

**Sumário** (adicionado ao documento original)

**Consulta**

Parecer [reprodução dos itens constantes do tópico Parecer]

I - As Despesas Relativas ao "Tráfego Sainte" na Legislação do Imposto de Renda

II - Irretroatividade das Normas da Legislação Tributária

III - Irretroatividade da Modificação de Critério Jurídico na Aplicação da Legislação Tributária

IV - Receita Bruta Auferida pela Prestação de Serviços de Telefonia não é Renda ou Provento de Qualquer Natureza

**Resposta às Questões da Consulta**

**PARECER JURÍDICO**

Incidência do imposto de renda na fonte sobre importâncias remetidas para companhias de telefonia, com sede no exterior, para pagamento dos serviços de finalização de ligação telefônica iniciada no Brasil.

A Companhia Radiodifusão e Telecomunicações (CONSULENTE) assim expõe os fatos relativos à consulta:

1. A CONSULENTE é sociedade que desenvolve atividades de telecomunicações, autorizada a operar ligações telefônicas de longa distância, especialmente ligações internacionais.

Expõe a consulta que as ligações denominadas de "fluxo sainte", que ocorrem quando um usuário situado no Brasil se comunica com alguém no exterior, a CONSULENTE, para realizar a conexão solicitada pelo usuário brasileiro, necessita da intervenção de uma operadora estrangeira para concluir a ligação. Para execução desses serviços a CONSULENTE paga à operadora estrangeira o preço do serviço contratado, e essa despesa é denominada de "Despesa do Tráfego Sainte" da companhia. Quando ocorre

José Luiz Bulhões Pedreira  
Luiz Carlos Piva  
Advogados

o inverso, isto é, quando a CONSULENTE conclui a ligação no Brasil para um usuário estrangeiro, a pedido de uma operadora estrangeira, aufere o que se denomina de "Receita do Tráfego Entrante".

2. Desde sua constituição, em 19XX, a CONSULENTE nunca reteve e recolheu imposto de renda na fonte sobre as remessas para companhias de telefonia domiciliadas no exterior, relativas às despesas do "Tráfego Sainte", e tampouco tributou as receitas derivadas do "Tráfego Entrante", sem que jamais esse seu procedimento tivesse sido questionado pela Secretaria da Receita Federal.

3. As despesas do "Tráfego Sainte" não eram tributadas na fonte por duas razões. A primeira, porque esse era o entendimento do Ministério da Fazenda, expressado no ano de 1952, por intermédio de comunicado ao Banco do Brasil, no qual assim se manifestou em favor da ALL AMERICA CABLES AND RADIO INC.: "as importâncias remetidas para o exterior em pagamento a entidades estrangeiras da cota a que têm direito pela sua participação no término do percurso de telegramas e telefonemas fora do território nacional não estão sujeitas ao imposto de renda na fonte."; e em 1953 o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda proferiu decisão idêntica no processo em que era parte THE WESTERN TELEGRAPH COMPANY LTD. A segunda razão, porque em 09.12.1988 o Brasil firmou o Tratado de Melbourne, o qual previu isenção para essas remessas a partir de 01.07.1990.

4. No que tange às receitas do "Tráfego Entrante", não eram tributadas com base no art. 63 da Lei nº 4.506/1964.

5. No curso do processo de privatização da CONSULENTE, ao ser levantada a situação patrimonial da companhia para efeito de avaliação e elaboração do Edital de Privatização, foi aventada a possibilidade de existência de responsabilidade tributária da CONSULENTE quanto ao imposto na fonte sobre as remessas a título de "Tráfego Sainte", bem como sobre as receitas do "Tráfego Entrante" e, em resposta às consultas formuladas pelos investidores, a União Federal informou que não havia incidência de imposto de renda em ambas as hipóteses.

José Luiz Bulhões Pedreira  
Luiz Carlos Piva  
Advogados

6. Posteriormente à privatização, a CONSULENTE consultou a Secretaria da Receita Federal sobre a tributação das despesas e receitas antes mencionadas, tendo obtido a resposta de que tanto a despesa de "Tráfego Sainte" quanto a receita de "Tráfego Entrante" deveriam ser tributadas pela companhia. A primeira, até 18 de outubro de 1998 (data na qual, segundo a SRF, teria entrado em vigor o Regulamento de Telecomunicações Internacional (RTI), como responsável pelo tributo devido pela operadora no exterior; a segunda, como tributo próprio, a partir de 1º de janeiro de 1996 (em decorrência da Lei nº 9.249/1995). No que tange à receita do "Tráfego Entrante" a companhia já foi autuada pela Secretaria da Receita Federal. Quanto às remessas relativas ao "Tráfego Sainte", a SRF já iniciou a ação fiscal.

7. Face ao exposto, a CONSULENTE formula as seguintes questões:

1<sup>a</sup>) A legislação do imposto de renda estabelecia a incidência do imposto sobre as remessas para o exterior para pagamento de despesas relativas ao denominado "Tráfego Sainte"?

2<sup>a</sup>) Admitido que a resposta à questão anterior seja negativa, a norma complementar que venha a estabelecer a incidência do imposto sobre essas remessas para o exterior será aplicável a fatos geradores anteriores?

3<sup>a</sup>) É devido pela CONSULENTE, como responsável, imposto incidente na fonte sobre as remessas de "Despesa de Tráfego Sainte" ocorridas até 18.10.1998?

4<sup>a</sup>) As remessas para pagamento das operadoras no exterior, a título de "Tráfego Sainte", podem, segundo a Constituição e o Código Tributário Nacional, ser conceituadas como rendimentos sujeitos à incidência do imposto em poder das fontes pagadoras?

José Luiz Bulhões Pedreira  
Luiz Carlos Piva  
Advogados

## **PARECER**

### **I - AS DESPESAS RELATIVAS AO "TRÁFEGO SAINTE" NA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA**

1. Desde a instituição do imposto de renda no Brasil, em 1924, as leis e os decretos que o regularam jamais definiram as remessas para o exterior para pagamento às operadoras de telefonia pelos serviços de finalização das ligações telefônicas iniciadas no Brasil, aqui denominadas de "Tráfego Sainte", como espécie de rendimento, nem criaram incidência sobre essas remessas.

Essas leis e decretos submeteram ao imposto na fonte os rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior sem especificar, todavia, os rendimentos tributados; e a interpretação pacífica da legislação sempre foi a de que o imposto incidia sobre todos os rendimentos previstos em outros dispositivos da legislação, a saber:

a) os que compunham a renda anual das pessoas físicas residentes no País, que o primeiro Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 17.390, classificava em cinco categorias, e o Decreto-lei nº 5.844/1943, que foi a última consolidação da legislação do imposto, enumerava, taxativamente, em sete cédulas denominadas pelas primeiras letras do alfabeto;

b) os referidos nas normas que criavam incidências sobre rendimentos em poder das fontes pagadoras, auferidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no País.

2. Até a Lei nº 7.713/1988, que substituiu por um conceito genérico de rendimento a enumeração taxativa dos rendimentos tributáveis das pessoas físicas residentes no País, a aplicação da norma que regula o imposto na fonte sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior pressupunha a subsunção de um valor pago (ou creditado, entregue, empregado ou remetido) em uma das espécies de rendimento previstas na legislação; a partir de 1988 a Lei nº 7.713 requer enquadramento no conceito genérico de rendimento; e como a legislação do imposto jamais se

José Luiz Bulhões Pedreira  
Luiz Carlos Piva  
Advogados

referiu aos pagamentos decorrentes do "Tráfego Sainte" como rendimento, as dúvidas quanto à incidência do imposto sobre esses pagamentos ficam reduzidas à questão de saber se estão compreendidas em conceito legal de rendimento.

3. Devido à inexistência ou imprecisão de definições de conceitos e à falta de uniformidade das expressões e de sistematização de muitos dos atos normativos tributários, a interpretação e aplicação das leis tributárias sempre foram profundamente influenciadas pelos atos das autoridades administrativas encarregadas da arrecadação dos tributos e pelas decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, o que explica o seguinte conceito de "legislação tributária" adotado pelo Código Tributário Nacional (CTN) no artigo 96:

"Art. 96 - A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes."

ALIOMAR BALEIRO ("Direito Tributário Brasileiro", Forense, Rio de Janeiro, 1981, 10<sup>a</sup> ed., p. 402) assim comentou esse dispositivo:

"O codificador adotou um conceito legal de "legislação tributária ..." que "não se limita aos atos formalmente considerados como leis ou delas integrantes, como os decretos-lei e decretos do Executivo. Vai mais além, envolvendo outros atos administrativos, inclusive os de natureza jurisdicional."

4. O artigo 100 do CTN assim define o conceito de "normas complementares" constante do artigo 96:

"Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

José Luiz Bulhões Pedreira  
Luiz Carlos Piva  
Advogados

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios."

## **II - IRRETROATIVIDADE DAS NORMAS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

5. O princípio da irretroatividade dos atos normativos é fundamental no ordenamento jurídico brasileiro: a Constituição de 1988 inclui entre os direitos e garantias fundamentais a regra de que "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada" (art. 5º, XXXVI), e reafirma o princípio em matéria tributária, ao dispor que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos "em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado" (art. 150, III, a).

Comentando o artigo 100 do CTN, que define as normas complementares da legislação tributária, ALIOMAR BALEIRO (ob. cit., p. 416) observa que diversas autoridades da administração pública expedem atos para exata e fiel execução das leis e regulamentos, e acrescenta:

"Pelo seu caráter de ato-regra PONTES DE MIRANDA os equiparou à lei no sentido do art. 119, III, da Constituição (Com. à CF 1967, Ed. RT, 1967, IV, p. 81/2). "Na expressão lei federal se compreendem os regulamentos, avisos e portarias." (C. MAXIMILIANO, Comt. à de 1891, ed. 1929, nº 404-D, p. 668)

E o Supremo já tolerou essa interpretação, repelindo ação rescisória contra a validade de acórdão seu, que recebeu e deu provimento a recurso extraordinário por violação de um desses atos administrativos. (AR nº 359, Rel. O. TRIGUEIRO, Pleno, unân. 18.04.69)"

6. MISABEL ABREU MACHADO DERZY, em nota à 11ª edição da citada obra de ALIOMAR BALEIRO (Forense, Rio de Janeiro, 1999), destaca que o princípio da irretroatividade aplica-se aos atos administrativos em matéria tributária:

José Luiz Bulhões Pedreira

Luiz Carlos Piva

Advogados

"Urge erradicar o vício de se restringir o princípio da irretroatividade a uma limitação imposta exclusivamente ao legislador. O princípio da irretroatividade aplica-se também à totalidade das fontes de formação do Direito, quer às decisões do Poder Judiciário, quer aos atos e decisões do Poder Executivo. Somente assim a segurança jurídica e a proteção da confiança, como valores elementares do Estado Democrático de Direito, podem ser asseguradas. Ao contrário do que se supõe, somente a partir do pleno respeito à segurança e à confiança é que a igualdade e a evolução do Direito se tornam possíveis. (...) (p. 650)

Ora, ao assegurar a Constituição brasileira que a lei não retroagirá, respeitando-se o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito, a expressão lei, utilizada no art. 5º, XXXVI, tem alcance muito mais amplo para significar a inteligência da lei em determinado momento, ou seja, certa leitura da lei, abrangendo assim os atos que a ela se conformam, emanados do Poder Judiciário e do Executivo. É que a acepção do termo lei, no contexto constitucional, para expressar um princípio de segurança, certeza e confiança, não pode ficar restrita a enunciado ou a enunciação, como conjunto de signos lingüísticos sem significação e objeto. Compreender dessa forma o princípio da irretroatividade seria restringir gravemente direito e garantia fundamental, e consagraria o desígnio de efeitos contrários aos valores constitucionais, o arbítrio de um vazio qualquer. É que a lei posta pelo Poder Legislativo pode comportar, assim, mais de uma interpretação, mais de uma significação, de modo que a lei que vige, em determinado momento, é a lei segundo uma de suas interpretações possíveis. A certa altura, sem nenhuma mudança literal da fórmula legislativa, que conserva os mesmos dizeres, altera-se a interpretação que da mesma lei faz a Administração ou fazem os tribunais, que passam a decidir conforme outra interpretação. Surge então, sem lei nova como ato emanado do Poder Legislativo, espécie de lei nova, proclamada pelos demais Poderes. (...)

Por isso mesmo, o princípio da irretroatividade estende-se a todos os Poderes, (...). Se o princípio constitucional restringe e limita exatamente o Poder Legislativo, com maior razão haverá de limitar os demais poderes (Judiciário e Executivo), simples executivos -- como denominou-os Hans Kelsen -- voltados ao cumprimento fiel das próprias leis." (p. 814)

A irretroatividade dos atos normativos em matéria de lei tributária não é apenas um princípio inferido do sistema jurídico brasileiro, pois é

José Luiz Bulhões Pedreira  
Luiz Carlos Piva  
Advogados

estabelecida expressamente por norma do CTN, o qual, ao regular, no Livro II, as Normas Gerais de Direito Tributário, contém o seguinte preceito no Capítulo III, sobre "Aplicação da Legislação Tributária":

"Art. 105 - A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 116."

Por força de definição da expressão "legislação tributária" constante do artigo 96, o disposto no artigo 105 se aplica a todas as normas que integram a legislação tributária -- tanto às leis e convenções internacionais quanto aos decretos e às normas complementares enumeradas no artigo 100, inclusive aos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas e às práticas reiteradamente observadas por essas autoridades.

O artigo 106 do CTN limita o preceito do artigo 105 ao estabelecer os casos em que se admite a aplicação da lei a fatos pretéritos, que são apenas as leis expressamente interpretativas e as que beneficiam os contribuintes e responsáveis. Por conseguinte, os artigos 105 e 106 formam um sistema fechado em matéria de aplicação da legislação tributária: a regra geral do artigo 105 é que ela somente se aplica a fatos futuros e as únicas exceções são as constantes do artigo 106.

7. É improcedente, portanto, a interpretação de que o parágrafo único do artigo 100 do CTN admite uma "retroatividade restrita", ao dispor:

"Parágrafo Único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."

Alguns intérpretes inferem, a *contrario sensu* dessa norma, que o CTN não excluiria a aplicação retroativa das normas complementares para outros efeitos, tais como a definição do fato gerador, da base de cálculo e do sujeito passivo do tributo.

A doutrina é unânime em destacar a precariedade e a falta de fundamento lógico da dedução a *contrario sensu* de uma norma isolada, sem que a conclusão seja confirmada pela interpretação sistemática do

José Luiz Bulhões Pedreira

Luiz Carlos Piva

Advogados

conjunto em que se acha inserida. O direito é um conjunto organizado -- e não um agregado -- de normas, dispostas em sistemas e subsistemas, em que há normas especiais que excepcionam outras, mais gerais. Por isso, a procedência da interpretação a *contrario sensu* de uma norma especial para determinado caso depende do conteúdo de outra norma -- mais geral -- que se aplique ao mesmo caso: se o conteúdo da norma especial está abrangido pelo da norma geral, a conclusão a *contrario sensu* reafirma ou esclarece a norma geral; caso contrário, é improcedente porque as hipóteses não expressamente compreendidas na norma especial são reguladas pela norma geral.

8. CARLOS MAXIMILIANO ("Hermenêutica e Aplicação do Direito", Forense, Rio de Janeiro, 9<sup>a</sup> ed., 1979, p. 242-3), depois de citar os adágios "a inclusão de um só implica a exclusão de quaisquer outros", "a afirmativa num caso importa em negativa nos demais; e vice-versa: a negativa em um implica a afirmativa nos outros" e "quando a lei quis determinou; sobre o que não quis guardou silêncio", ensina:

"Os brocados acima enunciados formam a base do argumento a contrario, muito prestigioso outrora, mal visto hoje pela doutrina, pouco usado pela jurisprudência. Do fato de se mencionar uma hipótese não se deduz a exclusão de todas as outras. Pode-se aduzir com intuito de demonstrar, esclarecer, a título de exemplo. Portanto o argumento oferece perigos, é difícil de manejar no terreno vasto do Direito comum. Ali caberia a parêmia oposta -- *positio unius non est exclusio alterius*: "a especificação de uma hipótese não redunda em exclusão das demais".

A interpretação do parágrafo único do artigo 100 do CTN como dispositivo isolado exemplifica bem a precariedade do argumento a *contrario sensu*. O dispositivo não é parte do capítulo relativo à aplicação no tempo da legislação tributária, mas das normas que definem a "legislação tributária", e sua função, ao estabelecer que a observância das normas complementares exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, é reforçar a segurança jurídica dos sujeitos passivos dos tributos que as observam. Duas conclusões a *contrario sensu* podem ser inferidas dessa norma:

a) a observância das leis, dos tratados e dos decretos não produz o efeito de excluir a imposição de penalidades, a cobrança de juros e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, conclusão que é absurda pois negaria às normas hierarquicamente superiores o mesmo efeito das normas complementares; e

b) as normas complementares somente produzem esse efeito, conclusão que é incompatível com as normas gerais dos artigos 100 e 105 do CTN.

9. O regime da aplicação no tempo da legislação tributária consta dos artigos 105 e 106, que vedam a aplicação retroativa de todas as espécies de norma tributária, salvo nos casos expressamente previstos no artigo 106. O fato de o parágrafo único do artigo 100 não excluir expressamente a aplicação retroativa de normas complementares sobre fato gerador, base de cálculo, sujeito passivo e alíquota não autoriza a conclusão de que a retroatividade é admitida, pois nos casos em que esse dispositivo legal não for aplicável prevalecem as normas gerais dos artigos 105 e 106 do CTN.

Assim, se uma nova norma complementar vier a estabelecer a incidência do imposto sobre remessas para o exterior de despesas de "Tráfego Sainte" -- cujo efeito será revogar a norma complementar, com ela incompatível, em vigor desde 1952 -- somente poderá, por força do artigo 105 do CTN, ser aplicada a fatos geradores ocorridos após a sua entrada em vigor.

### **III - IRRETROATIVIDADE DA MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO NA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

10. Para que possam orientar, planejar e organizar suas atividades, os agentes econômicos têm necessidade de certeza e segurança sobre o conteúdo da legislação tributária, e como esse conteúdo depende tanto das normas genéricas quanto dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa ao aplicá-las a casos concretos, a irretroatividade da legislação tributária abrange a da modificação desses critérios, ainda porque esses atos da autoridade, por terem por objeto casos concretos, asseguram ao agente econômico grau de certeza sobre o significado da norma tributária

José Luiz Bulhões Pedreira  
Luiz Carlos Piva  
Advogados

muito maior do que a interpretação do seu enunciado. Daí o CTN conter o seguinte preceito, na parte em que regula o lançamento tributário:

"Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."

RUBENS GOMES DE SOUSA ("Compêndio de Legislação Tributária", Resenha Tributária, São Paulo, 1981, p. 108-9) assim justifica esse princípio:

"Igualmente, quando o fisco, mesmo sem erro, tenha adotado uma conceituação jurídica certa e depois pretenda substituí-la por outra igualmente certa, porém mais favorável, no sentido de importar em maior tributo, também não pode fazê-lo: com efeito, se admitirmos que o fisco possa variar de critério jurídico na apreciação do fato gerador, estaremos admitindo que possa adotar o critério que prefira por motivos de simples oportunidade, o que equivale a admitir que a atividade de lançamento seja discricionária, quando ao contrário já vimos que se trata de atividade vinculada (§ 20). A jurisprudência é pacífica quanto a este assunto, no sentido indicado (TJ São Paulo, Rev. Trib. 236/256. TRF, Rev. Trib. 245/580, 256/608, 287/871; Rev. Dir. Adm. 42/90, 46/91; Rev. Fisc. (renda 1958/544, 1959/367. STF, Rev. Trib. 271/852 Rev. Fisc. (renda) 1959/736)."

11. O artigo 146 do CTN é por vezes interpretado restritivamente, como se vedasse apenas a revisão de lançamento, e não novo lançamento em relação ao mesmo sujeito passivo, mas essa interpretação é incompatível tanto com o sistema quanto com a letra da lei, pois o artigo 146 veda qualquer lançamento relativo a fato gerador anterior à modificação de critério jurídico, e não apenas a revisão de lançamento anterior.

Se a autoridade administrativa efetua lançamento adotando determinado critério jurídico e o sujeito passivo passa a cumprir suas obrigações observando esse critério, o artigo 146 o protege contra a aplicação retroativa da modificação do critério.

José Luiz Bulhões Pedreira  
Luiz Carlos Piva  
Advogados

Essa é a opinião de HUGO DE BRITO MACHADO, em artigo sobre o título "Mudança de Critério Jurídico na Revisão do Lançamento Tributário" (Revista de Direito Tributário, 23-24, p. 247-52), cujas conclusões são as seguintes:

"3<sup>a</sup>) A mudança de critério jurídico, pelo contrário, não autoriza a revisão do lançamento.

4<sup>a</sup>) Além disto, a autoridade administrativa não pode mudar os critérios jurídicos do lançamento, em relação ao mesmo sujeito passivo, ao lançar tributo cujo fato gerador consumou-se antes da mudança.

5<sup>a</sup>) Ou, em outras palavras, a mudança de critério jurídico só produz efeitos, para um mesmo sujeito passivo, em relação a fatos geradores que vierem a ocorrer. Não relativamente aos já consumados, mesmo que ainda não tenham sido objeto de lançamento."

12. Pelos mesmos fundamentos, é princípio tradicional no nosso direito tributário que o sujeito passivo que cumpre suas obrigações segundo interpretação da autoridade administrativa em processo de consulta fica protegido contra a mudança dessa interpretação em relação a fatos geradores anteriores, e esse princípio consta hoje do § 12 do artigo 48 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996, nos seguintes termos:

"§ 12 - Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciêncio ao consultante ou após a sua publicação pela imprensa oficial."

O Decreto-lei nº 2.227, de 16.01.1985, ao regular a consulta sobre a classificação de produtos na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, já dispunha que, quando da decisão da consulta resulta agravamento da tributação, a nova classificação será aplicada aos fatos geradores ocorridos a partir da data em que o consultante for notificado da decisão (art. 1º, § 2º); e, inclusive, cancelou os débitos tributários relativos a impostos incidentes até a data da publicação do Decreto-lei, resultantes de erro na classificação (art. 4º).

13. Outra modalidade de ato administrativo que informa ao contribuinte a interpretação da lei adotada pela autoridade administrativa é a ação fiscal direta de Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no domicílio dos contribuintes, assim definida em dispositivo introduzido na legislação pelo artigo 7º da Lei nº 2.354/54 e constante do RIR/99:

"A ação fiscal direta, externa e permanente, realizar-se-á pelo comparecimento do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional no domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento de seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto, lavrando, quando for o caso, o competente termo."

Em parecer sobre a pretensão do fisco paulista de cobrar ICM sobre derivados de petróleo durante a fase em que, de acordo com a orientação de órgãos federais e estaduais, continuou o imposto único sobre combustíveis a ser recolhido após a Constituição de 1988, RUI BARBOSA NOGUEIRA (Revista Forense, vol. 308, p. 105-9) assim se expressou:

"IX - O art. 100 do Código Tributário Nacional, em seu item III, declara mesmo que "as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas", "são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos". Isto é, são manifestações que protegem os contribuintes assim orientados. Seria uma traição se os contribuintes, obedecendo às leis federais e sobretudo às orientações pudessem ser autuados ou penalizados, precisamente porque cumpriram as determinações da lei, da orientação e da prática diurna das autoridades administrativas. Toda atividade administrativa fiscal é vinculada à lei, sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, parágrafo único) e não pode deixar de ser honrada. (...)

Todos esses títulos expedidos, como todos os atos normativos, classificatórios, são atos administrativos em que transparecem as orientações da própria administração, dadas aos contribuintes, que tiveram sempre o cuidado de se dirigir previamente às respectivas autoridades. Se estas sempre aprovaram o procedimento dessas empresas não podem renegarem seus atos e muito menos virem contra sua própria prática. (...)

XVIII. É um princípio jurídico basilar, reconhecido desde a sabedoria dos jurisconsultos romanos, o de que ninguém pode agir contra fato próprio.

José Luiz Bulhões Pedreira  
Luiz Carlos Piva  
Advogados

Não seria apenas uma deslealdade ou traição, mas dentro do campo do direito, se a própria autoridade, que é autora do direito e que tem a competência para a sua aplicação, orienta o contribuinte para determinada prática, não pode deixar de honrar a sua orientação, porque não só iria ferir os princípios da moral e da lealdade, mas causaria dano àqueles que confiaram e deviam confiar na sua orientação. O art. 37 da vigente Constituição estatui que a Administração Pública tem de obedecer o princípio da *Moralidade*."

14. A injustiça da aplicação retroativa de modificação de critério jurídico da autoridade tributária é mais grave no caso de incidência sobre rendimentos em poder da fonte pagadora porque a lei cria para a fonte pagadora o dever de reter e recolher, na qualidade de responsável, imposto cujo ônus é do beneficiário do rendimento; e se a autoridade tributária orienta o responsável no sentido de que, em determinada hipótese, não tem o dever de recolher o imposto, ou de que o imposto é de determinado valor, e depois muda de critério jurídico, dele exigindo imposto ou diferença de imposto que não reteve, ocorre de fato a transferência do ônus do imposto do beneficiário para o responsável, pois este em regra não tem possibilidade de reaver o que deixou de reter.

O caso da consulta é exemplo perfeito dessa injustiça: se durante 30 anos a CONSULENTE deixou de reter o imposto sobre as remessas relativas ao "Tráfego Sainte" fundada em ato do Ministério da Fazenda, em decisões do Conselho de Contribuintes, em atos da SUMOC e do Banco Central do Brasil, como órgãos auxiliares da fiscalização, a aplicação retroativa de mudança desse critério jurídico implicaria cobrar da CONSULENTE imposto que deveria ser ônus das companhias operadoras de telefonia estrangeiras que receberam as receitas.

Nas palavras de RUI BARBOSA NOGUEIRA, as autoridades administrativas estariam agindo contra seus próprios atos, o que, além de ser "uma deslealdade ou traição", violaria o princípio da moralidade que a administração pública tem de obedecer segundo o artigo 37 da Constituição.

**IV - RECEITA BRUTA AUFERIDA PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS  
DE TELEFONIA NÃO É RENDA OU PROVENTO DE QUALQUER  
NATUREZA**

15. A competência para instituir imposto sobre "renda e proventos de qualquer natureza", que a Constituição atribui à União Federal (art. 153, III), compreende a de legislar sobre o imposto, ressalvadas as limitações contidas na própria Constituição e observado o disposto no Código Tributário Nacional; segundo o artigo 146 da Constituição, cabe à Lei Complementar estabelecer o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes desse imposto; e essa Lei Complementar é o Código Tributário Nacional, que no artigo 43 acima transcrito define o conceito de renda, cuja aquisição de disponibilidade é o fato gerador do imposto.

Dos dispositivos constitucionais citados resulta que as normas da lei ordinária sobre fato gerador e base de cálculo do imposto de renda, para serem válidas, devem ser construídas e interpretadas de modo compatível com o artigo 43 do CTN. A lei ordinária não pode submeter ao imposto valores que não se compreendam no conceito constitucional de "renda e proventos de qualquer natureza"; a autoridade administrativa não pode validamente lançar imposto de renda sobre valores que não se compreendam nesse conceito; e cabe ao Poder Judiciário verificar a conformidade de cada norma da lei ordinária e de cada ato da autoridade administrativa com o regime tributário constitucional, tal como explicitado pelo CTN.

Essa a interpretação adotada em 03.10.1978 pela 1<sup>a</sup> Turma do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade de votos, sendo Relator o Ministro THOMPSON FLORES, que considerou como exegese verdadeira do artigo 43 do CTN o seguinte trecho do voto do Ministro OSWALDO TRIGUEIRO proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758-GB ("Revista Trimestral de Jurisprudência", vol. 66, p. 140):

"Para bem aplicar a Constituição, o Poder Judiciário tem que fazer uso de noções precisas e claras, não sendo de admitir-se como legítimo que o Imposto de Renda recaia sobre o que, evidentemente, não é renda, do mesmo modo que não se pode aceitar a incidência do imposto de

José Luiz Bulhões Pedreira  
Luiz Carlos Piva  
Advogados

importação sobre mercadoria que não entrou no País nem o de exportação sobre produtos que daqui não saíram.

Dir-se-á que a lei pode alterar a definição de qualquer imposto, como pode, para fazê-lo, recorrer ao expediente das ficções jurídicas. No caso, porém, esse argumento não tem préstimo, porque estamos diante de um conceito da Constituição, explicitado pelo Código Tributário Nacional."

Para formar juízo sobre a validade da lei ou do ato administrativo que declare as remessas relativas ao "Tráfego Sainte" como rendimento tributável é indispensável, portanto, verificar se elas constituem, segundo a Constituição e o CTN, "renda e proventos de qualquer natureza".

16. O artigo 43 do CTN não contém definição de "renda", em termos de gênero e diferença específica, mas delimita o objeto do imposto estabelecendo os significados com que as expressões constitucionais "renda" e "proventos" devem ser entendidas pelo legislador ordinário e pelo intérprete da Constituição.

O item I do artigo dispõe que por "renda" se entende o "produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos", que é a definição de "rendimento" tradicional na legislação ordinária do imposto, originária de definição de renda adotada pela Suprema Corte norte-americana em 1920, como "the gain derived from capital, labor or from both combined" (Eisner V. Macomber, 252 U.S. 189, 207, 40 Sup. Ct. 189, 193, 1920, apud Roswell Magill, "Taxable Income". New York, The Ronald Press Company, 1945, p. 224); e o item II prescreve que a expressão "proventos de qualquer natureza" deve ser entendida como "os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior", não obstante a palavra "provento" ser empregada usualmente com os sentidos de proveito, vencimento ou pensão.

A redação do item II fundamenta a conclusão de que, para o CTN, a característica comum de "renda" e "proventos de qualquer natureza" é o fato de constituírem "acréscimos patrimoniais": ao definir os proventos como "acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior", implicitamente considera "o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos" como modalidade de acréscimo patrimonial.

José Luiz Bulhões Pedreira  
Luiz Carlos Piva  
Advogados

17. Os trechos de Acórdãos a seguir transcritos confirmam que o Poder Judiciário considera o acréscimo patrimonial como a característica essencial do conceito constitucional de renda tributável:

a) da ementa do Acórdão do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, no Recurso Extraordinário nº 117.887-6-SP, em 11.02.1993 ("Revista Trimestral de Jurisprudência", vol. 150, 1994, p. 578), consta que:

"I. - Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV; CTN, art. 43."

O Ministro CARLOS VELLOSO, relator, depois de ressaltar que a lei cuja constitucionalidade era apreciada havia sido votada antes do CTN, assim se expressou:

"Não obstante isso, não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. Não me parece, pois, que poderia o legislador, anteriormente ao CTN, diante do que expressamente dispunha o art. 15, IV, da CF/46, estabelecer, como renda, uma ficção legal."

b) no Recurso Extraordinário nº 89.791-RJ, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, em acórdão unânime, de 03.10.1978, acompanhou o voto do relator, Ministro CUNHA PEIXOTO, que afirmou ("Revista Trimestral de Jurisprudência", vol. 96, 1981, p. 781):

"Na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo do patrimônio."

E a seguir transcreveu o seguinte trecho do voto do Ministro OSWALDO TRIGUEIRO no Recurso Extraordinário nº 71.758-GB, de 14.07.72 ("Revista Trimestral de Jurisprudência", vol. 66, 1973, p. 150):

"Quaisquer que sejam as nuances doutrinárias sobre o conceito de renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente, a renda

José Luiz Bulhões Pedreira  
Luiz Carlos Piva  
Advogados

pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou, como diz o preceito transrito, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Concordo em que a lei pode, casuisticamente, dizer o que é ou o que não é renda tributável. Mas não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis. Entendo, por isso, que ela não pode considerar renda, para efeito de taxação, o que é, de maneira incontestável, ônus, dispêndio, encargo ou diminuição patrimonial, resultante do pagamento de um débito."

18. Para precisar essa noção de renda como acréscimo patrimonial é necessária uma breve referência ao conceito de patrimônio e ao modo pelo qual a renda a ele acresce.

Patrimônio é conceito construído pelo direito positivo para regular a responsabilidade patrimonial das pessoas, ou seja, a sua capacidade ou condição de responder pelo pagamento de obrigações. O mecanismo criado pela lei para garantir essa responsabilidade é a vinculação das obrigações aos bens do patrimônio do devedor: toda obrigação existe vinculada a um ativo patrimonial, que é a garantia financeira da obrigação; e é essa vinculação que assegura -- em caso de descumprimento da obrigação -- a eficácia da tutela do Estado mediante realização do valor financeiro dos bens e transferência desse valor para o patrimônio do credor.

O conceito legal de patrimônio representa o conjunto dos bens e das obrigações de cada pessoa concreta considerados sob o aspecto do seu valor financeiro, e compreende dois subconjuntos: (a) o ativo patrimonial, formado pelos bens do patrimônio, que "contêm" ou "representam" quantidades de valor positivo, e (b) o passivo patrimonial, formado pelas prestações de obrigações que significam valor negativo.

O patrimônio é sistema dinâmico, pois está sujeito a frequentes modificações: (a) as quantidades de valor "contidas" nos bens do patrimônio são convertidas em dinheiro, usado na aquisição de outros bens ou no pagamento de obrigações; (b) o patrimônio está na origem ou é termo final de fluxos de valor financeiro; e (c) as quantidades de valor negativo do passivo exigível são frequentemente substituídas pela extinção de algumas obrigações e nascimento de outras. Devido a essas constantes modificações, conhecemos o patrimônio através da sua situação em cada instante (como

José Luiz Bulhões Pedreira

Luiz Carlos Piva

*Advogados*

numa fotografia instantânea), informada pela demonstração financeira denominada "balanço patrimonial".

A redução de todos os elementos patrimoniais a quantidades de valor e a soma dessas quantidades levam à concepção do patrimônio como estoque de valor positivo (existente nos bens do ativo patrimonial) que pode ser medido de dois modos: por inteiro ou líquido das obrigações.

Patrimônio bruto é a soma das quantidades de valor dos bens do patrimônio existentes em determinado momento. É o estoque de capital financeiro sob poder do titular do patrimônio.

Patrimônio líquido é o patrimônio bruto diminuído de valor (negativo) das prestações das obrigações cujo pagamento implicará redução do patrimônio bruto. Daí dizer-se que (i) o passivo exigível informa a parte do capital existente no ativo que pertence a terceiros, no sentido de que mais cedo ou mais tarde deverá ser transferido para os credores do titular do patrimônio, e que (ii) o patrimônio líquido é a parte do estoque de valor existente no ativo patrimonial que é de propriedade do seu titular.

O acréscimo patrimonial que, segundo o artigo 43 do CTN, caracteriza a "renda ou proventos de qualquer natureza", é acréscimo ao patrimônio líquido: o acréscimo do patrimônio bruto (ou ativo patrimonial) não significa necessariamente renda, pois ao aumento do ativo pode corresponder o nascimento ou aumento de uma obrigação, e somente o acréscimo ao patrimônio líquido significa aumento do capital de propriedade do titular do patrimônio.

19. Essas noções permitem precisar o conceito do acréscimo patrimonial que, segundo a Constituição, constitui renda: o patrimônio líquido da pessoa que aufera renda é estoque de capital financeiro, e a renda pessoal que acresce ao patrimônio é quantidade de valor financeiro próprio que nele não existia e a ele se agrega.

A renda que acresce ao patrimônio líquido não surge, todavia, do nada, mas resulta de fluxos que têm origem em outros patrimônios. Esses fluxos são financeiros porque o que flui entre as pessoas (moeda e demais

José Luiz Bulhões Pedreira

Luiz Carlos Piva

Advogados

elementos patrimoniais) tem valor financeiro, isto é, significação em termos de moeda: é moeda ou pode ser fonte ou origem de quantidades de moeda.

20. Dentre os diversos tipos de fluxos financeiros, os que dão origem à renda podem ser classificados em duas espécies, designadas receita bruta e rendimento, conforme impliquem, ou não, a saída de bens do patrimônio:

a) a receita bruta entra no patrimônio em contrapartida de bens que nele existiam, ou criados pela atividade produtiva do titular do patrimônio, que são entregues em troca da receita; por isso, a receita bruta, enquanto fluxo, não é necessariamente renda -- somente cria acréscimo patrimonial se excede o custo dos bens que o titular do patrimônio entrega para ganhá-la; até o montante desse custo, a receita recebida é recuperação do capital financeiro aplicado nos bens entregues em contrapartida, e somente a parte que excede esse capital acresce ao patrimônio e pode, portanto, ser objeto do imposto de renda;

b) os rendimentos entram no patrimônio sem contrapartida de saída de outros bens, e por isso podem ser considerados renda desde o nascimento do fluxo, uma vez que, por natureza, causam aumento do patrimônio; e são de dois tipos distintos:

i - alguns são contrapartidas de serviços pessoais do titular do patrimônio (salários, honorários e demais remunerações de trabalho), cuja prestação não implica entrega de bens do patrimônio, ou de serviços produtivos de bens do patrimônio (juros, aluguéis, royalties ou assistência técnica), que implicam uso -- e não entrega -- de bens do patrimônio;

ii - outros são transferências unilaterais de valor que não remuneram serviços pessoais nem serviços produtivos de fatores de produção, como as pensões, os lucros distribuídos pela pessoa jurídica e a indenização de lucros cessantes.

O que caracteriza o rendimento -- e o distingue da receita bruta -- é que, por natureza, causa acréscimo patrimonial, já que para recebê-lo o patrimônio não entrega bens em contrapartida, e por isso pode ser tributado em poder da fonte pagadora, antes de entrar no patrimônio. É certo que alguns desses rendimentos implicam perdas do patrimônio, mas essas

perdas em regra são pequenas em relação ao valor do fluxo; e sua existência fundamenta a distinção entre rendimento bruto (o valor do fluxo que entra no patrimônio) e o rendimento líquido (deduzido das perdas), que é o acréscimo patrimonial originário do rendimento.

21. A receita bruta, enquanto fluxo, antes da entrada no patrimônio, é, por natureza, pagamento de capital, porque contrapartida de bens que existiam no patrimônio como objeto de aplicação de capital; até o montante do valor dos bens entregues pelo patrimônio, é recuperação do capital financeiro neles aplicado; e a determinação da existência ou não de renda derivada do fluxo depende do conhecimento tanto do valor do fluxo quanto do valor dos bens entregues pelo patrimônio.

O fluxo de receita bruta pode dar origem a dois tipos de acréscimo ao patrimônio -- ganho de capital e lucro da empresa.

Quando a pessoa física vende imóvel do seu patrimônio ou a pessoa jurídica aliena bens do seu ativo permanente, o preço que recebe é fluxo de capital -- uma quantidade de capital que substitui no patrimônio do vendedor o bem vendido. Para saber se esse fluxo dá origem à formação de acréscimo patrimonial é indispensável conhecer o custo para o vendedor do bem vendido, ou seja, a quantidade de capital financeiro que aplicou na aquisição do bem e que será substituída pelo capital transferido pela receita bruta. O vendedor somente aufera renda se a receita bruta é superior ao custo do bem entregue. Caso contrário, a mutação patrimonial é designada "perda de capital", e não "ganho de capital".

O empresário -- individual ou pessoa jurídica -- ao vender bens ou serviços produzidos pela empresa recebe em contrapartida dos bens entregues fluxo financeiro que a legislação do imposto denomina "receita bruta das vendas e serviços", que é fluxo de capital -- quantidade de capital que substitui os bens vendidos no patrimônio do empresário; este somente apura lucro operacional se a receita bruta excede os custos suportados para produzir e vender os bens; e se a receita é inferior aos custos, sofre prejuízo operacional, e não acréscimo ao patrimônio.

José Luiz Bulhões Pedreira

Luiz Carlos Piva

*Advogados*

Essa diferença essencial entre os fluxos de rendimento e de receita bruta se reflete no processo de conhecimento e quantificação do acréscimo patrimonial que -- segundo o CTN -- é renda tributável:

a) o acréscimo patrimonial bruto resultante do fluxo de rendimento pode ser conhecido e quantificado objetivamente, a partir do fluxo, porque este é, por natureza, pagamento ou transferência de renda (embora o acréscimo de patrimônio líquido possa ser menor em razão de perdas incorridas pelo patrimônio);

b) o acréscimo do patrimônio originário de fluxo de receita bruta não pode ser conhecido a partir do fluxo de receita bruta, que é -- por natureza -- de capital, e não de renda: somente pode ser identificado e quantificado mediante conhecimento do custo dos bens entregues em contrapartida do recebimento do fluxo; ou seja, no ponto de vista -- subjetivo -- do patrimônio que o recebe; e esse recebimento tanto pode ter por efeito acréscimo patrimonial, que é renda, quanto a redução do capital próprio do patrimônio, que é prejuízo.

Receita bruta é, portanto, fluxo de capital que compreende, necessariamente, a reposição no patrimônio dos custos necessários para ganhá-la. A parte da receita bruta correspondente a esses custos tem a mesma natureza da indenização por perda de capital sofrida pelo patrimônio -- não acresce ao patrimônio, mas repõe capital que nele já existia. Por conseguinte, a tributação da receita bruta como se fosse renda é imposto sobre capital, na medida em que incide sobre a reposição, no patrimônio, do capital perdido como condição necessária ao recebimento da receita.

22. O serviço de telefonia é bem imaterial produzido pela companhia operadora, e a remessa relativa ao "Tráfego Sainte" é o preço que a companhia operadora no exterior recebe como contraprestação do serviço de finalização da ligação iniciada por um usuário no Brasil. É, portanto, receita bruta que somente cria acréscimo ao patrimônio da companhia de telefonia na parte em que excede os custos de produção dos serviços. A remessa do já muitas vezes referido "Tráfego Sainte" não pode, segundo a discriminação constitucional do poder tributário, constituir fato gerador de

imposto de renda, e o valor da receita bruta não pode ser definido pela lei como base de cálculo de imposto de renda.

23. Essa análise do conceito constitucional de renda e da natureza da remessa relativa ao "Tráfego Sainte" aplica-se integralmente às conclusões de TITO REZENDE, em 1933, como Diretor da então Delegacia Geral do Imposto de Renda, e às decisões do Conselho de Contribuintes, em 1950 e 1952, a seguir transcritas, fundadas na proposição de que o imposto de renda não incide nas remessas para o exterior de prêmios de seguro porque prêmio de seguro, tal como o "Tráfego Sainte", não é rendimento, mas receita bruta da empresa.

24. Em 1933, TITO REZENDE, como Diretor da antiga Delegacia Geral do Imposto de Renda, aprovou, nos seguintes termos, a interpretação de que o imposto sobre rendimentos de residentes no exterior não incidia sobre remessas de prêmios de seguro:

"A meu ver, os prêmios de seguro pagos a sociedade com sede no estrangeiro não são passíveis do imposto de 8% cobrado por meio de retenção, de que trata o art. 174 do Decreto nº 17.390, de 1926, alterado pelo de nº 21.554, de 1932.

Assim penso porque tais prêmios não representam propriamente "rendimentos". Eles não decorrem diretamente nem do "capital", nem do trabalho e nem deste aliado ao capital.

Quando muito os prêmios de seguro serão uma "receita bruta" para as companhias que os recebem. (...)

Se as companhias a que foram pagos os prêmios em questão tivessem no Brasil agências ou filiais que arrecadassem os prêmios -- dúvida não haveria de que deveria ser taxado o rendimento das sociedades, percebido pelas filiais e produzido no Brasil, rendimento esse em que poderia estar compreendida pelo menos uma parte dos prêmios.

Mas não se verificando semelhante hipótese e desde que os prêmios são pagos diretamente a companhias com sede no exterior, parece que não podem ser taxados na fonte como rendimentos pertencentes a residentes no estrangeiro." ("Revista Fiscal da Legislação Fazendária" (RFLF), Imposto de Renda, 1933/165)

José Luiz Bulhões Pedreira  
Luiz Carlos Piva  
Advogados

Em 18.04.1950 o 1º Conselho de Contribuintes, em Acórdão unânime de nº 29.740 (RFLF 1951/158), decidiu pela não incidência do imposto por considerar que o prêmio não era rendimento, invocando a autoridade TITO REZENDE e com o seguinte fundamento:

"CONSIDERANDO que tais prêmios, que terá de remeter, se referem ao preço pelo qual o segurador, no exterior, responde pelos riscos segurados, não representam rendimentos recebidos no País mas simples parcela da renda bruta das companhias de seguro no estrangeiro, do mesmo modo que o pagamento do preço de importação de uma mercadoria não pode ser considerado rendimento do exportador no estrangeiro."

25. Essa interpretação foi confirmada pelo mesmo 1º Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 36.291, de 11.07.52 (RFLF 1952/795) e adotada pela Divisão do Imposto de Renda pelo ato normativo a seguir transcrito (Ordem de Serviço nº 1, de 03.01.52, publicada no DO de 09.01.52, RFLF 1952/14):

"O Diretor da Divisão do Imposto de Renda, no uso de suas atribuições legais, tendo em vista o que decidiu o Primeiro Conselho de Contribuintes, no acórdão nº 29.740, de 18 de abril de 1951, proferido no recurso nº 26.646 e publicado no Diário Oficial de 24 de julho de 1951 - (Seção IV).

Declara aos Senhores delegados regionais e seccionais do imposto de renda que os prêmios de seguros remetidos para empresas sediadas no exterior e referentes às operações que não encontram cobertura no País ou excedam a capacidade de retenção do mercado nacional, não constituem rendimento e, portanto, não se acham abrangidos pela tributação prevista no art. 97 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 24.239, de 22 de dezembro de 1947."

26. A partir dessa Ordem de Serviço a interpretação da lei ficou pacificada na administração do imposto, e nos 47 anos seguintes não há notícia de ato da administração ou do Conselho de Contribuintes em sentido oposto, ou de qualquer outra manifestação que ponha em dúvida a proposição de que a interpretação adotada pela OS-DIR nº 1/52 continuou a prevalecer até hoje.

José Luiz Bulhões Pedreira  
Luiz Carlos Piva  
Advogados

27. Por esses fundamentos, a lei ordinária ou ato administrativo que declarar as remessas para o exterior para pagamento do denominado "Tráfego Sainte" rendimento sujeito à incidência do imposto de renda em poder das fontes pagadoras será inválido por incompatibilidade com o disposto na Constituição e no Código Tributário Nacional.

28. Essa matéria era pacífica na jurisprudência, havendo, inclusive, súmula do Supremo Tribunal Federal, nº 585, que dispunha:

"Não incide o imposto de renda sobre a remessa de divisas para pagamento de serviços prestados no exterior, por empresa que não opera no Brasil."

Entretanto, o Governo Federal, através do Decreto-lei nº 1.418, de 03.09.1975, pretendeu afastar a orientação jurisprudencial sufragada pela Súmula do STF, dispondo:

"Art. 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, independente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada."

O Decreto-lei nº 1.446, de 13 de fevereiro de 1976, isentou da incidência do imposto determinados serviços prestados no exterior, desde que fossem observadas as condições previstas nesse diploma legal. Além disso, outorgou ao Ministro da Fazenda -- art. 3º -- competência para conceder isenção do imposto "no caso de empreendimentos de relevante interesse nacional aprovados pelo Presidente da República".

Após a edição dessas normas, o TFR baixou a Súmula 174, que dispôs:

"A partir da vigência do Decreto-lei nº 1.418, de 1975, o Imposto de Renda incide na fonte sobre a remessa de divisas para o exterior, em pagamento de serviços técnicos, de assistência técnica, administrativa e semelhantes, ali prestados por empresa estrangeira, sem prejuízo das isenções previstas no Decreto-lei nº 1.446, de 1976."

José Luiz Bulhões Pedreira  
Luiz Carlos Piva  
Advogados

29. O Superior Tribunal de Justiça tem entendido, entretanto, que o Decreto-lei nº 1.446, de 1976, somente é aplicável à remessa de divisas para o exterior para pagamento de "serviços técnicos, de assistência técnica, administrativa e semelhantes", e que no caso de prestação de outros serviços no exterior o imposto de renda na fonte não é devido. Veja-se, por exemplo, o Recurso Especial nº 51.725-7-SP, de 24 de outubro de 1996, ao qual foi dado provimento por unanimidade:

"EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. DECRETOS-LEIS N°s 1.418/75 e 1.446/76. SERVIÇOS DE FORNECIMENTO DE NOTÍCIAS, ARTIGOS ANALÍTICOS E CRÔNICAS ASSINADAS.

I - Não incide imposto de renda sobre a remessa de divisas para o pagamento de "serviços noticiosos" prestados no exterior por empresa que não opera no Brasil, por não se incluírem no conceito de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes", a que se refere o art. 6º do Decreto-lei nº 1.418, de 1975.

II - Recurso Especial conhecido e provido."

No julgamento desse recurso, o Relator, Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, afirma no seu voto:

"Duas são as questões postas no presente recurso especial: a primeira consiste em saber se a Súmula nº 585 do Supremo Tribunal foi superada pelo advento do art. 6º do Decreto-lei nº 1.418, de 1975; e a outra em que se indaga se estão fora do campo de incidência do imposto de renda os serviços que não sejam de caráter técnico, de assistência técnica, administrativa e assemelhados, quando prestados no exterior, entre eles os "serviços noticiosos."

Sobre a primeira questão o meu entendimento, quanto ao seu deslinde, coincide com o sustentado pelo recorrente. (...)"

E, para justificar sua posição o Relator reporta-se ao voto que proferiu no extinto TFR no AMS 94.810-BA, no qual, lê-se:

José Luiz Bulhões Pedreira  
Luiz Carlos Piva  
Advogados

"Aduzo que, quanto à matéria de fundo, o voto que então proferi, na qualidade de Relator originário, foi unanimemente adotado por este Egrégio Colegiado. Naquele ensejo, disse:

"Contudo, ... discordo da tese do citado parecer em prol da inaplicabilidade da Súmula nº 585 do excelso Pretório, a partir da vigência do Decreto-lei nº 1.418/75, cujo art. 6º dispõe:

.....

A meu ver, o transcrito preceito só se refere a rendimentos de serviços técnicos cuja fonte de produção esteja localizada no Brasil.

Outra interpretação violaria o princípio da territorialidade fiscal, pois a exigência do Fisco estaria a coagir a quem paga e não a quem recebe o rendimento no exterior.

Na verdade, o de que se cuida, no caso, é de importação de serviços, prestados exclusivamente no exterior e por empresa lá sediada, que não possui dependência no Brasil."

30. No entendimento do Relator, portanto, o imposto não seria devido por duas razões, ambas fundamentais. A primeira, porque o Decreto-lei nº 1.418, de 1975, não teria invalidado a Súmula nº 585 do STF, e, de conseguinte, não incidiria imposto de renda na fonte nas remessas para pagamento de quaisquer serviços executados exclusivamente no exterior; a segunda, porque, ainda que se admitisse que o referido decreto-lei tivesse invalidado a Súmula nº 585 do STF, o seu art. 6º somente seria aplicável aos serviços referidos na norma, ou seja, "de caráter técnico, de assistência técnica, administrativa e assemelhados".

### **RESPOSTA ÀS QUESTÕES DA CONSULTA**

Com esses fundamentos, assim respondemos às questões da consulta:

1ª) A legislação do imposto de renda não prevê a incidência do imposto na fonte sobre remessa para o exterior para pagamento do denominado "Tráfego Sainte".

José Luiz Bulhões Pedreira  
Luiz Carlos Piva  
*Advogados*

2<sup>a</sup>) A norma complementar da legislação tributária que venha estabelecer a incidência do imposto sobre essas remessas para o exterior não será aplicável a fatos geradores anteriores à sua entrada em vigor.

3<sup>a</sup>) As remessas feitas pela CONSULENTE a sociedade de telefonia com sede no exterior, para pagamento dos serviços de finalização de ligações internacionais denominadas de "Tráfego Sainte", não são rendimentos e, portanto, não estão sujeitas à incidência do imposto de renda a ser retido na fonte pela CONSULENTE.

É o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 26 de novembro de 1999