

**PODER JUDICIÁRIO****TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO****APELAÇÃO CÍVEL Nº 0008824-26.2014.4.03.6114/SP**

2014.61.14.008824-6/SP

RELATOR : Desembargador Federal FÁBIO PRIETO  
APELANTE : MONDIAL SERVICOS LTDA  
ADVOGADO : SP135089A LEONARDO MUSSI DA SILVA e outro(a)  
APELANTE : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : SP000006 MARGARETH ANNE LEISTER E MARIA DA CONCEICAO  
MARANHÃO PFEIFFER  
APELADO(A) : OS MESMOS  
No. ORIG. : 00088242620144036114 3 Vr SAO BERNARDO DO CAMPO/SP

**EMENTA**

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - NÃO INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE REMUNERAÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR EMPRESA ESTRANGEIRA - ACORDO INTERNACIONAL QUE VISA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO.

1. Desistência recursal parcial homologada (artigo 998, do Código de Processo Civil).
2. A empresa francesa que presta serviço a tomador nacional não se sujeita à tributação no Brasil, nos termos do artigo VII, da Convenção Internacional Brasil-França, promulgada pelo Decreto nº 70.506/1972. Os contratos colacionados referem-se a prestação de serviços que não implicam transferência de tecnologia.
3. Os valores remetidos ao exterior, em decorrência dos referidos contratos, integram o conceito de "lucro" da empresa estrangeira. Devem ser tributados no país sede da prestadora. Precedente do Superior Tribunal de Justiça.
4. O fato de as empresas envolvidas integrarem o mesmo grupo econômico, sendo a prestadora dos serviços sócia majoritária da tomadora, não impede, a princípio, a aplicação da regra, porquanto não verificada situação que configure residência permanente no país.
5. A segurança alcança as relações jurídicas efetivamente provadas na ação mandamental, não podendo ser ampliada, indistintamente, para abarcar supostos contratos não colacionados pela impetrante. O mandado de segurança demanda instrução probatória documental no momento do ajuizamento da ação.
6. Apelações e remessa necessária desprovidas.

**ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento às apelações e à remessa necessária, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 06 de junho de 2019.

**LEONEL FERREIRA**

**Juiz Federal Convocado**

---

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): JOSE EDUARDO DE ALMEIDA LEONEL FERREIRA:10210  
Nº de Série do Certificado: 11DE18050952913B  
Data e Hora: 07/06/2019 15:28:44

---

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 0008824-26.2014.4.03.6114/SP**

2014.61.14.008824-6/SP

RELATOR : Desembargador Federal FÁBIO PRIETO  
APELANTE : MONDIAL SERVICOS LTDA  
ADVOGADO : SP135089A LEONARDO MUSSI DA SILVA e outro(a)  
APELANTE : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : SP000006 MARGARETH ANNE LEISTER E MARIA DA CONCEICAO  
MARANHAO PFEIFFER  
APELADO(A) : OS MESMOS  
No. ORIG. : 00088242620144036114 3 Vr SAO BERNARDO DO CAMPO/SP

**RELATÓRIO**

Trata-se de mandado de segurança destinado a viabilizar o afastamento do imposto de renda retido na fonte, decorrente de remessa de valores a empresa estrangeira, por serviços prestados a pessoa jurídica nacional.

A r. sentença (fls. 132/136-verso) julgou parcialmente procedente o pedido inicial, para declarar a não sujeição ao IRRF, exclusivamente, quanto aos pagamentos decorrentes dos contratos de prestação de serviços celebrados com empresas estrangeiras colacionados à ação mandamental, que não envolveram transferência de tecnologia. Reconheceu a ilegitimidade ativa da impetrante quanto ao pedido de compensação do indébito.

Nas razões de apelação (fls. 143/166), a impetrante sustenta a legitimidade ativa, para pleitear a compensação. Requer a reforma da r. sentença, para que se reconheça o direito pleiteado em relação a contratos celebrados com outras empresas, ao argumento de que os contratos foram colacionados a título exemplificativo.

Apelação da União Federal (fls. 184/196-verso), na qual sustenta que os valores pagos à empresa estrangeira não se enquadram no conceito de "lucro" e, portanto, atraem a regra específica de tributação na sede da fonte pagadora, prevista no artigo XIV do acordo internacional, atinente a serviços prestados por profissionais independentes.

Contrarrazões (fls. 177/182; 200/223).

Pedido de desistência da impetrante quanto à compensação do indébito (fl. 183).

Manifestação da Procuradoria Regional da República (fls. 227/230).

É o relatório.

**LEONEL FERREIRA**  
**Juiz Federal Convocado**

---

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): JOSE EDUARDO DE ALMEIDA LEONEL FERREIRA:10210  
Nº de Série do Certificado: 11DE18050952913B  
Data e Hora: 07/06/2019 15:28:37

---

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 0008824-26.2014.4.03.6114/SP**

2014.61.14.008824-6/SP

RELATOR : Desembargador Federal FÁBIO PRIETO  
APELANTE : MONDIAL SERVICOS LTDA  
ADVOGADO : SP135089A LEONARDO MUSSI DA SILVA e outro(a)  
APELANTE : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : SP000006 MARGARETH ANNE LEISTER E MARIA DA CONCEICAO  
MARANHÃO PFEIFFER  
APELADO(A) : OS MESMOS  
No. ORIG. : 00088242620144036114 3 Vr SAO BERNARDO DO CAMPO/SP

**VOTO**

Fl. 183: homologo a desistência parcial, nos termos do artigo 998, do Código de Processo Civil.

Quanto ao mais, a Lei Federal nº. 12.016/2009:

*"Art. 14. Da sentença, denegando ou concedendo o mandado, cabe apelação.*

*§ 1º. Concedida a segurança, a sentença estará sujeita obrigatoriamente ao duplo grau de jurisdição."*

A norma especial prevalece sobre a regra geral.

No caso concreto, a r. sentença concedeu a segurança.

A remessa oficial é cabível.

A empresa francesa que presta serviço a tomador nacional não se sujeita à tributação no Brasil, nos termos do artigo VII, da Convenção Internacional Brasil-França, promulgada pelo Decreto nº 70.506/1972:

#### *ARTIGO VII*

##### *Lucros das empresas*

*1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados 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 desse modo, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento permanente.*

A disposição específica, assegurada em tratado internacional, prevalece sobre o artigo 7º, da Lei Federal nº 9.779/1999 - norma geral tributária de direito interno -, nos termos do artigo 98, do Código Tributário Nacional.

Os contratos colacionados, autuados em apenso, referem-se a prestação de serviços que não implicam transferência de tecnologia.

Os valores remetidos ao exterior, em decorrência dos referidos contratos, integram o conceito de "lucro" da empresa estrangeira. Devem ser tributados no país sede da prestadora.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

*TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.*

*1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado", deixou de recolher o imposto de renda na fonte.*

*2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de "lucro da empresa estrangeira", previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência. Assim, concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil - o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte -, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, verbis: "Os rendimentos de um residente de*

- um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado".*
- 3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o "lucro da empresa estrangeira", serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.*
- 4. O termo "lucro da empresa estrangeira", contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao "lucro real", do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está - e estará sempre - sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.*
- 5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada - e portanto, definitiva - do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.*
- 6. Portanto, "lucro da empresa estrangeira" deve ser interpretado não como "lucro real", mas como "lucro operacional", previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como "o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica", aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.*
- 7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.*
- 8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.*
- 9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.*
- 10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.*
- 11. Recurso especial não provido.*  
*(REsp 1161467 / RS, Relator Ministro CASTRO MEIRA, Segunda Turma, julgado em 17/05/2012, DJe 01/06/2012)*

O fato de as empresas envolvidas integrarem o mesmo grupo econômico, sendo a prestadora dos serviços sócia majoritária da tomadora, não impede, a princípio, a aplicação da regra, porquanto não verificada situação que configure residência permanente no país.

A jurisprudência desta Corte:

**DIREITO TRIBUTÁRIO. TRATADO INTERNACIONAL BRASIL-FRANÇA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONCESSÃO DE GARANTIA. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE GARANTIA. REMUNERAÇÃO. REMESSA AO EXTERIOR. ENQUADRAMENTO LEGAL. RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. CONCEITO DE LUCRO DE EMPRESA ESTRANGEIRA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. PREVALÊNCIA DA NORMA INTERNACIONAL. RECURSO DE APELAÇÃO PROVIDO.**

1 - Os tratados internacionais, em matéria tributária, desde que ratificados e incorporados ao sistema jurídico interno por Decretos Legislativos, assumem, hierarquicamente, a mesma posição da lei ordinária, devendo haver compatibilidade entre as suas regras e as constantes do ordenamento jurídico. Ressalvada a hipótese do §3º, do art. 5º, da CF/1988, a jurisprudência do STF é pacífica no sentido de que, após regular incorporação ao direito interno, o tratado internacional adquire a posição idêntica à de uma lei ordinária.

2 - Em regra, os acordos internacionais, para evitar a dupla tributação, atribuem o poder de tributar a renda ao Estado em cujo território os rendimentos foram produzidos (critério da fonte produtora) ou em cujo território foi obtida a disponibilidade econômica ou jurídica (critério da fonte pagadora), conforme a natureza do rendimento.

3 - Na espécie, foi proposta ação visando a declaração de não-incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte em operações de remessas internacionais a título de remunerações pagas pelo autor para instituições financeiras do grupo BNPP, assegurando-se exclusivamente à França a competência para a tributação de tais rendimentos, com o argumento de que se enquadram no art. 7º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em matéria de Impostos sobre o Rendimento celebrado entre Brasil e França, conforme Decreto nº 70.506/1972.

**4 - Empresas estrangeiras sem estabelecimento permanente no país (dependência, sucursal ou filial) não estão sujeitas a pagar imposto de renda sobre o lucro. Logo, as empresas estrangeiras com estabelecimento permanente no Brasil podem ser tributadas, cumulativamente, pelos países signatários da Convenção.**

**5 - Nos autos não há elementos suficientes que comprovem efetivamente que o autor exerça atividades em nome da sociedade residente na França e tampouco que seja uma filial, embora pertençam ao mesmo grupo empresarial. Ademais, para a jurisprudência, não basta, para a caracterização de "Estabelecimento Permanente" que uma empresa seja controladora de pessoa jurídica com domicílio no outro Estado.**

6 - Sob outro aspecto, se os valores remetidos por uma empresa situada no país à empresa estrangeira não se enquadrarem em alguma categoria específica referida pela Convenção, serão tributáveis no Brasil. Já quanto aos rendimentos que são expressamente mencionados nas convenções, em tese somente na categoria "lucro" poder-se-ia enquadrar o valor pago pela empresa brasileira às estrangeiras, em virtude da prestação de serviços no exterior. Caso se admita a retenção antecipada do imposto na fonte pagadora, restaria inviabilizada eventual restituição que se fizer necessária.

7 - Lucro, conforme delineado pela legislação brasileira, abrange os subconceitos de lucro operacional e lucro real (Decreto-Lei nº 1.598/1977, artigos 6º e 11), compondo-se da diferença entre a receita bruta operacional, obtida pela impetrante com a prestação dos serviços e os custos incorridos para sua realização.

8 - Os rendimentos obtidos pela empresa estrangeira com a prestação de serviços à contratante nacional, examinados à luz da legislação brasileira, integram o lucro daquela situada no exterior, respeitada, para tal conclusão, a sistemática específica de apuração do lucro tributável, com sua previsão de adições e exclusões, que não desnatura como rendimento (porque receita operacional) componente do lucro aquele valor recebido em pagamento. Nesse contexto, a remessa de rendimentos para o exterior para fins de pagamento por serviços prestados por empresa estrangeira constitui despesa para a empresa remetente e não rendimento.

9 - Está certo que rendimento operacional auferido pela prestação do serviço não é lucro, todavia, é parcela componente deste, integrando o lucro do exercício. Quando a convenção internacional refere-se a lucro, abrange toda a receita ou rendimento que o integra conceitualmente. Assim, a receita operacional, de que é parte o valor recebido em pagamento da prestação de serviços, integra o lucro. Diante disso, não há como dizer que não deva ser considerada no art. 7º da Convenção Brasil-França.

10 - A prevalência dos tratados internacionais tributários decorre não do fato de serem normas internacionais, e muito menos de qualquer relação hierárquica, mas de serem especiais em relação às normas internas. No caso, o art. VII da Convenção Brasil - França deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei nº 9.779/1999, já que a norma internacional é especial e deve ser aplicada.

11 - Recurso de apelação provido.

(APELAÇÃO CÍVEL 0002035-92.2010.4.03.6100, Terceira Turma, Relator Desembargador Federal ANTONIO CEDENHO, julgado em 01/12/2016, e-DJF3 Judicial 1 DATA:12/12/2016)

De outro lado, a segurança alcança as relações jurídicas efetivamente provadas na ação mandamental, não podendo ser ampliada, indistintamente, para abarcar supostos contratos não colacionados pela impetrante, como pleiteado em apelação.

O mandado de segurança demanda instrução probatória documental no momento do ajuizamento da ação.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

*"AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. RETENÇÃO DE CRÉDITOS EM RAZÃO DE FALHA NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO CONTRATADO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO NÃO DEMONSTRADO DE PLANO. DILAÇÃO PROBATÓRIA. NÃO CABIMENTO. AGRAVO NÃO PROVIDO.*

*1- A proteção jurisdicional que se postula por meio da ação mandamental tem sua deferibilidade submetida à verificação da presença de direito líquido e certo, ou seja, direito que se apresenta manifesto de plano na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercido no momento da impetração. Tal requisito é de mister relevância para o seu reconhecimento e exercício, já que o mandado de segurança não comporta dilação probatória.*

*2- Não é possível aferir, na via eleita, a ilegalidade da retenção dos créditos determinada pela parte recorrida, em razão de falha na prestação do serviço objeto do Contrato de Prestação de Serviços nº 98/2009 firmado entre a empresa recorrente e o Estado do Rio Grande do Sul, porquanto a verificação da adequada prestação dos serviços - que ensejaria a ilegalidade da retenção de créditos - não prescinde de dilação probatória, o que incompatível com a via eleita, que exige prova pré-constituída.*

*3- Agravo regimental não provido."*

*(AgRg no RMS 47.035/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2015, DJe 27/08/2015).*

*"ADMINISTRATIVO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PENSÃO ESPECIAL. FUNDO DE RESERVA. LEI N.º 7.301/73. FILHAS DE MAGISTRADO. VIÚVA E DIVORCIADA. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA DA DEPENDÊNCIA ECONÔMICA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. DIREITO LÍQUIDO E CERTO NÃO DEMONSTRADO.*

*1. É cediço que, por não se admitir dilação probatória em sede mandamental, a prova deve ser pré-constituída, com demonstração inequívoca do direito líquido e certo invocado.*

*2. No caso dos autos, não é possível a reforma do acórdão recorrido, que acertadamente denegou a ordem em face da ausência de provas irrefutáveis, que demonstrem, de plano, o direito vindicado pelas Impetrantes.*

*3. Recurso ordinário desprovido."*

*(RMS 16.876/RJ, Rel. Ministra LAURITA VAZ, QUINTA TURMA, julgado em 15/08/2006, DJ 11/09/2006, p. 312).*

A negativa de extensão da segurança, pelo digno Juízo de primeiro grau, a contratos cuja existência não foi efetivamente comprovada não implicou negativa de prestação jurisdicional ou julgamento "citra petita".

Por estes fundamentos, **nego provimento** às apelações e à remessa necessária.

É o voto.

**LEONEL FERREIRA**  
**Juiz Federal Convocado**

---

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): JOSE EDUARDO DE ALMEIDA LEONEL FERREIRA:10210

Nº de Série do Certificado: 11DE18050952913B

Data e Hora: 07/06/2019 15:28:40

---