



Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

**APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0024461-74.2005.4.03.6100/SP**

**2005.61.00.024461-1/SP**

**RELATOR** : Desembargador Federal CARLOS MUTA  
**APELANTE** : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)  
**ADVOGADO** : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA  
**APELADO** : INTER PARTNER ASSISTANCE PRESTADORA DE  
SERVICOS DE ASSISTENCIA 24 HORAS LTDA  
**ADVOGADO** : LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTO  
**REMETENTE** : JUIZO FEDERAL DA 17 VARA SAO PAULO Sec Jud SP

## RELATÓRIO

Trata-se de apelação e remessa oficial, em ação declaratória de inexigibilidade do IRRF, incidente sobre remessas ao exterior de pagamentos de honorários por serviços de coordenação de atendimentos emergenciais prestados por empresas estrangeiras a turistas brasileiros.

Alegou a autora, em suma, que: **(1)** "não obstante a legislação brasileira atualmente em vigor estabelecer a incidência do imposto de renda na fonte no que tange aos rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas sediadas no exterior, provenientes da prestação dos serviços à fonte pagadora brasileira, a autora entende, segundo interpretação dos Tratados Internacionais para Evitar a Dupla Tributação - TDTs firmados com a Alemanha (neste caso, o TDT Brasil/Alemanha foi recentemente denunciado pela Alemanha, estando o objeto da presente ação, quanto a este país, limitado aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2005), Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Espanha, França, Itália, Japão, Portugal e República Tcheca, que mencionados rendimentos sujeitam-se, exclusivamente, à tributação nos aludidos países" (f. 04); **(2)** tem legitimidade para figurar no pólo ativo da ação; **(3)** "o caso em análise encontra-se restrito à tributação de rendimentos derivados de prestação de serviços realizados sem transferência de tecnologia, excluídos quaisquer questionamentos sobre a aplicação dos artigos 708 e 710 do RIR/99, os quais tratam respectivamente de serviços de assistência técnica e de 'royalties'" (f. 07); **(4)** os tratados e convenções internacionais em matéria tributária prevalecem sobre a legislação interna; **(5)** o Ato Declaratório 1/2000, no que dispõe que os rendimentos de prestação de serviços, sem transferência de tecnologia, sujeitam-se à retenção na fonte, nos termos do artigo 685, II, "a", do RIR/99, é ilegal e inconstitucional, principalmente porque "em se tratando de lucros de empresas, não cabe ao Estado de fonte (no caso, o Brasil) tributá-los, mas tão-somente ao





Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

*Estado de residência que detém competência exclusiva para tanto; há exceção caso a empresa estrangeira detenha um estabelecimento permanente no Brasil, e os serviços fossem prestados por intermédio deste mesmo estabelecimento, ao qual seria imputado o rendimento"* (f. 13), o que não ocorre na espécie, já que as empresas não possuem estabelecimentos no Brasil; **(6)** os rendimentos das empresas estrangeiras são partes integrantes de seu lucro, sujeito à disciplina do artigo VII das Convenções (equivalente ao artigo V da Convenção Brasil-Japão), que determina a tributação exclusiva no seu estado de residência, carecendo de legitimidade, conseqüentemente, a pretensão da ré.

A r. sentença extinguiu o processo, sem exame do mérito, nos termos do artigo 267, I e VI, do CPC (f. 316/22).

Apelou a autora, alegando sua legitimidade ativa, e reiterando, no mérito, os termos da inicial (f. 329/64).

Foi deferido o pedido de expedição de ofício ao Banco Itaú, com vistas à transferência dos valores, recolhidos a título de imposto de renda, para a conta judicial 1181.635.2385 da CEF (f. 417).

Subiram os autos e a 3ª Turma, na sessão de 12/03/2009, decidiu pela legitimidade ativa da apelante, e determinou o retorno dos autos ao Juízo de origem (f. 459/66).

Foi proferida nova sentença, no sentido da procedência do pedido, fixada a verba honorária em 10% sobre o valor atualizado da causa (f. 601/09).

Apelou a PFN, alegando, em suma, que: **(1)** a análise dos Tratados firmados entre o Brasil e Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Espanha, Itália, Japão, Portugal, República Tcheca, revela que as remessas dos valores ao exterior são "*rendimentos não expressamente mencionados*", situação que gera a incidência do imposto sobre a renda, nos termos do Ato Declaratório Normativo COSIT 01/2000; e **(2)** se não por isso, partindo do princípio de que não há hierarquia entre tratados e leis ordinárias, aplica-se à espécie o artigo 7º da Lei 9.779/1999.

Com contrarrazões, vieram os autos a esta Corte.

Dispensada a revisão, na forma regimental.





**Poder Judiciário**  
**TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO**

É o relatório.



"Documento eletrônico assinado digitalmente pelo(a) **Desembargador Federal CARLOS MUTA**, nos termos do art. 1º, §2º, III, "a" da Lei nº 11.419 de 19/12/2006 combinado com a Medida Provisória nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. A autenticidade do documento pode ser conferida no site <http://www.trf3.jus.br/processos/verifica.php> informando o código verificador **1752154v4**."





Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

**APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0024461-74.2005.4.03.6100/SP**

	<b>2005.61.00.024461-1/SP</b>
<b>RELATOR</b>	: Desembargador Federal CARLOS MUTA
<b>APELANTE</b>	: Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
<b>ADVOGADO</b>	: JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA
<b>APELADO</b>	: INTER PARTNER ASSISTANCE PRESTADORA DE SERVICOS DE ASSISTENCIA 24 HORAS LTDA
<b>ADVOGADO</b>	: LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTO
<b>REMETENTE</b>	: JUIZO FEDERAL DA 17 VARA SAO PAULO Sec Jud SP

**VOTO**

Senhores Desembargadores, discutiu-se inexigibilidade de imposto de renda sobre remessas ao exterior de pagamentos de honorários por serviços de coordenação de atendimentos emergenciais prestados por empresas estrangeiras a turistas brasileiros.

A controvérsia envolve a pretensão do contribuinte de não tributar na fonte rendimentos destinados ao exterior, conforme tratados internacionais, o que é contestado pelo Fisco, que invoca a legislação interna.

De plano, coloca-se a exame, portanto, a questão da validade e da eficácia de tratados internacionais em relação ao direito interno, quando presente antinomia normativa.

A propósito da hierarquia normativa, decidiu a Suprema Corte que tratados internacionais, regularmente incorporados ao direito nacional, não têm superioridade hierárquica sobre a legislação interna, assim a definição da norma a prevalecer, em caso de antinomia, sujeita-se à verificação da efetiva revogação, ou não, da anterior pela posterior.

A propósito, a ementa na EXT 662, Rel. Min. CELSO DE MELLO:

***"EXTRADIÇÃO - CRIMES DE CORRUPÇÃO PASSIVA E DE CONCUSSÃO - DISCUSSÃO SOBRE MATÉRIA PROBATÓRIA - INADMISSIBILIDADE - DERROGAÇÃO, NESTE PONTO, DO CÓDIGO BUSTAMANTE (ART.365, 1, IN FINE), PELO ESTATUTO DO ESTRANGEIRO - PARIDADE NORMATIVA ENTRE LEIS***





Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

**ORDINÁRIAS BRASILEIRAS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS - PROCESSO EXTRADICIONAL REGULARMENTE INSTRUÍDO - JURISDIÇÃO PENAL DO ESTADO REQUERENTE SOBRE OS ILÍCITOS ATRIBUÍDOS AOS EXTRADITANDOS - JULGAMENTO DA CAUSA PENAL, NO ESTADO REQUERENTE, POR TRIBUNAL REGULAR E INDEPENDENTE - RECONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO PENAL EXTRAORDINÁRIA CONCERNENTE AO DELITO DE CORRUPÇÃO PASSIVA - ACOLHIMENTO PARCIAL DA POSTULAÇÃO EXTRADICIONAL UNICAMENTE QUANTO AO CRIME DE CONCUSSÃO - PEDIDO DEFERIDO EM PARTE. CÓDIGO BUSTAMANTE - ESTATUTO DO ESTRANGEIRO - O Código Bustamante - que constitui obra fundamental de codificação do direito internacional privado - não mais prevalece, no plano do direito positivo interno brasileiro, no ponto em que exige que o pedido extradicional venha instruído com peças do processo penal que comprovem, ainda que mediante indícios razoáveis, a culpabilidade do súdito estrangeiro reclamado (art. 365, 1, in fine). O sistema de contenciosidade limitada - adotado pelo Brasil em sua legislação interna - não autoriza, em tema de extradição passiva, que se renove, no âmbito do processo extradicional, o litígio penal que lhe deu origem, nem que se proceda ao reexame de mérito concernente aos atos de persecução penal praticados no Estado requerente. Precedentes: RTJ 73/11 - RTJ 139/470 - RTJ 140/436 - RTJ 141/397 - RTJ 145/428. PARIDADE NORMATIVA ENTRE LEIS ORDINÁRIAS BRASILEIRAS E TRATADOS INTERNACIONAIS - Tratados e convenções internacionais - tendo-se presente o sistema jurídico existente no Brasil (RTJ 83/809) - guardam estrita relação de paridade normativa com as leis ordinárias editadas pelo Estado brasileiro. A normatividade emergente dos tratados internacionais, dentro do sistema jurídico brasileiro, permite situar esses atos de direito internacional público, no que concerne à hierarquia das fontes, no mesmo plano e no mesmo grau de eficácia em que se posicionam as leis internas do Brasil. A eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno brasileiro somente ocorrerá - presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico -, não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (lex posterior derogat priori) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes. EXTRADIÇÃO E PRESCRIÇÃO PENAL - Não se concederá a extradição quando estiver extinta a punibilidade do extraditando pela consumação da prescrição penal, seja nos termos da lei brasileira, seja segundo o ordenamento**





Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

*positivo do Estado requerente. A satisfação da exigência concernente à dupla punibilidade constitui requisito essencial ao deferimento do pedido extradicional. Com a consumação da prescrição penal extraordinária pertinente ao delito de corrupção passiva, reconhecida nos termos da legislação criminal peruana, inviabilizou-se - no que concerne a essa específica modalidade de crime contra a Administração Pública - a possibilidade de deferimento da postulação extradicional."*

No caso, a autora instruiu a ação com os acordos destinados a evitar a dupla tributação, em matéria de imposto de renda e capital, firmados pelo Brasil com: Alemanha (Decreto Legislativo 92/75 - f. 84/102), Argentina (Decreto Legislativo 74/81 - f. 103/119v), Áustria (Decreto Legislativo 95/75 - f. 120/136), Bélgica (Decreto Legislativo 76/72 - f. 137/154v), Canadá (Decreto Legislativo 28/85 - f. 155/164v), Chile (Decreto Legislativo 331/03 - f. 165/185), Espanha (Decreto Legislativo 76.975/76 - f. 185/201v), França (Decreto Legislativo 87/71 - f. 202/218), Itália (Decreto Legislativo 77/79 - f. 219/237), Japão (Decreto Legislativo 43/67 - f. 238/252), Portugal (Decreto Legislativo 188/01 - f. 253v/271v), e República Tcheca e Eslováquia (Decreto Legislativo 11/90 - f. 272/280).

O artigo 7º dos tratados firmados (5º, no celebrado com o Japão), prevê essencialmente o seguinte:

**"Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.**

***Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.***





Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

*No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos do presente acordo, as disposições desses artigos não serão afetadas pelo presente artigo."*

Para defender a incidência do imposto de renda, em casos que tais, a PFN invocou o Ato Declaratório Normativo COSIT 01/2000, e o artigo 7º da Lei 9.779/1999.

Dispõe o primeiro, no que ora releva: *"I - As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o artigo 685, II, alínea 'a', do Decreto nº 3.000/99; II - Nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados, e, conseqüentemente, são tributados na forma do item I, o que se dará também na hipótese de a convenção não contemplar esse artigo"*.

Primeiramente, ato normativo da Administração não cria hipótese de incidência fiscal e, além disso, a situação nela disciplinada refere-se apenas a serviços técnicos, não equivalentes aos que são discutidos na presente ação. Já o **artigo 7º da Lei 9.779/1999** estabelece que **"os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento"**.

Não houve revogação dos tratados internacionais pelo artigo 7º da Lei 9.779/1999, pois o tratamento tributário genérico, dado pela lei nacional, às remessas a prestadores de serviços domiciliados no exterior, qualquer que seja o país em questão, não exclui o específico, contemplado em lei convencional, por acordos bilaterais. Embora a lei posterior possa revogar a anterior ("*lex posterior derogat priori*"), o princípio da especialidade ("*lex specialis derogat generalis*") faz prevalecer a lei especial sobre a geral, ainda que esta seja posterior, como ocorreu com a Lei 9.779/1999.





Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

Os acordos internacionais valem entre os respectivos subscritores e, assim, têm caráter de lei específica, que não é revogada por lei geral posterior, daí porque a solução do caso concreto encontra-se, efetivamente, em estabelecer e compreender o exato sentido, conteúdo e alcance da legislação convencional, a que se referiu a inicial. Esta interpretação privilegia, portanto, o entendimento de que, embora não haja hierarquia entre tratado e lei interna, não se pode revogar lei específica anterior com lei geral posterior. Ademais, estando circunscritos os efeitos de tratados às respectivas partes contratantes, possível e viável o convívio normativo da lei convencional com a lei geral, esta para todos os que não estejam atingidos pelos tratados, firmados com o objetivo de evitar a dupla tributação. Se isto fere a isonomia, a eventual inconstitucionalidade deve ser discutida por parte de quem foi afetado pela lei nova que, ao permitir a retenção pela fonte no Brasil, abriu caminho para a dupla oneração do prestador de serviço com domicílio no exterior.

Todos os tratados referem-se a "**lucros**", porém resta claro, a partir dos textos respectivos, que a expressão remete, tecnicamente, ao conceito que, na legislação interna, equivale a **rendimento ou receita**, tanto assim que as normas convencionais estipulam que **"No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados"**.

Despesas e encargos são deduzidos da receita ou rendimento a fim de permitir a apuração do lucro, logo o que os tratados excluíram da tributação, no Estado pagador, que contratou a prestação de serviços no exterior, não é tão-somente o lucro, até porque o respectivo valor não poderia ser avaliado por quem simplesmente faz a remessa do pagamento global. O que os tratados excluíram da tributação no Brasil, para evitar a dupla incidência, foi o rendimento auferido com a prestação do serviço para que, no Estado de prestação, ou seja, no exterior, seja promovida a sua tributação, garantida ali, conforme a legislação respectiva, a dedução de despesas e encargos.

Desse modo, não existe espaço para invocar a aplicação dos artigos 21, 22 ou 23, conforme cada um dos tratados examinados, em prejuízo ao que dispõem os artigos 5º ou 7º, para assim estabelecer a aplicação da lei interna, que prevê tributação, pela fonte pagadora no Brasil, de pagamentos, com remessa de valores a prestadoras de serviços, exclusivamente domiciliadas no exterior.







Poder Judiciário  
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

Ante o exposto, nego provimento à apelação e à remessa oficial.



"Documento eletrônico assinado digitalmente pelo(a) **Desembargador Federal CARLOS MUTA**, nos termos do art. 1º, §2º, III, "a" da Lei nº 11.419 de 19/12/2006 combinado com a Medida Provisória nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. A autenticidade do documento pode ser conferida no site <http://www.trf3.jus.br/processos/verifica.php> informando o código verificador **1752153v6**."

