



Poder Judiciário
JUSTIÇA FEDERAL
Seção Judiciária do Paraná
4ª Vara Federal de Curitiba

Av. Anita Garibaldi, 888, 4º andar - Bairro: Cabral - CEP: 80540-400 - Fone: (41)3210-1761 - www.jfpr.jus.br - Email: prctb04@jfpr.jus.br

MANDADO DE SEGURANÇA Nº 5061838-16.2024.4.04.7000/PR

IMPETRANTE: ---.

IMPETRADO: DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - UNIÃO - FAZENDA NACIONAL - CURITIBA

SENTENÇA

1 - RELATÓRIO

Trata-se de mandado de segurança porposto por --- em face do Delegado da Receita Federal do Brasil - UNIÃO - FAZENDA NACIONAL - Curitiba, objetivando:

- a) *não se sujeitar ao recolhimento do IRRF sobre as remessas aos países que possuem acordo de bitributação com o Brasil, relativos a contratos que não envolvam a transferência de tecnologia, e que estejam sujeitas à sua incidência com base no art. 7º da Lei nº 10.332/01, art. 3º da MP 2.159-70/01, art. 767 do Decreto nº 9.580/18 e art. 17 da IN SRF 1455/14;*
- b) *Caso assim não se entenda, requer seja reconhecido o direito da Impetrante de não recolher o IRRF sobre as remessas para a França, Suécia e Bélgica, países cujos tratados firmados com o Brasil que não equiparam os serviços técnicos / assistência técnica à royalties, razão pela qual o lucro deve ser tributado no Países de destino, nos termos do art. 7º dos tratados internacionais ('Lucro das Empresas'), nos termos do entendimento do STJ no REsp nº 1.161.467/RS;*
- c) *Ad argumentandum tantum, caso não se entenda pela inconstitucionalidade total da exigência, requer-se, ao menos, que seja reconhecido o direito da Impetrante de excluir a CIDE da base de cálculo do IRRF nos casos de gross up da base da remuneração, uma vez: (c.1) a base de cálculo do referido imposto é a remuneração enviada ao exterior e a CIDE suportada pela Impetrante não se caracteriza como tal; e (c.2) inexistente previsão legal que subsidie tal exigência.*
- d) *Em qualquer hipótese, compensar os valores indevidamente recolhidos desde os 5 anos anteriores ao ajuizamento da ação até o trânsito em julgado (arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96), nos termos das Súmulas nº 213 e 461/STJ, com os tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, inclusive contribuições previdenciárias e de terceiros (arts. 2º, 3º e 26-A da Lei nº 11.457/07), devidamente atualizados pela SELIC (art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95).*

Pleiteia a concessão de liminar: "1) para que a Impetrante não seja compelida a recolher o IRRF sobre todas as remessas aos países que possuem acordo de bitributação com o Brasil, relativos a contratos que não envolvam a transferência de tecnologia, e que estejam sujeitas à sua incidência com base no art. 7º da Lei nº 10.332/01, art. 3º da MP 2.159-70/01, art. 767 do Decreto nº 9.580/18 e art. 17 da IN SRF 1455/14, até o julgamento definitivo do writ; 2) Caso assim não se entenda, requer seja concedida a liminar para que a

Impetrante não seja compelida a recolher o IRRF sobre as remessas para a França, Suécia e Bélgica, países cujos tratados firmados com o Brasil que não equiparam os serviços técnicos / assistência técnica à royalties, razão pela qual o lucro deve ser tributado no Países de destino, nos termos do art. 7º dos tratados internacionais ('Lucro das Empresas'), nos termos do entendimento do STJ no REsp nº 1.161.467/RS".

Narra na exordial que é sociedade empresarial que atua no apoio à extração de petróleo e gás natural e na fabricação de máquinas para a indústria de oil & gas. Celebra contratos com empresas no exterior para prestação de serviços técnicos, administrativos e de assistência técnica, sem transferência de tecnologia, em países que possuem tratados com o Brasil para evitar a bitributação. Contudo, tem sido obrigada a recolher IRRF à alíquota de 15%, conforme legislação vigente, o que considera inconstitucional e ilegal por violar tratados internacionais e dispositivos da CF/88 e do CTN.

Destaca que o fenômeno da bitributação internacional ocorre quando o mesmo fato gerador é tributado por dois ou mais países, prejudicando a competitividade econômica e impactando negativamente as economias e receitas estatais. Para evitar essa duplicidade, países firmam acordos internacionais baseados na Convenção Modelo da OCDE, que estabelece a tributação do lucro no país de origem do prestador do serviço (art. 7º).

Afirma que, embora o Brasil seja signatário de diversos tratados internacionais, a Receita Federal tem resistido à plena aplicação do art. 7º. Atualmente, estaria restringindo o alcance dos tratados com o Ato Declaratório Interpretativo nº 05/14, equiparando serviços técnicos e de assistência técnica a royalties.

O pedido liminar foi indeferido pela decisão do evento 9.

Notificada, a autoridade impetrada prestou informações no evento 15 alegando que a causa de pedir



articulada pela impetrante não conduz a nenhuma ilegalidade ou inconstitucionalidade nos dispositivos normativos por ela referidos, quais sejam, o art. 7º. da Lei nº 10.332/01; os arts. 765 e 767 do Decreto nº 9.580/2018; e o art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.455/14. Ressalta a previsão específica contida no contrato anexado aos autos pela impetrante (documento CONTR3 - Evento 7), firmado pela empresa --, sediada na Noruega, com as demais empresas do grupo, exatamente tendo em conta a possibilidade de retenção na fonte do imposto sobre a renda no país da empresa contratante dos serviços de assistência técnica, de acordo com as normas internas do respectivo país-sede. Conforme se observa do item 12 do contrato - “Impostos”, as partes incluíram obrigação contratual específica para as contratantes dos serviços, que devem repassar à contratada toda documentação a respeito de retenção de imposto na fonte de acordo com as

regras internas do país das beneficiárias dos serviços, com o fito de que a empresa prestadora possa reivindicar, em seu país-sede, créditos referentes ao custo tributário incorrido na operação. Defende que não prevalece o entendimento segundo o qual somente os contratos de serviços técnicos atrelados de alguma forma a um contrato de transferência de tecnologia merecem o tratamento equiparado ao dos royalties, quando o próprio Protocolo trata de alcançar a remuneração, paga por prestação de serviço técnico ou de assistência técnica. Alega que o Brasil participa de mais de 30 Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Imposto de Renda e que nesse tema de remessas de valores, o Brasil, na sua rede de Convenções, tem seguido como minuta principal o Modelo de Convenção da OCDE de 1963 (e suas revisões anteriores a 2000), o qual contém recomendações interpretativas específicas: os Comentários ao Modelo de Convenção. Com a edição do Ato Declaratório (Normativo) nº 1/00, observa-se que a Receita Federal do Brasil - RFB deixou expressa a sua fidelidade à orientação da OCDE, seguida pela maioria das nações. Essa posição se confirmou, em 5 de janeiro de 2000, pelo aludido Ato Declaratório (Normativo), determinando que os rendimentos decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia classificar-se-iam, nos tratados dos quais o Brasil é signatário, no artigo “Rendimentos não Expressamente Mencionados”, e, conseqüentemente, seriam tributados de acordo com o art. 744 do Decreto nº 9.580/2018, o que se daria também na hipótese de a convenção não contemplar esse artigo. Tal interpretação mantém-se mesmo com a revogação de tal Ato, estabelecida pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014. A qualificação de rendimentos de serviços no art. 7 do Modelo de Convenção da OCDE não é automática, está subordinada à demonstração de inexistência de dupla não tributação involuntária na operação. As Convenções não podem ser interpretadas de maneira a violar o princípio da boa-fé. Por fim, alega que não se vislumbra nenhum permissivo para a exclusão da base de cálculo do IRRF dos valores relativos a remessas ao exterior para pagamento de serviços prestados sem transferência de tecnologia, inclusive serviços técnicos e de assistência técnica, por empresas domiciliadas em países com os quais o Brasil mantém tratados internacionais para evitar a dupla tributação. Imperioso, assim, concluir pela regra da tributação. Requereu, também, a denegação do pedido subsidiário.

União apresentou defesa no evento 17 alegando, preliminarmente, a ilegitimidade da autora para deduzir pedido de compensação e/ou restituição do imposto de renda retido na fonte e inadequação do mandado de segurança para veicular a pretensão. Sustenta que a maioria dos Tratados assinados pelo Brasil, justamente a exemplo dos tratados firmados com Canadá, China, Índia, Itália e Noruega contemplam Protocolos anexos que detêm disposições interpretativas destinadas a equiparar os pagamentos relativos a contratos de serviços técnicos e de assistência técnica aos royalties sem qualquer ressalva quanto à transferência de tecnologia. Essas balizas interpretativas não fazem nenhuma ressalva acerca do fornecimento de know-how (ou transferência de tecnologia, em termos mais amplos), de modo que fica clara a intenção de alargar o conceito de royalties para além da definição dada pelo Artigo 12 da Convenção Modelo, replicada nos citados tratados. Tais normas, portanto, afastam claramente a tese do impetrante, segundo a qual a extensão pretendida pelos Protocolos alcançaria somente serviços técnicos ou de assistência técnica acessórios a um contrato de transferência de tecnologia. Os Protocolos convencionados pelos Estados contratantes têm o condão de modificar a matriz hermenêutica da Convenção modelo, justamente para adequar as disposições ali contidas à realidade dos dois países. Logo, naqueles Tratados acompanhados de Protocolos com previsão normativa dessa natureza, deve-se entender que o regime destinado ao royalty é estendido à remuneração paga por prestação de serviço técnico ou de assistência técnica sem qualquer restrição. Aduz que não prevalece o entendimento segundo o qual somente os contratos de serviços técnicos atrelados de alguma forma a um contrato de transferência de tecnologia merecem o tratamento equiparado ao dos royalties, quando o próprio Protocolo anexo ao tratado prevê o alcance da remuneração paga por prestação de serviço técnico ou de assistência técnica. Afirma que está-se diante de um estabelecimento permanente da empresa estrangeira em território nacional, o que autoriza a tributação no Brasil nos termos expressos da parte final do Artigo 7, replicado em cada um dos Tratados, especialmente quanto aos apontados na inicial, França, Suécia e Bélgica. Impugnou o pedido subsidiário.

Réplica (evento 21).

O Ministério Público Federal deixou de se manifestar sobre o mérito, alegando que a natureza do feito não justificava sua intervenção (evento 24).

É o relatório. Decido.

2 - FUNDAMENTAÇÃO

Preliminares

Da ilegitimidade da autora para deduzir pedido de compensação e/ou restituição do imposto de renda retido na fonte

A União alega que a autora pretende compensar-se ou restituir-se dos valores de imposto de renda que recolheu sobre os montantes remetidos ao exterior como contraprestação ao contrato celebrado com empresa estrangeira, no entanto, ao efetuar tais recolhimentos, a contribuinte age na condição de responsável tributário, por

ser a fonte pagadora. Em outras palavras, ela apenas repassou ao erário o imposto de renda sobre rendimentos que, na verdade, pertencem à empresa sediada no exterior.

A preliminar se confunde com o mérito e com ele será analisada.

Da inadequação da via eleita

A União alega a inexistência de comprovação do direito líquido e certo a socorrer o impetrante (artigo 5º, inciso LXIX da CRFB/88 c/c 1º da Lei 12.016/09). Alega que para o deslinde da questão, é imprescindível analisar a natureza dos serviços prestados. Estamos diante de um tema cuja conclusão não pode ser generalizada, como pretende a impetrante. Na verdade, o tema merece análise casuística, com inafastável necessidade de dilação probatória, norteadas pelo princípio do contraditório em seu aspecto mais profundo e efetivo (artigo 9º do NCPC), o que não se coaduna com o rito célere da ação mandamental (Lei 12.016/09).

A impetrante afirmou contratar serviços de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior e trouxe exemplos (evento 7, OUT4), identificando as quantias efetivamente recolhidas a título de imposto de renda (evento 7, COMP6).

Ainda que se trate de pequena amostra do presumível espectro de serviços que a impetrante contrata no exterior, estes documentos encerram conjunto suficiente para o processamento da ação, para os fins do art. 320 do Código de Processo Civil.

Igual conclusão deve ser empregada para a alegação de ausência de informações detalhadas acerca da natureza dos serviços contratados no exterior (especialmente a existência ou não de transferência de tecnologia) e da condição jurídica dos respectivos prestadores (especialmente a existência de estabelecimento situado no Brasil).

Não se retira da autoridade tributária com esta decisão a possibilidade de fiscalizar a escrituração contábil da impetrante para o fim de verificar o enquadramento de cada operação financeira à regra convencional arguida no presente mandado de segurança. Ou seja, a análise de cada operação – por ocasião das compensações – acabará ficando a cargo do Fisco, que deverá observar, evidentemente, o entendimento firmado nesta sentença.

Afasto, dessa forma, as preliminares e passo ao mérito propriamente dito.

Mérito

Os rendimentos pagos às pessoas jurídicas são tributados com base no art. 153, inciso III, da Constituição Federal, sejam elas domiciliadas no Brasil ou no exterior. O Decreto-Lei n. 5.844, de 1943, especifica a regra relativamente à segunda hipótese:

Art. 97. Sofrerão o desconto do imposto à razão de 15% os rendimentos percebidos:

- a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro;*
- b) pelos residentes no país que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os referidos no art. 73;*
- c) pelos residentes no estrangeiro que permaneceram no território nacional por menos de doze meses.*

A Lei n. 9.779, de 1999, também trata do tema:

Art. 7º 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.

A regra é a tributação, razão pela qual a impetrante vem efetuando o recolhimento das quantias devidas a título de imposto de renda pelas empresas estrangeiras que lhe prestam serviços.

Contudo, como forma de incrementar as relações comerciais ativas e passivas das empresas brasileiras, a República Federativa do Brasil vem ao longo do tempo celebrando tratados internacionais visando a melhor disciplinar inúmeras questões, dentre elas a dupla tributação e a evasão fiscal.

O art. 98 do Código Tributário Nacional preceitua que *os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*

Ao comentar esse dispositivo, Ricardo Lobo Torres afirma:

[...] não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado (Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 49).

Paulo de Barros Carvalho, abordando a questão sob outro ângulo, ressalta o momento da produção de efeitos das normas internacionais:

Há equívoco incontornável na dicção do art. 98, porquanto não são os tratados e as convenções internacionais que têm idoneidade jurídica para revogar ou modificar a legislação interna, e sim os decretos legislativos que os ratificam, incorporando-os à ordem jurídica brasileira (Curso de Direito Tributário. 21.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 79).

As normas internacionais invocadas pela autora atendem a esse requisito da internalização por meio de decreto:

- a) República da África do Sul: Decreto n. 5.922, de 2006;
- b) Argentina: Decreto n. 87.976, de 1982;
- c) Bélgica: Decreto n. 72.542, de 1973;
- d) Canadá: Decreto n. 92.318, de 1986;
- e) República do Chile: Decreto n. 4.852, de 2003;
- f) República Popular da China: Decreto n. 762, de 1993;
- g) República da Coreia: Decreto n. 354, de 1991;
- h) República das Filipinas: Decreto n. 241, de 1991;
- i) República da Índia: Decreto n. 510, de 1992;
- j) Estado de Israel: Decreto n. 5.576, de 2005;
- k) Japão: Decreto n. 61.899, de 1967;
- l) Estados Unidos Mexicanos (México): Decreto n. 6.000, de 2006;
- m) Reino dos Países Baixos (Holanda): Decreto n. 355, de ;
- n) República do Peru: Decreto n. 7.020, de 2009;
- o) República Portuguesa (Portugal): Decreto n. 4.012, de 2001;
- p) Reino da Suécia: Decreto n. 77.053, de 1976;
- q) República de Trinidad e Tobago: Decreto n. 8.335, de 2014.

A regra geral extraída desses instrumentos (ainda que com pequenas variações, inclusive de numeração) é a seguinte, utilizada como padrão pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE:

ARTIGO 7 - Lucros das empresas

1. ***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.***

2. *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.*

[...] (grifei)

A primeira parte do dispositivo pode ser singelamente interpretada da seguinte forma, no que diz respeito à presente lide: os serviços prestados por empresa domiciliada no exterior a pessoa física ou jurídica no Brasil não são tributáveis na fonte, desde que aquela empresa aqui não possua estabelecimento permanente e que não haja transferência de tecnologia.

Em que pese a suficiente clareza dessa norma convencional, o Decreto nº 9.580/2018, estabeleceu como regra a obrigatoriedade do recolhimento de imposto de renda em transações da espécie ora abordada:

CAPÍTULO V

DOS RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR

Seção I

Dos contribuintes

Art. 741. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, observado o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, caput, alínea "a");

(...)

Seção II

Dos rendimentos, dos ganhos de capital e dos demais proventos

Subseção I

Da incidência

Art. 744. Os rendimentos, os ganhos de capital e os demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, ficam sujeitos à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica prevista neste Capítulo, inclusive nas seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100; Lei nº 3.470, de 1958, art. 77; e Lei nº 9.249, de 1995, art.

28):

(...)

§ 1º Os rendimentos de residentes ou domiciliados em países ou dependências classificados, observado o disposto no art. 254, como de tributação favorecida, ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda, à alíquota de vinte e cinco por cento, exceto quanto às hipóteses previstas nos incisos III, VI e VII do caput. (Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º). § 2º Relativamente às hipóteses previstas no inciso III ao inciso VI do caput, a alíquota de quinze por cento poderá ser reduzida, por prazo certo, pelo Poder Executivo federal, e será aplicada exclusivamente aos contratos celebrados durante o período em que vigorar a redução (Lei nº 9.959, de 2000, art. 1º, § 2º).

(...)

Seção VI

Dos demais rendimentos de serviços

Subseção I

Dos serviços técnicos e da assistência técnica e administrativa Incidência

Art. 765. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do País e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e da data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada (Decreto-Lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 6º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 28; Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º; Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, art. 2º-A; e Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 3º).

Parágrafo único. A retenção do imposto sobre a renda será obrigatória na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, caput).

(...)

Além disso, a Receita Federal do Brasil conferiu à norma de direito internacional interpretação que, na prática, esvaziou sua eficácia. Trata-se do Ato Declaratório Interpretativo n. 1, de 2000, assim redigido:

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 art. 685, inciso II, alínea "a", do Decreto No 3.000, de 1999.

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.

III - Para fins do disposto no item I deste ato, consideram-se contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia aqueles não sujeitos à averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e Banco Central do Brasil.

Em artigo publicado na Revista Tributária das Américas, Geilson Salomão Leite e Paulo Rosenblatt dissertam a respeito dessa interpretação:

Essa linha de argumentação, que visa ao imediatismo arrecadatório da Receita Federal do Brasil, demonstra clara incompatibilidade com o sistema constitucional tributário brasileiro, especialmente das relações entre normas gerais e os tratados internacionais em matéria tributária. Pior: tal entendimento é contrário aos propósitos das convenções e tratados internacionais para evitar dupla tributação do qual o Brasil é signatária e evidencia a posição ambígua do país em matéria de política fiscal internacional.

(Revista Tributária das Américas, v. 7/2013, p. 97/116)

É com base nessa interpretação que a impetrante apresenta receio de ser compelida pela autoridade coatora ao recolhimento do imposto de renda sobre quantias pagas a pessoas jurídicas situadas no exterior pela prestação de serviços.

Em 20 de junho de 2014, a Receita Federal do Brasil editou o Ato Declaratório Interpretativo n. 5, que expressamente revogou o ato anterior e deu novo tratamento à matéria, nos seguintes termos:

Art. 1º O tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a pessoa física ou jurídica residente no exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda celebrado pelo Brasil será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção:

I - no artigo que trata de royalties, quando o respectivo protocolo contiver previsão de que os serviços técnicos e de assistência técnica recebam igual tratamento, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil;

II - no artigo que trata de profissões independentes ou de serviços profissionais ou pessoais independentes, nos casos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil, ressalvado o disposto no inciso I; ou

III - no artigo que trata de lucros das empresas, ressalvado o disposto nos incisos I e II.

É visível a evolução do entendimento do Fisco, que passou a aceitar que o tratamento tributário dos rendimentos remetidos por fonte situada no Brasil a pessoa jurídica residente no exterior pela prestação de serviços será aquele previsto no respectivo instrumento internacional.

Ou seja, serão eficazes os tratados, acordos ou convenções que estipularem que tais rendimentos serão objeto de tributação somente no Estado de destino, não mais no Brasil. Com isso, deixa a fonte pagadora de ser responsável tributária, vale dizer, deixa de ser obrigada à retenção e posterior recolhimento do tributo.

Em obra específica acerca da tributação internacional, Eduardo Salomão Neto disserta sobre o tema:

Outros dois tipos de rendimentos recaem formalmente para a tributação exclusiva pelo Estado de residência do contribuinte: os lucros de empresas em geral e os ganhos derivados de profissões independentes. Neles entretanto o princípio da residência aparece fortemente mitigado porque se abre exceção a lucros derivados de estabelecimento permanente no país de fonte em relação aos lucros de empresas, e a ganhos derivados de instalações fixas em tal país, no caso das profissões independentes, em relação aos quais caberá a tributação ao país de fonte. O conceito de instalação fixa é o reflexo, no campo profissional, do conceito de estabelecimento permanente, tão importante no campo da tributação internacional.

(CASELLA, Paulo Borba e NETO, Eduardo Salomão. Direito Internacional Tributário Brasileiro. São Paulo: LTr, 1995, p. 34.)

Também Alberto Xavier escreve a respeito:

A regra geral constante do art. 7º do Modelo OCDE é a de que o direito de tributar os lucros das empresas é objeto de atribuição exclusiva ao Estado de que tais empresas são residentes.

O princípio do estabelecimento permanente surge, pois, como uma derrogação à referida regra geral, consagrando uma competência cumulativa do Estado da fonte; mas somente se no seu território se encontra instalado um estabelecimento permanente e unicamente na medida em que os lucros são imputáveis a esse estabelecimento.

Significa isto que o Estado da fonte é excepcionalmente autorizado a tributar os resultados das atividades que se exercem no seu território com certa intensidade, corporizada na instalação de um estabelecimento estável, de tal sorte que as atividades meramente acidentais, ocasionais ou que não pressuponham uma base fixa escapam à sua competência tributária.

(Direito Tributário Internacional do Brasil. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 551)

Como se vê, o que pretendem as convenções internacionais que utilizam o modelo da OCDE (caso de todas aquelas invocadas pela impetrante) é disciplinar a tributação de modo que os impostos devem ser recolhidos no Estado no qual reside o prestador do serviço. A conduta da autoridade impetrada, sob essa perspectiva, implicaria o indesejável *bis in idem*, na medida em que se processa o recolhimento de imposto de renda no Brasil mas a empresa prestadora de serviço também é tributada em seu Estado de origem.

Todo esse raciocínio, ressalvo, está condicionado ao fato de as empresas prestadoras de serviço não possuírem estabelecimento no Brasil, circunstância que deve ser objeto de apuração individualizada na via administrativa, sempre que necessário.

O argumento da *União* de que os valores pagos pela impetrante configuram *royalties*, e, portanto, renda tributável, não procede. Sem transferência de tecnologia não é possível caracterizar o pagamento como *royalty*. Não é correto elastecer o conceito de *royalty* para nele inserir aquilo que se define como prestação de serviços por empresa estrangeira. Tal conduta afrontaria, a um só tempo, o princípio da legalidade e o da prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária, além de acarretar dupla tributação, exatamente o que os acordos firmados sobre o assunto entre o Brasil e os países estrangeiros buscam evitar.

Portanto, concluo não haver relação jurídico-tributária que autorize a retenção e recolhimento de imposto de renda justamente sobre as remessas ao exterior para pagamento de serviços prestados sem transferência de tecnologia, inclusive serviços técnicos especializados de profissionais independentes ou de empresas. Essa decisão está em conformidade com o que dispõem os acordos firmados com base no modelo da OCDE e com precedentes do TRF 4ª Região.

Há precedente do Eg. TRF 4ª Região afastando a tributação especificamente sobre a remessa ao exterior para pagamento por serviços técnicos, sem transferência de tecnologia, uma vez que o pagamento correspondente se qualifica como despesa para a empresa remetente, e não rendimento tributável. A propósito:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE. SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESA ESTRANGEIRA SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. ATO DECLARATÓRIO COSIT. COMPENSAÇÃO.

- 1. 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 considerado. A classificação deste deve ser feita segundo a lei interna do Estado que aplica o tratado. Solução diversa implicaria verdadeira introdução de legislação alienígena no ordenamento jurídico pátrio.*
- 2. De acordo com os acordos internacionais firmados pelo Brasil, os rendimentos que não tenham sido expressamentetratados no seu texto serão tributáveis pelo Estado do residente de onde se originam. Ou seja, se os valores remetidos pela autora às empresas estrangeiras 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.*
- 3. Os rendimentos obtidos pela empresa estrangeira com a prestação de serviços à contratante brasileira, examinados à luz da lei brasileira, integram o lucro daquela, 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.

4. A remessa de rendimentos para o exterior, para pagamento de serviços prestados por empresa estrangeira, em decorrência de contratos de prestação de assistência técnica e serviços técnicos sem transferência de tecnologia, constitui despesa para a empresa remetente, e não rendimento.
5. É equivocada a tentativa do Ato Declaratório COSIT nº 01, de 05.01.2000, de enquadrar como "rendimentos não expressamente mencionados" os pagamentos ora discutidos, quando estes claramente constituem rendimento integrante do lucro da empresa que os aufere, situada no exterior.
6. A impetrante, além de ser desobrigada a recolher tais valores, tem direito à repetição/compensação dos valores já recolhidos a tal título de imposto de renda sobre a importação dos serviços de empresas estrangeiras em que não há transferência de tecnologia, sempre que comprovar não ter realizado o desconto destes no pagamento da empresa estrangeira, arcando com o referido encargo.
7. Orientação da 1ª Seção desta Corte (Embargos Infringentes nº 2002.71.00.006530-5, D.E. 29/06/2009).

(TRF4, Primeira Turma, 50516226520164047100, 9maio2018)

Não apenas a impetrante tem legitimidade para buscar a declaração de inexigibilidade do tributo, também pode pleitear a restituição dos valores por ela recolhidos a tal título, sendo obrigada a recolher o valor referente ao imposto de renda na fonte conforme entendimento da Receita Federal, em total desrespeito aos acordos firmados com tais países para se evitar a dupla tributação. Com efeito, nos documentos anexados na inicial (origem, evento 01) que comprovam o recolhimento do imposto de renda (guias comprobatórias das retenções e recolhimentos efetuados a título de IRRF (DARFs) - OUT10) e a contratação de empresas estrangeiras para a prestação de serviços, está claro que foi a impetrante quem arcou com o pagamento do Imposto de Renda no Brasil, declarado indevido na presente ação. Ademais, as notas fiscais ("invoices") juntadas com a petição inicial (evento 1, NFISCAL3) contemplam o valor total da remuneração líquida do não residente SEM menção ao desconto de IRRF. Veja-se que as notas discriminam extensivamente todos os descontos concedidos à época do pagamento - incluindo os tributos incidentes nos países de destino, tais como o VAT (Value Added Tax) incidente nas Notas Fiscais emitidas pelos prestadores de serviços Argentinos e Europeus e o IGV, incidente nas Notas Fiscais emitidas pelos prestadores de serviços uruguaios. Não há, todavia, qualquer menção ao repasse do IRRF a esses prestadores de serviços, apenas o preço pago pelo serviço prestado. Não se pode assumir que o valor a ser pago ao beneficiário no exterior seja composto pela remuneração do serviço e pelo IRRF. Isto porque, num primeiro momento, o que existe é apenas a remuneração estabelecida em contrato, ou seja, um valor único a ser pago a título de contraprestação por um bem ou serviço recebido. Somente após o pagamento, ou melhor, somente após o pagamento se transformar em rendimento do beneficiário no exterior é que será cabível falar em incidência de Imposto de Renda. Assim, embora sob o ponto de vista econômico seja possível sustentar que o valor do IRRF esteja contido no valor da remuneração do serviço, sob o ponto de vista jurídico o que existe é apenas a remuneração. Tem-se que tal exigência indevida é suportada pela autora tendo em vista que esta arca com tal pagamento, pois neste tipo de contratação as empresas estrangeiras exigem que o valor acordado seja por ela recebido livre de qualquer tributo, até mesmo porque já pagam o imposto sobre a renda em seu país. Aliás, a própria legislação de regência (art. 5º da Lei nº 4.154, de 1962 e art. 725 do RIR/99), determina presumir-se líquido o valor remetido ao exterior. Logo, o impedimento de a impetrante receber restituições somente poderia prevalecer se fosse comprovado de que ela descontou os valores de imposto de renda dos pagamentos realizados às empresas estrangeiras. Mas tendo a impetrante comprovado que fez o pagamento integral às prestadoras de serviço estrangeiras, sem o desconto do imposto de renda pago à Fazenda Nacional, não há que se falar na sua ilegitimidade ativa para pleitear restituições. Cumpre destacar que é praxe do mercado que nenhuma prestadora de serviço estrangeira autorize a impetrante a descontar o imposto de renda devido no Brasil, havendo acordo de bitributação ou não, sendo este sempre um encargo das empresas nacionais que realizam importação de serviços. Deste modo, torna-se evidente que a autora, além de ser desobrigada a recolher tais valores, doravante, tem direito à repetição/compensação dos valores já recolhidos a tal título de imposto de renda sobre a importação dos serviços de empresas estrangeiras em que não há transferência de tecnologia nos últimos cinco anos, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96, sempre que comprovar não ter realizado o desconto destes no pagamento da empresa estrangeira, arcando com o referido encargo. Os valores indevidamente recolhidos, os quais serão apurados na fase de liquidação do julgado, sofrem a incidência de juros equivalentes à SELIC (Lei nº 9.250, de 1995, art. 39, §4º), a contar do pagamento indevido.

No que tange à tese da União sobre equiparação expressa, que constaria dos protocolos que interpretam os tratados internacionais, entre royalties e rendimentos pagos por serviços técnicos e de assistência técnica, ademais de não poder ser considerado como mero rendimento o lucro da empresa estrangeira, tampouco se enquadra como royalties, na definição que lhe deu o art. 12 do Tratado Modelo OCDE.

Consta, naquele artigo:

'3. O termo 'royalties', usado no presente artigo, designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), qualquer patente, marcas de indústria ou de comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.'

As lições doutrinárias sobre o tema vêm, em todos os trabalhos que dele se ocuparam, reproduzidas das lições de Alberto Xavier, (Direito Tributário Internacional do Brasil, 7ª edição, editora Forense, Rio de Janeiro, 2010):

'A regra geral constante do art. 7º do Modelo OCDE é a de que o direito de tributar os lucros das empresas é objeto de atribuição exclusiva ao Estado de que tais empresas são residentes. O princípio do estabelecimento permanente surge, pois, como uma derrogação à referida regra geral, consagrando uma competência cumulativa do Estado da fonte, mas somente se no seu território se encontra instalado um estabelecimento permanente e unicamente na medida em que os lucros são imputáveis a esse estabelecimento.

Significa isto que o Estado da fonte é excepcionalmente autorizado a tributar os resultados das atividades que se exercem no seu território com certa intensidade, corporizada na instalação de um estabelecimento estável, de tal sorte que as atividades meramente acidentais, ocasionais ou que não pressuponham uma base fixa, escapam à sua competência tributária.

Assim, por exemplo, o princípio do estabelecimento permanente impede a tributação dos lucros de uma empresa não residente pelo Estado da fonte, pelo simples fato de os contratos terem sido nele celebrados, ou de nele se ter realizado fornecimento de mercadorias ou serviços, ou de uma das partes na transação ter nele residência. E isto mesmo que a lei interna permita a tributação de lucros auferidos por não residentes decorrentes da prática de atos isolados, sem a presença de um estabelecimento permanente...

As Convenções contra a dupla tributação assinadas pelo Brasil (seguindo aliás a Convenção Modelo da OCDE), não assimilam a remuneração da prestação de serviços a 'rendimentos' isolados, sujeitos a retenção na fonte a alíquota reduzida, como 'royalties' ou 'outros rendimentos', antes os consideram receitas brutas integrantes do conceito de 'lucro da empresa' e, como tal, sujeitos à tributação exclusiva no país de domicílio da empresa, com a única exceção de serem atribuíveis a estabelecimento permanente localizado no país da fonte. (grifei)

Por isso, os Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE (na versão de 2002, art. 12, parágrafos 11.1 e 11.2), são claros ao considerar que as remunerações por prestação de serviços (por oposição às remunerações no quadro das convenções de 'know-how') recaem, não no âmbito do art. 12 - que se refere a 'royalties' - mas no âmbito do art. 7º. (...) **É importante sublinhar que o comentário referido - de grande peso interpretativo, - considera que as remunerações por prestação de serviços não são qualificáveis como 'royalties', ao abrigo do art. 12, ou 'outros rendimentos', ao abrigo do art. 21, mas sim como lucros de empresas, ao abrigo do art. 7º.(g.n.)**

Assim, a tributação compete, em princípio, ao país de residência do prestador de serviços, a não ser que este disponha, no país da fonte de pagamento, de um 'estabelecimento permanente'. E isto porque - fora destes casos - só no país do domicílio, em face da contabilidade global da empresa, é possível determinar a eventual existência de lucro tributável, face à comparação entre a totalidade das receitas, constituídas pelos preços das vendas de serviços, e os custos e despesas incorridos para a sua produção.

Na impossibilidade de conhecimento destes elementos, o país da fonte, caso tributasse a totalidade do 'preço', poderia tributar patrimônio e não rendimento.'

A orientação traçada no acórdão da 1ª Seção transcrito acima tem sido reiteradamente adotada nos julgados pelo Eg. TRF 4ª Região:

IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE. SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESA ESTRANGEIRA. CONVENÇÃO BRASIL-ESPANHA. Os valores pagos a empresas espanholas por prestação de serviços (que não envolvem transferência de tecnologia) integram o lucro das mesmas, o que enseja a aplicação do art. 7º da Convenção Brasil-Espanha, que impede a tributação pelo Estado da fonte pagadora. (TRF4, AC 5043705-97.2013.4.04.7100, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, juntado aos autos em 12/11/2014)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESA ESTRANGEIRA SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. REMUNERAÇÃO. REMESSA AO EXTERIOR. NATUREZA JURÍDICA. ENQUADRAMENTO. ATO DECLARATÓRIO COSIT. APLICAÇÃO. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. LEGITIMIDADE. 1. Os tratados internacionais assinados pelo Brasil para eliminar a dupla tributação tem força de lei e predominam sobre qualquer Ato Declaratório da Receita Federal, sendo este completamente ilegal e inconstitucional quando contrariar aquele. Equivocada a tentativa do Ato Declaratório COSIT nº 01, de 05.01.2000, de enquadrar como "rendimentos não expressamente mencionados" os pagamentos ora discutidos, quando estes claramente constituem rendimento integrante do lucro da empresa que os aufer, situada no exterior, o que ofende o disposto nos tratados internacionais. Orientação da 1ª Seção desta Corte (Embargos Infringentes nº 2002.71.00.006530-5, D.E. 29/06/2009). 2. A autora, além de ser desobrigada a recolher tais valores, doravante, tem direito à repetição/compensação dos valores já recolhidos a tal título de imposto de renda sobre a importação dos serviços de empresas estrangeiras em que não há transferência de tecnologia, sempre que comprovar não ter realizado o desconto destes no pagamento da empresa estrangeira, arcando com o referido encargo. (TRF4, APELREEX 5055767-81.2013.4.04.7000, PRIMEIRA TURMA, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, juntado aos autos em 31/03/2016)

Também no Superior Tribunal de Justiça firmou-se entendimento no mesmo sentido, como se observa do julgado abaixo:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASILCANADÁ. 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 exteriorsem 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 exteriorcomo 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 BrasilCanadá, 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", docontrário, 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 àapuração 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. As 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, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 01/06/2012)*

Portanto, não apenas a impetrante tem legitimidade para buscar a declaração de inexigibilidade do tributo, também pode pleitear a restituição dos valores por ela recolhidos a tal título, sendo obrigada a recolher o valor referente ao imposto de renda na fonte conforme entendimento da Receita Federal, em total desrespeito aos acordos firmados com tais países para se evitar a dupla tributação.

Com efeito, nos documentos anexados na inicial que comprovam o recolhimento do imposto de renda (guias comprobatórias das retenções e recolhimentos efetuados a título de IRRF (DARFs) - evento 7 - COMP6) e a contratação de empresas estrangeiras para a prestação de serviços, está claro que foi a impetrante quem arcou com o pagamento do Imposto de Renda no Brasil, declarado indevido na presente ação.

Ademais, as notas fiscais ("*invoices*") juntadas com a petição inicial (evento 7- OUT4) contemplam o valor total da remuneração líquida do não residente sem menção ao desconto de IRRF. Não há, todavia, qualquer menção ao repasse do IRRF a esses prestadores de serviços, apenas o preço pago pelo serviço prestado. Não se pode assumir que o valor a ser pago ao beneficiário no exterior seja composto pela remuneração do serviço e pelo IRRF. Isto porque, num primeiro momento, o que existe é apenas a remuneração estabelecida em contrato, ou seja, um valor único a ser pago a título de contraprestação por um bem ou serviço recebido. Somente após o pagamento, ou melhor, somente após o pagamento se transformar em rendimento do beneficiário no exterior é que será cabível falar em incidência de Imposto de Renda.

Assim, embora sob o ponto de vista econômico seja possível sustentar que o valor do IRRF esteja contido no valor da remuneração do serviço, sob o ponto de vista jurídico o que existe é apenas a remuneração. Tem-se que tal exigência indevida é suportada pela autora tendo em vista que esta arca com tal pagamento, pois neste tipo de contratação as empresas estrangeiras exigem que o valor acordado seja por ela recebido livre de qualquer tributo, até mesmo porque já pagam o imposto sobre a renda em seu país.

Aliás, a própria legislação de regência (art. 5º da Lei nº 4.154, de 1962), determina presumir-se líquido o valor remetido ao exterior. Logo, o impedimento de a impetrante receber restituições somente poderia prevalecer se fosse comprovado de que ela descontou os valores de imposto de renda dos pagamentos realizados às empresas estrangeiras. Mas tendo a impetrante comprovado que fez o pagamento integral às prestadoras de serviço estrangeiras, sem o desconto do imposto de renda pago à Fazenda Nacional, não há que se falar na sua ilegitimidade ativa para pleitear restituições. Cumpre destacar que é praxe do mercado que nenhuma prestadora de serviço estrangeira autorize a impetrante a descontar o imposto de renda devido no Brasil, havendo acordo de bitributação ou não, sendo este sempre um encargo das empresas nacionais que realizam importação de serviços.

Deste modo, torna-se evidente que a autora, além de ser desobrigada a recolher tais valores, doravante, tem direito à compensação dos valores já recolhidos a tal título de imposto de renda sobre a importação dos serviços de empresas estrangeiras em que não há transferência de tecnologia nos últimos cinco anos, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96, sempre que comprovar não ter realizado o desconto destes no pagamento da empresa estrangeira, arcando com o referido encargo.

Os valores indevidamente recolhidos, os quais serão apurados na fase de liquidação do julgado, sofrem a incidência de juros equivalentes à SELIC (Lei nº 9.250, de 1995, art. 39, §4º), a contar do pagamento indevido.

Deixo de analisar os pedidos subsidiários, uma vez que foi parcialmente acolhido o pedido principal.

3 - DISPOSITIVO"

Ante o exposto, concedo parcialmente a segurança para declarar o direito da impetrante a não reter imposto de renda sobre rendimentos pagos a empresas situadas no exterior pela prestação de serviços **sem transferência de tecnologia**, desde que haja tratado, acordo ou convenção internacional a respeito, já internalizado

no direito brasileiro, e **desde que a empresa não possua estabelecimento permanente no Brasil**, bem como reconhecer o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos nos últimos cinco anos antes do ajuizamento da ação, atualizados pela SELIC, extinguindo o feito com julgamento de mérito, com fundamento no art. 487, I do Código de Processo Civil.

Sem honorários (artigo 25 da Lei nº 12.016/2009).

A União deverá reembolsar a impetrante de metade das custas por ela suportadas.

Sentença sujeita a reexame necessário.

Publique-se. Registre-se. Intimem-se.

Transitada em julgado, e nada sendo requerido, arquivem-se.

Documento eletrônico assinado por **SORAIA TULLIO, Juíza Federal Substituta**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006 e Resolução TRF 4ª Região nº 17, de 26 de março de 2010. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico <https://verificar.trf4.jus.br>, mediante o preenchimento do código verificador **700019228086v29** e do código CRC **d0a69d92**.

Informações adicionais da assinatura: Signatário
(a): SORAIA TULLIO
Data e Hora: 27/10/2025, às 17:51:29

5061838-16.2024.4.04.7000

700019228086.V29