de cálculo o preço do serviço, é necessariamente ilegal, por pretender emprestar a dispositivo da lei federal sentido que o invalidaria, por torná-lo literalmente conflitante com norma constitucional.

O artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418/75 não é, todavia, inconstitucional, porque não adota o preço de serviço como base de cálculo do imposto de renda. É o ato administrativo que é ilegal, porque o aplica contra a sua letra e o dispositivo constitucional citado.

#### **VIII - VIOLAÇÃO DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO DA CONSULENTE**

64. A terceira questão da Consulta consiste em saber se, admitida a não incidência do imposto sobre os pagamentos por ela devidos, o ato das autoridades fiscais e cambiais que subordina ao recolhimento do imposto a aquisição de divisas e remessa do preço para o exterior viola direito líquido e certo que possa ser protegido por mandado de segurança.

65. De acordo com a legislação em vigor, o direito de adquirir moeda estrangeira e efetuar remessa para o exterior destinada ao pagamento de serviço da natureza dos contratados pela Consulente está sujeito a dois atos administrativos de registro:

a) do Instituto Nacional da Propriedade Industrial (Lei nº 5.772, de 21.12.71, art. 120); e

b) do Banco Central do Brasil (Lei nº 4.131, de 03.09.62, arts. 3º e 9º).

Os três contratos firmados pela Consulente foram registrados pelo I.N.P.I. e pelo Banco Central, conforme provam os documentos anexados à Consulta.

Os registros em questão são atos administrativos que, aplicando à lei ao caso concreto, definiram situação jurídica individual: o Certificado de registro expedido pelo Banco Central traduz o reconhecimento, pela autoridade administrativa, de que a Consulente satisfaz a todas as condições legais para efetuar a aquisição de câmbio e a remessa e criou, para ela, direito líquido e certo de adquirir divisas nos montantes e para os fins previstos no Certificado.

Os Certificados expedidos pelo Banco Central do Brasil reconhecem esse direito líquido e certo no item I das "Observações", onde declaram que, observadas as condições nele estipuladas (que não incluem a exigência de pagamento do imposto de renda), as remessas poderão ser efetuadas "independentemente de nova autorização".

A contratação de empréstimos externos está sujeita a prévia autorização do Banco Central (Resolução nº 125 do Conselho Monetário Nacional, de 12.09.69). Segundo informa a Consulente, os contratos de empréstimo por ela firmados foram registrados pelo Banco Central. Em decorrência desse registro, a Consulente tem o direito líquido e certo de utilizar esses empréstimos para pagar os serviços em questão.

66. O exercício do direito de adquirir moeda estrangeira e efetuar remessa para o exterior, decorrente de certificado de registro expedido pelo Banco Central do Brasil, pode ficar sujeito à prova do pagamento de imposto de renda por força do disposto no § 1º do artigo 9 da Lei nº 4.131, de 03 de setembro de 1962, modificado pela Lei nº 4.390, de 29 de agosto de 1964:

"As remessas para o exterior dependem do registro d empresa no Banco Central do Brasil e da prova do pagamento do imposto de renda que for devido".

Nos termos expressos desse dispositivo, a subordinação da remessa à prova de pagamento do imposto não é condição legal de toda qualquer remessa, mas somente daquelas em que houver imposto de renda devido. Por conseguinte, o ato da autoridade que impede a remessa, exigindo prova de pagamento do imposto de renda que não é devido, é ilegal, e viola o direito líquido e certo da Consulente de (a) adquirir divisas e efetivar a remessa dos 10% do preço da fatura e (b) utilizar empréstimo externo para pagar os restantes 90% da fatura.

67. O cabimento do mandado de segurança para proteger o direito da Consulente não exige maior demonstração, uma vez que é praticamente reconhecido pelos Egrégios Supremo Tribunal Federal e Tribunal Federal de Recursos, que concederam os mandados de segurança referidos no nº 3 deste Parecer para proteger igual direito de outras empresas contratantes da mesma espécie de serviço, contra violação por ato das autoridades cambiais e tributárias que exigiam o mesmo imposto que está sendo exigido pela Consulente.

68. Cabe referir, além disso, que no exercício financeiro de 1975 a exigência de imposto com fundamento no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418/75 é ainda inconstitucional por força do § 29 do artigo 153 da Constituição, que dispõe:

"Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição".

O imposto sobre a renda não se encontra entre os tributos que a Constituição exclui do princípio geral da anualidade. É inconstitucional, por conseguinte, o ato de cobrança desse imposto com fundamento em lei que não estava em vigor antes do início do exercício financeiro.

69. Até a publicação do Decreto-lei nº 1.418/75, as autoridades cambiais, com fundamento na Portaria nº 184/66, permitiam a aquisição de divisas e a remessa para o exterior destinada ao pagamento do preço de serviços de projeto de engenharia, independentemente da prova de recolhimento de imposto sobre a renda. Em consequência do Decreto-lei nº 1.418/75 foi publicada a Portaria nº 347/75, do Ministro da Fazenda, revogando a Portaria nº 184/66. Essa revogação revela que no entendimento das autoridades tributárias o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418/75 inovou a legislação em vigor, determinando a cobrança do imposto que a Portaria nº 184/66 reconheci não ser devido.

Ainda que o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418/75 autorizasse essa cobrança, sua aplicação no curso do exercício financeiro viola direito líquido e certo da Consulente, decorrente do § 29 do artigo 153 da Constituição, pois a autoridade tributária não poderia aplicar o novo dispositivo legal antes da sua entrada em vigor a 1º de janeiro de 1976.

#### **IX - RESPOSTA ÀS QUESTÕES FORMULADAS**

70. Por esses fundamentos, assim respondemos às questões formuladas:

À PRIMEIRA: O fato gerador do imposto sobre a renda na incidência regulada no artigo 77 da Lei nº 3.470, de 1958, e no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418, de 1975, não ocorre no pagamento do preço de serviços de engenharia de projeto contratados pela Consulente com empresas estrangeiras, sem estabelecimento no País, que produzem e vendem os serviços no exterior, porque não existem dois dos elementos com que a lei define a situação que faz nascer a obrigação tributária:

i - o fato gerador do imposto é o pagamento (ou crédito, remessa, emprego ou entrega) a pessoa residente ou domiciliada no exterior de rendimento derivado de fonte situada no Brasil;

ii - preço de compra de serviço de engenharia de projeto não é rendimento, e sim produto da venda de serviço produzido por empresa, que constitui parcela da sua receita bruta operacional;

iii - pagamento do preço de serviço de engenharia de projeto não é, por conseguinte, pagamento de rendimento, e sim pagamento de capital;



iv - na produção e venda dos serviços de engenharia a empresa estrangeira pode auferir o rendimento definido na lei como “lucro operacional da empresa”, que é a diferença entre a receita bruta operacional (ou preço de venda do serviço) e o custo da sua produção, mas esse rendimento é derivado de fonte situada no exterior, porque criado pela atividade de produção exercida exclusivamente no exterior;

v - o lucro operacional da empresa auferido pelas empresas estrangeiras contratantes não é, portanto, proveniente de fonte situada no Brasil.

À SEGUNDA: Prejudicada pela resposta a questão anterior, com a observação, todavia, de que seria inconstitucional a lei que adotasse como base de cálculo de incidência do imposto de renda o preço dos serviços de engenharia, uma vez que esse preço é base de cálculo do imposto sobre serviços de qualquer natureza, que a Constituição reserva aos Municípios.

À TERCEIRA: O ato das autoridades fiscais e cambiais que subordinam ao recolhimento do imposto previsto no artigo 77 da Lei nº 3.470/58 e no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.418/75 a aquisição de divisas para pagamento do preço dos serviços contratados viola direito líquido e certo da Consulente e pode ser protegido por mandado de segurança, como pacificamente reconhecido pelos Egrégios Supremo Tribunal Federal e Tribunal Federal de Recursos, que vêm concedendo, pelos mesmos fundamentos e para os mesmos fins, mandados de segurança para proteger igual direito contra idênticas violações das autoridades cambiais e fiscais.

É o nosso Parecer.

Rio de Janeiro, 01 dezembro de 1975