



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1753262 - SP (2018/0164456-5)

RELATOR : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRENTE : MOTOROLA MOBILITY COMERCIO DE PRODUTOS
ELETRONICOS LTDA
RECORRENTE : MOTOROLA SERVIÇOS LTDA
ADVOGADOS : SÍLVIO LUIZ DE TOLEDO CÉSAR E OUTRO(S) - SP114703
CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - DF001503A
SIMONE RANIERI ARANTES - SP164505
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : MOTOROLA MOBILITY COMERCIO DE PRODUTOS
ELETRONICOS LTDA
RECORRIDO : MOTOROLA SERVIÇOS LTDA
ADVOGADOS : SÍLVIO LUIZ DE TOLEDO CÉSAR E OUTRO(S) - SP114703
CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - DF001503A
SIMONE RANIERI ARANTES - SP164505

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE. REMESSA DE DINHEIRO AO EXTERIOR. SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA E SERVIÇOS TÉCNICOS, SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PROTOCOLOS ADICIONAIS. TRATAMENTO DE ROYALTIES.

1. Não há violação do art. 535 do CPC/1973 quando o órgão julgador, de forma clara e coerente, externa fundamentação adequada e suficiente à conclusão do acórdão embargado.
2. Os valores remetidos ao exterior, a título de serviços técnicos ou assistência técnica, prestados sem transferência de tecnologia, sujeitam-se, em princípio, ao imposto de renda retido na fonte nos termos do art. 685, inciso II, alínea a, do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) e art. 2º-A da Lei 10.168/00.
3. Todavia, existindo convenção para evitar a dupla tributação firmada entre os Estados envolvidos, devem ser observadas suas disposições, conforme se depreende do art. 98 do Código Tributário Nacional.
4. No caso dos autos, as convenções firmadas pelo Brasil com Alemanha, Argentina e China, cada qual a seu modo, estabelecem no protocolo adicional, em essência, que aos rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos são aplicáveis as disposições dos artigos 12 das respectivas convenções, que tratam da tributação dos royalties.
5. As três convenções admitem que os “royalties” podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm, de acordo com a legislação desse Estado, respeitados os limites de alíquotas quando nelas previstos.
6. Recurso Especial da Fazenda Nacional provido e Recurso Especial Adesivo desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo o julgamento, após o voto-vista da Sra. Ministra Regina Helena Costa, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e negar provimento ao recurso especial adesivo das empresas, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Regina Helena Costa (voto-vista), Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator, ausente, justificadamente, nesta assentada.

Brasília, 17 de outubro de 2023.

Ministro Benedito Gonçalves
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1753262 - SP (2018/0164456-5)

RELATOR : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRENTE : MOTOROLA MOBILITY COMERCIO DE PRODUTOS
ELETRONICOS LTDA
RECORRENTE : MOTOROLA SERVIÇOS LTDA
ADVOGADOS : SÍLVIO LUIZ DE TOLEDO CÉSAR E OUTRO(S) - SP114703
CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - DF001503A
SIMONE RANIERI ARANTES - SP164505
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : MOTOROLA MOBILITY COMERCIO DE PRODUTOS
ELETRONICOS LTDA
RECORRIDO : MOTOROLA SERVIÇOS LTDA
ADVOGADOS : SÍLVIO LUIZ DE TOLEDO CÉSAR E OUTRO(S) - SP114703
CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - DF001503A
SIMONE RANIERI ARANTES - SP164505

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE. REMESSA DE DINHEIRO AO EXTERIOR. SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA E SERVIÇOS TÉCNICOS, SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PROTOCOLOS ADICIONAIS. TRATAMENTO DE ROYALTIES.

1. Não há violação do art. 535 do CPC/1973 quando o órgão julgador, de forma clara e coerente, externa fundamentação adequada e suficiente à conclusão do acórdão embargado.
2. Os valores remetidos ao exterior, a título de serviços técnicos ou assistência técnica, prestados sem transferência de tecnologia, sujeitam-se, em princípio, ao imposto de renda retido na fonte nos termos do art. 685, inciso II, alínea a, do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) e art. 2º-A da Lei 10.168/00.
3. Todavia, existindo convenção para evitar a dupla tributação firmada entre os Estados envolvidos, devem ser observadas suas disposições, conforme se depreende do art. 98 do Código Tributário Nacional.
4. No caso dos autos, as convenções firmadas pelo Brasil com Alemanha, Argentina e China, cada qual a seu modo, estabelecem no protocolo adicional, em essência, que aos rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos são aplicáveis as disposições dos artigos 12 das respectivas convenções, que tratam da tributação dos royalties.
5. As três convenções admitem que os “royalties” podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm, de acordo com a legislação desse Estado, respeitados os limites de alíquotas quando nelas previstos.
6. Recurso Especial da Fazenda Nacional provido e Recurso Especial Adesivo desprovido.

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator): Trata-se de recurso especial da FAZENDA NACIONAL e de recurso especial adesivo de MOTOROLA SERVIÇOS LTDA. e MOTOROLA MOBILITY COMÉRCIO DE PRODUTOS ELETRÔNICOS LTDA. interpostos contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região assim ementado (fl. 610):

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IRRF. RENDIMENTOS DE SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA E SERVIÇOS TÉCNICOS, SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. ATO COSIT N. 01/2000. ILEGALIDADE. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS. ART. 98 CTN E DECRETO N. 3.000/99. BRASIL-ALEMANHA - DECRETO N. 76.988/76, ART, 12, 2, B - ALÍQUOTA DE 15%. DECRETOS N. 87.976/82 - BRASIL-ARGENTINA - E N. 762/93 - BRASIL-CHINA. IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS NO PAÍS CONTRATANTE DIANTE DA AUSÊNCIA DE ESTABELECIMENTO PERMANENTE. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 7º DOS RESPECTIVOS ACORDOS. LUCRO OPERACIONAL. RESP 1.161.467/RS.

1. A especificação "sem transferência de tecnologia" trazida pelo Ato Declaratório nº 01/2000, com a imposição da alíquota de 25% da alínea "b", II, artigo 685, do Decreto nº 3.000/99, conflita com a Convenção Brasil-Alemanha, que não distingue se a prestação de assistência técnica e de serviço técnico é realizada com ou sem transferência de tecnologia, além de estabelecer alíquota máxima de 15% (quinze por cento) sobre o rendimento.
2. Aplica-se, portanto, a alíquota de 15%, dos rendimentos provenientes de serviços de assistência técnica e de serviços técnicos, prestados por empresa estrangeira contratada, de origem **alemã**, consoante dicção do artigo 12, parágrafo 2, "b", do Decreto 76.988, de 6 de janeiro de 1976.
3. Contudo, verifica-se que os Estados signatários, nas Convenções Brasil-Argentina e Brasil-China, não deram o mesmo tratamento jurídico-tributário dos royalties aos rendimentos provenientes dos serviços de assistência técnica e dos serviços técnicos do Protocolo do Decreto 76.988, de 6 de janeiro de 1976 (Brasil-Alemanha), o que impede a aplicação do parágrafo 2 do artigo XII dos Decretos 87.976, de 22 de dezembro de 1982, e 762, de 19 de fevereiro de 1993.
4. Destarte, por ausência de previsão de tributação pelos Acordos Internacionais, que remetem a obrigação ao Estado Contratante, nos termos do artigo 7º, as impetrantes estão dispensadas do recolhimento na fonte sobre os rendimentos da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos das empresas estrangeiras domiciliadas na **China** e na **Argentina**, mostrando-se ilegal a ressalva "sem transferência de tecnologia" feita pelo Ato Declaratório COSIT nº 01/2000, com a intenção de promover a incidência do artigo 685 do Decreto 3.000/99.
5. Conforme assentado no REsp 1.161.467/RS, "o lucro das empresas estrangeiras" do artigo VII das Convenções equivale ao "lucro operacional", decorrente da venda de produtos e a prestação de serviços, a permitir que os rendimentos provenientes da prestação de serviços de assistência técnica e de serviços técnicos por empresas estrangeiras, domiciliadas na China e na Argentina, sejam remetidos ao exterior sem a incidência na fonte do IR, nos termos do artigo VII dos Decretos 87.976, de 22 de dezembro de 1982, e 762, de 19 de fevereiro de 1993.
6. Dar parcial provimento à apelação das impetrantes.

Os embargos de declaração foram rejeitados.

A Fazenda Nacional alega violação do art. 535 do CPC/1973, do art. 12 do

Acordo entre Brasil e China para evitar a dupla tributação (Decreto Legislativo n. 205/1991 e Decreto n. 762/1993), do art. 12 do Acordo entre Brasil e Argentina (Decreto Legislativo n. 74/1981 e Decreto n. 87.976/1982), e itens 3 e 7, respectivamente, dos protocolos adicionais, em combinação com o art. 685, II, "a", do Decreto n. 3.000/1999, sustentando, em síntese (fls. 648/670):

O acórdão apresenta-se contraditório, pois, embora os três tratados (Brasil-Argentina, Brasil-Alemanha e Brasil-China) tenham dado igual tratamento no tocante à tributação na fonte dos valores remetidos ao exterior em decorrência de serviço técnico prestado, sem transferência de tecnologia, por empresa estrangeira, situadas na Alemanha, Argentina e China, quando do julgamento, foi dada interpretação diversa a mesma situação.

[...] As impetrantes alegam que os pagamentos destinados ao exterior decorrem da remuneração dos serviços prestados sem transferência de tecnologia. Ao adotar tal conceito, pretendem que as remessas não sejam enquadradas como "royalties", tratado no art. 12 das Convenções, pleiteando assim o enquadramento no art. 7º, o que afastaria a incidência do IRRF.

Contudo, conforme restou demonstrado pela União e ratificado pela Egrégia Turma quando da prolação do acórdão (pelo menos no que tange ao Tratado Brasil-Alemanha), anexos aos referidos Tratados Brasil-Alemanha, Brasil -Argentina e Brasil-China, foram celebrados Protocolos, vinculantes para todos os Estados, nos quais está assentado que os serviços técnicos bem como de assistência técnica terão idêntico tratamento ao dos royalties, no concernente à cobrança de imposto pelo país de onde provêm.

[...] A leitura dos dispositivos acima transcritos deixa evidente que o art. 12 das Convenções, com igual semântica, admite em uníssono a possibilidade de os países pactuantes realizarem a tributação dos royalties de maneira concorrente- tanto pelo Estado de onde partem os recursos financeiros, como pelo Estado onde estão domiciliadas as empresas prestadoras dos serviços.

Nos três casos, a sistemática é precisamente a mesma: os §3º dos artigos 12- de sentido homólogo nos três acordos citados - definem o que são royalties para fins de tributação internacional, sendo que, na seqüência, são complementados pelos respectivos protocolos, os quais, invariavelmente, descrevem a prestação de assistência técnica e de serviços técnicos como integrantes do sentido jurídico de royalties.

[...] É relevante salientar, nesse ponto, que os serviços técnicos, nos termos do que definido pelas próprias Convenções, estão sujeitos à incidência na fonte do imposto de renda, quando da remessa ao exterior do pagamento do contrato, por configurarem (ou se equipararem a) ROYALTIES.

O cerne da controvérsia, portanto, refere-se à natureza jurídica do numerário remetido pelas impetrantes às pessoas jurídicas sediadas no exterior, como remuneração pelos serviços prestados.

[...] Logo, de rigor o provimento do presente recurso, para que seja aplicado também no caso dos rendimentos decorrentes de prestação de serviço técnico prestado por empresa chinesa e argentina o mesmo tratamento que é dado aos royalties, por expressa previsão contida no art. 12, das Convenções firmadas com a Argentina e a China e por seus protocolos anexos.

Por sua vez, a Motorola, em recurso especial adesivo, aponta violação do art. 98 do CTN e do art. 7º do Acordo entre Brasil e Alemanha (Decreto n. 76.988/1976), sustentando, além de divergência jurisprudencial, o seguinte (fls. 688/696):

"o presente recurso especial adesivo merecer ser admitido, conhecido e posteriormente provido por este E. Superior Tribunal de Justiça, para que haja revisão de parte do v. acórdão de fls., com o reconhecimento da indevida retenção do IR-Fonte também sobre as remessas realizadas pelas Recorrentes a título de prestação de serviços de assistência técnica

e prestação de serviços técnicos, para empresas domiciliadas na **Alemanha**, enquanto vigente o tratado, eis que sem transferência de tecnologia. O no curso deste processo o tratado Brasil-Alemanha foi denunciado pela Alemanha justamente por entender que o Brasil não estava cumprindo as regras contidas no acordo firmado entre os países. Apesar de o E. Tribunal "a quo" ter dado parcial provimento ao recurso de apelação das Recorrentes, o pedido realizado na exordial de fls. também é procedente no que diz respeito ao acordo firmado entre Brasil e Alemanha, para evitar a bitributação, não havendo que se falar em retenção de Imposto de Renda sobre as remessas realizadas pelas Recorrentes para aquele país, assim como acertadamente decidido em relação à Argentina e à China [...]

não há como se admitir que a cobrança do IR-Fonte sobre remessas de pagamentos para empresas prestadoras de serviços residentes em países com os quais o Brasil mantém tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto de renda, como era o caso da Alemanha enquanto vigente o tratado (há [sic] época da impetração do mandado de segurança o tratado Brasil-Alemanha ainda não havia sido denunciado), eis que há norma mais específica e hierarquicamente superior (art. 7º dos Tratados firmados pelo Brasil, que utilizam o Modelo OCDE) que se sobrepõe às regras gerais infraconstitucionais, merecendo reforma o v. acórdão de fls. no tocante a suposta possibilidade de retenção em relação às remessas realizadas para Alemanha".

Com contrarrazões das partes, os recursos foram admitidos na origem.

É o relatório.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator): Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (Enunciado Administrativo n. 2 do Plenário do STJ).

Os recursos especiais se originam de mandado de segurança impetrado, em 2004, por **MOTOROLA INDUSTRIAL LTDA.** e **MOTOROLA SERVIÇOS LTDA.**, objetivando "seja reconhecido o direito líquido e certo de efetuar remessas para o exterior, sem retenção do imposto de renda na fonte, em pagamento por serviços prestados no exterior, sem transferência de tecnologia, tendo por beneficiárias empresas residentes e domiciliadas em países com os quais o Brasil mantém tratados para evitar a dupla tributação em matéria de imposto de renda (com base no modelo OCDE), tendo em vista o disposto no art. 7º destes Tratados (China, Alemanha, Argentina, Chile, entre outros), declarando-se incidentalmente a ilegalidade e a inconstitucionalidade do Ato

Declaratório COSIT n° 01/2000, editado pela Secretaria da Receita Federal" (fl. 18).

Conforme a causa de pedir, as impetrantes aduzem que "os valores remetidos ao exterior, a título de serviços técnicos ou assistência técnica, prestados sem transferência de tecnologia, por comporem o lucro da empresa estrangeira não residente no país, nos termos do Modelo OCDE só podem ser tributados pelo país de destino, ou seja, pelas Repúblicas da China, Alemanha, Argentina etc. Por outro lado, ao editar o Ato Declaratório (Normativo) COSIT n° 01, de 05.01.2000 (Doc. 14), a Secretaria da Receita Federal, apesar de reafirmar que a remuneração dos "serviços técnicos e de assistência técnica", sem transferência de tecnologia, é tributada pelo Imposto de Renda na Fonte com base no artigo 685, Inciso II, alínea "a", do Decreto n° 3000, de 26.03.99 (Regulamento de Imposto de Renda - RIR), ou seja, rendimentos decorrentes de prestação de serviços, não reconhece que estes valores são parte do lucro da empresa estrangeira, para efeitos dos modelos da OCDE" (fl. 6).

Em 2006, no primeiro grau de jurisdição, o magistrado, atento à prova dos autos, julgou improcedente o pedido, com a seguinte fundamentação (fls. 303/315):

Primeiramente, cabe listar as cópias dos contratos cujas cópias foram juntadas pela Impetrante:

a) Contrato de Serviço Multilateral - celebrado entre Motorola Industrial Ltda e Motorola (China) Electronics Ltd, ambas entidades pertencentes ao Grupo Motorola de Companhias, denominadas "Companhias Motorola" (fl. 55/62 - tradução 1 - 58.213/04 do original de fl. 63/72), abrangendo serviços de: gerência geral / administração, vendas / marketing, finanças / contabilidade / tesouraria / jurídico e tributário, produção/operações, pessoal/recursos humanos, compras e planejamento de produtos, serviços de integração e instalação;

b) Contrato de Serviços - celebrado entre as empresas do Grupo Motorola - Motorola Industrial Ltda, localizadas ou não no território nacional (fl.73/80 - tradução n. 1-57.222/04 do original de fl.81/89) abrangendo serviços de: gerência geral / administração, vendas / marketing, finanças / contabilidade / tesouraria / jurídico e tributário, produção/operações, pessoal / recursos humanos, compras e planejamento de produtos, serviços de integração e instalação.

c) Contrato Multilateral de Serviços - celebrado entre as empresas do Grupo Motorola e as relacionadas no Anexo A, para o período posterior ao exercício social de 2001, sendo que dentre as empresas do Grupo consta a MOTOROLA INDUSTRIAL LTDA - MIL (BRASIL) E A MOTOROLA DO BRASIL- MDB (BRASIL) (fl. 92/99 - Tradução E-0956/01 (fl.100) do original de fl. 102/112), abrangendo serviços de: gerenciamento / administração geral, vendas / marketing, finanças / contabilidade / tesouraria / jurídico e tributos, fabricação / operações, pessoal / recursos humanos, compras e planejamento de produtos, serviços de integração e instalação;

Junta solicitações de pagamentos de serviços a empresas localizadas na CHINA (fl. 115/117), ALEMANHA (FL. 118/121) e ARGENTINA (fl.122/125).

[...]

A tese das Impetrantes é a de que, como a o [sic] estabelecimento da empresa prestadora de assistência técnica é a CHINA, não poderia incidir o imposto sobre a renda retido na fonte

porque a Lei n. 10.168/2000, com a redação dada pela Lei n. 10.332/2001, não poderia revogar o tratado. Antes de analisar a pertinência ou não da tese sustentada, cabe assentar se as premissas fáticas relatadas pelas Impetrantes correspondem à posição de vantagem afirmada.

[...] DO ACORDO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR ABEVAÇÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE A RENDA-BRASIL E CHINA [...] Ora, os serviços prestados pelas empresas prestadoras são por prazo superior a 12 (doze) meses. De fato, à fl.57, consta no capítulo Prazo e Extinção que o prazo de vigência do contrato é de 3 (três) anos. Tal previsão atrai a incidência do art.3º, al. "b" do Tratado para o fim de considerar que a empresa prestadora dos serviços tem estabelecimento no Brasil, conclusão que ganha força ao se voltar os olhos para os tipos de serviços mencionados nos contratos que são, à evidência, contínuos. Além disso, observe-se que a menção feita no art. 5º, par.3, é meramente exemplificativa na medida em que a definição básica está no pari' no qual se identifica como fator de definição do estabelecimento o local no qual a empresa exercer suas atividades. Assim, não há que se falar em aplicação do art. 7º, do Tratado para evitar bi-tributação pelo Brasil e pela China.

DO ACORDO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR ABEVAÇÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE A RENDA-BRASIL E ALEMANHA [...] Vale dizer: o próprio tratado deixou autorização expressa para que o que legislador nacional definisse outros casos que seriam abrangidos pela expressão estabelecimento permanente, hábil a fazer incidir a tributação nacional. De fato, tal interpretação extrai da presença da expressão especialmente, indicativa de que as hipóteses contidas nas alíneas são dadas a "numerus apertus". Assinalo que a Lei n.10.168/2000 considerou que as empresas que prestam assistência administrativa e serviços semelhantes têm estabelecimento permanente no local da prestação do serviço, não havendo que se falar em violação do tratado celebrado entre o Brasil e a Alemanha.

Assim, não há que se falar em aplicação do art. 7º, do Tratado para evitar bi-tributação pelo Brasil e pela Alemanha.

DO ACORDO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR ABEVAÇÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE A RENDA-BRASIL E ARGENTINA [...] Vale dizer: o próprio tratado deixou autorização expressa para que o que legislador nacional definisse outros casos que seriam abrangidos pela expressão estabelecimento permanente, hábil a fazer incidir a tributação nacional. De fato, tal interpretação se extrai da presença da expressão especialmente, indicativa de que as hipóteses contidas nas alíneas são dadas a "numerus apertus".

Assinalo que a Lei n. 10.168/2000 considerou que as empresas que prestam assistência administrativa e serviços semelhantes têm estabelecimento permanente no local da prestação do serviço, não havendo que se falar em violação do tratado celebrado entre o Brasil e a Argentina.

Assim, não há que se falar em aplicação do art. VII, do Tratado para evitar bi-tributação pelo Brasil e pela Argentina.

Interposto recurso de apelação pelas impetrantes, o TRF da 3ª Região deu-lhe parcial provimento. Vejamos, no que interessa, o que está consignado no voto condutor do acórdão recorrido (fls. 603/611):

As impetrantes celebraram contratos para a prestação de assistência técnica e de serviços técnicos, em território nacional, com empresas do mesmo Grupo Econômico domiciliadas no exterior (Motorola Eletrônicos (China) fls. 55/63; Motorola GmbH (Alemanha) fls. 73/80 e 90/91; Motorola Argentina SA fls. 100/101).

Inicialmente entendo necessária a incursão aos dispositivos legais e normativos relacionados à matéria.

O Ato Declaratório COSIT nº 01, de 05 de janeiro de 2000 estabelece:

"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."

Por sua vez o artigo 685 do Decreto nº 3.000/99 dispõe:

"Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

- a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;
- c) as pensões alimentícias e os pecúlios;
- d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

- a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;"

O parágrafo 4 do Protocolo do Decreto 76.988, de 6 de janeiro de 1976 (Acordo Brasil-Alemanha), dispõe:

"Fica entendido que as disposições do parágrafo 2, b, do artigo 12 aplicar-se-ão igualmente aos rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos." (destaquei)

"Art. 12 - Royalties

2. Todavia, esses royalties podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm, de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

- a. 25% do montante bruto dos royalties, provenientes do uso de marcas de indústria ou comércio;
- b. 15% em todos os demais casos."

De plano, anoto que a especificação "sem transferência de tecnologia" trazida pelo Ato Declaratório nº 01/2000, com a imposição da alíquota de 25% da alínea "b", II, artigo 685, do Decreto nº 3.000/99, conflita com a Convenção Brasil-Alemanha, que não distingue se a prestação de assistência técnica e de serviço técnico é realizada com ou sem transferência de tecnologia, além de estabelecer alíquota máxima de 15% (quinze por cento) sobre o rendimento.

Assim, considerando os artigos 98 do CTN e 997 do Decreto nº 3.000/99, deve prevalecer a norma internacional, a qual prevê a retenção na fonte, pelas impetrantes, aplicando-se a alíquota de 15%, dos rendimentos provenientes de serviços de assistência técnica e de serviços técnicos, prestados por empresa estrangeira contratada, de origem alemã, consoante dicção do artigo 12, parágrafo 2, "b", do Decreto 76.988, de 6 de janeiro de 1976.

Por outro lado, por ausência de previsão de tributação pelos Acordos Internacionais, que remetem a obrigação ao Estado Contratante para evitar a bitributação, as impetrantes estão dispensadas do recolhimento na fonte sobre os rendimentos da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos das empresas estrangeiras domiciliadas na China e na Argentina, mostrando-se, pelos argumentos já expostos, ilegal a ressalva "sem transferência de tecnologia" feita pelo Ato Declaratório COSIT nº 01/2000, com a intenção de promover a incidência do artigo 685 do Decreto 3.000/99.

No Acordo Brasil-Argentina, o **parágrafo 7 do Protocolo** do Decreto 87.976, de 22 de dezembro de 1982, dispõe:

"Fica estabelecido que as disposições do parágrafo 3 do Artigo XII aplicam-se às rendas provenientes do uso ou da concessão do uso de notícias Internacionais e da **prestação de serviços técnicos** e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante." (destaquei)

"Art. XII - "Royalties"

3. O termo "royalties", empregado neste 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 comércio, desenho ou modelo, plano ou 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."

No Acordo Brasil-China, o parágrafo 3 do Protocolo do Decreto nº 762, de 19 de fevereiro de 1993, estabelece:

"Entende-se que o disposto no parágrafo 3 do Artigo 12 aplicar-se-á a quaisquer pagamentos recebidos em contrapartida pela prestação de assistência técnica ou de **serviços técnicos**." (destaquei)

"Art. 12 - Royalties

3. O termo "royalties", empregado neste artigo, designa pagamentos de qualquer natureza, como contrapartida do uso ou do direito de uso de direitos autorais de trabalhos literários, científicos ou artísticos, inclusive filmes cinematográficos e filmes ou fitas para emissão de rádio ou televisão, qualquer patente, técnica, marca de indústria ou comércio, desenho ou modelo, planta, fórmula ou processo secreto, bem como pelo uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes a experiências industriais, comerciais ou científicas."

De plano verifica-se que os Estados signatários, nas Convenções Brasil-Argentina e Brasil-China, **não deram o mesmo tratamento jurídico-tributário dos royalties aos rendimentos provenientes dos serviços de assistência técnica e dos serviços técnicos do Protocolo do Decreto 76.988, de 6 de janeiro de 1976 (Brasil-Alemanha)**, o que impede a aplicação do parágrafo 2 do artigo XII dos Decreto 87.976, de 22 de dezembro de 1982, e 762, de 19 de fevereiro de 1993, que dispõem, respectivamente:

"2. Todavia, esses "royalties" podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado. (Brasil-Argentina)

2. Tais "royalties", contudo, podem também ser tributados no Estado Contratante de onde provêm e de acordo com a legislação desse Estado; mas se a pessoa que os receber for beneficiário efetivo dos "royalties", o imposto incidente não poderá exceder a:

a) 25 por cento do montante bruto dos royalties provenientes do uso ou do direito de uso de marcas de indústria ou comércio;

b) 15 por cento do montante bruto dos royalties em todos os demais casos. (Brasil-China)"

Nesses dois casos específicos, os "rendimentos" decorrentes da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica **não devem receber o mesmo tratamento tributário dos royalties**, sendo, portanto, de rigor a aplicação do artigo VII das Convenções Brasil-Argentina e Brasil-China, que assim dispõem:

"Artigo VII 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 são tributáveis no outro estado, mas unicamente à medida em que sejam atribuíveis a esse estabelecimento permanente."

"ARTIGO 7º 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 do outro estado contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão atribuíveis a esse estabelecimento permanente."

Convém destacar que no julgamento do REsp 1.161.467/RS, o e. Ministro Castro Meira afasta a tese fazendária (fls. 202/211) que impõe a tributação dos rendimentos devidos pela assistência técnica e pela prestação de serviço, equiparando-os ao "lucro real" do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, pelos seguintes fundamentos argumentos:

"A expressão "lucro da empresa estrangeira", contida no artigo 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 está - e estará sempre - sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro." (p. 13/14)

Prossegue ainda o e. Ministro Relator:

"A tributação do rendimento somente no Estado de destino torna possível 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 defende a Fazenda nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro." (p. 14)

Quanto ao conceito de estabelecimento permanente, entendo inaplicável a interpretação dada pela sentença à Lei nº 10.168/2000, e que disciplina especificamente a CIDE, pois na hipótese de conflito de normas, deve prevalecer o artigo V dos Decretos 87.976, de 22 de dezembro de 1982, e 762, de 19 de fevereiro de 1993, que trata especificamente das medidas para evitar a bitributação em matéria de impostos sobre a Renda e o Capital.

Conclui-se, portanto, que "o lucro das empresas estrangeiras" do artigo VII das Convenções equivale ao "lucro operacional", decorrente da venda de produtos e a prestação de serviços, a permitir que os rendimentos provenientes da prestação de serviços de assistência técnica e de serviços técnicos por empresas estrangeiras, domiciliadas na China e na Argentina, sejam remetidos ao exterior sem a incidência na fonte do IR, nos termos do artigo VII dos Decretos 87.976, de 22 de dezembro de 1982, e 762, de 19 de fevereiro de 1993.

Ante o exposto, dou parcial provimento à apelação das impetrantes, para reconhecer indevida a retenção na fonte dos rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos prestados pelas empresas domiciliadas na China e na Argentina, mantido a retenção na fonte a cargo das impetrantes, mediante aplicação da alíquota de 15%, do imposto sobre os valores decorrentes da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos por empresa domiciliada na Alemanha.

Por ocasião da rejeição dos embargos aclaratórios, o Tribunal Regional Federal da

3ª Região afirmou (fls. 641-642):

In casu, a interpretação pretendida pela União Federal foi expressamente afastada de forma cristalina, de modo que não há que se falar em contradição.

Ora, diversamente do que ocorre na Convenção Brasil-Alemanha, em que o parágrafo 4º do Protocolo do Decreto 76.988, de 6 de janeiro de 1976, **além de equiparar a prestação de serviço aos royalties, fez referência expressa ao artigo que prevê a tributação pelo país de origem** dos valores recebidos pelos serviços técnicos e de assistência técnica.

O mesmo não ocorre nas Convenções Brasil-Argentina e Brasil-China, em que **a referência limitou-se à equiparação para fins diversos, como assentado no acórdão embargado, não havendo qualquer menção ao dispositivo que trata da tributação**, ou seja, parágrafos 2 dos Decretos 87.976, de 22 de dezembro de 1982, e 762, de 19 de fevereiro de 1993, respectivamente.

Nesse sentido o C. STJ deixou assentado que os rendimentos recebidos por empresas estrangeiras prestadoras de serviços e de assistência técnica, sem transferência de tecnologia, são equiparados ao "lucro real" para fins tributários (REsp 1.161.467/RS, Min. Castro Meira), o que não infirma o disposto na Convenção de Viena, Decreto 7.030, de 14 de dezembro de 2009.

Pois bem.

Com relação à tese recursal de violação do art. 535 do CPC/1973, sustenta-se que o acórdão recorrido seria contraditório, pois, “embora os três tratados (Brasil-Argentina,

Brasil-Alemanha e Brasil-China) tenham dado igual tratamento no tocante à tributação na fonte dos valores remetidos ao exterior em decorrência de serviço técnico prestado, sem transferência de tecnologia, por empresa estrangeira, situadas na Alemanha, Argentina e China, quando do julgamento, foi dada interpretação diversa a mesma situação” (fl. 651).

Contudo, o órgão julgador *a quo* foi expresso e específico ao diferenciar seu entendimento sobre a Convenção Brasil-Alemanha das Convenções Brasil-Argentina e Brasil-China. Nesse contexto, alegação formulada de violação do art. 535 do CPC/1973, não deve ser acolhida, porquanto não veicula causa de pedir atinente ao vício de contradição, revelando, apenas, a irresignação quanto à interpretação conferida pelo TRF3.

No mérito, a Fazenda Nacional argumenta, entre outras alegações, que o acórdão incorreu em violação dos artigos 12 dos Acordos Brasil-Argentina e Brasil-China (e seus protocolos adicionais, itens 7 e 3 respectivamente), ao fundamento de que em tais dispositivos está assentado que “os serviços técnicos bem como de assistência técnica terão idêntico tratamento ao dos royalties, no concernente à cobrança de imposto pelo país de onde provêm” (fl. 653); aduz a Fazenda Nacional que “Nos três casos, a sistemática é precisamente a mesma: os §3º dos artigos 12 - de sentido homólogo nos três acordos citados - definem o que são royalties para fins de tributação internacional, sendo que, na seqüência, são complementados pelos respectivos protocolos, os quais, invariavelmente, descrevem a prestação de assistência técnica e de serviços técnicos como integrantes do sentido jurídico de royalties” (fl. 660).

De início, cabe ressaltar que a controvérsia julgada pela Segunda Turma no REsp 1.161.467/RS (rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJe 01/06/2012), invocado em contrarrazões ao recurso especial, **não reflete exatamente o presente caso.**

O eminente relator daquele feito cuidou de delimitar, em seu voto, o objeto do recurso especial então submetido à análise:

Duas são as teses trazidas com o recurso especial:

(a) na primeira, controverte-se a qualificação jurídica dos rendimentos pagos pela recorrida, sediada no Brasil, à empresa estrangeira prestadora de serviços. Se os rendimentos forem catalogados como "lucro" (artigo VII das Convenções), não haverá tributação no Brasil. Caso contrário, tratando-se de "rendimentos não expressamente mencionados" (artigo XXI), serão tributados no país.

(b) na segunda, discute-se a possível prevalência do art. 7º da Lei 9.779/99 sobre o artigo VII das Convenções, sob o argumento de que não há hierarquia entre as normas, com prevalência da que for editada por último, segundo o critério da *lex posterior derogat priori*.

Como se observa, não foi suscitada ou debatida, na ocasião, a questão relativa à aplicação do artigo 12 dos tratados e, particularmente, dos respectivos protocolos – objeto central do presente litígio. A alegação recursal era de que os rendimentos em questão tratar-se-iam de "rendimentos não expressamente mencionados", regidos pelo artigo 21 das respectivas convenções.

Nessa linha, verifico que no AgInt no REsp n. 1.762.749, DJe de 11/03/2021, o eminente Ministro Sérgio Kukina, à luz das razões de agravo interno que invocavam o artigo 12 e os protocolos do tratados envolvidos, revogou decisão singular que aplicava o referido precedente a caso envolvendo rendimentos de assistência técnica e serviços técnicos sem transferência de tecnologia, para novo exame da questão.

Essa particularidade também foi observada pelo eminente Ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do REsp 1.759.081/SP, Segunda Turma, DJe de 18/12/2020, no qual se destacou que o advento do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014, mudou a interpretação fazendária a respeito do enquadramento das verbas em questão:

13. Esta Casa tem posicionamento firmado no sentido de que os rendimentos em questão não podem ser qualificados na condição prevista no art. 22, do modelo de tratado da OCDE ("Outros rendimentos" ou "Rendimentos não Expressamente Mencionados"), tendo sido declarada a ilegalidade do Ato Declaratório Normativo COSIT Nº 1, de 05 de janeiro de 2000, a saber: REsp. n. 1.618.897 / RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 19.05.2020; REsp. n. 1.161.467 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 17.05.2012.

14. No entanto, inexistente o exame a respeito de diversas questões de fato e de direito relevantes para o deslinde da causa, impossível aplicar os precedentes firmados para se realizar um automático enquadramento dos rendimentos na condição de "lucro das empresas" (art. 7º, do modelo OCDE), mormente diante do advento do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014, que mudou a interpretação fazendária a respeito do enquadramento das verbas em questão.

15. Firmado pela Corte de Origem apenas que o caso concreto se trata genericamente de "lucro das empresas", para fins do tratado, e não havendo qualquer exame a respeito de se tratar de "royalties" ou "serviços profissionais independentes", apesar da interposição de embargos de declaração, há que se reconhecer a omissão sobre fundamento relevante, qual

seja, a aplicação do art. 12 ("royalties"), do Decreto n.º 76.975/96, bem como do item "5", do Protocolo anexo ao tratado. Presente, portanto, a violação ao art. 535, do CPC/1973. Do mesmo modo, em razão do princípio iura novit curia, há que ser analisada a aplicação do art. 14, "1" e "2", do Decreto n.º 76.975/96, bem como do item "6", do Protocolo anexo ao tratado, além da presença de hibridismo.

16. Sendo assim, **considerando que a aplicação do art. 7º "lucro das empresas", do modelo de tratado da OCDE não pode ser automática, pois depende do exame do enquadramento nos arts. 12 e 14, da convenção, que tratam de "royalties" e "serviços profissionais independentes"** e que esse exame não prescinde da fixação de pressupostos fáticos, os autos devem retornar à Corte de Origem para analisar:

(17.1.) a natureza do contrato que enseja a remessa (se há ou não pagamento de "royalties" embutidos, se há enquadramento no protocolo do tratado estendendo o conceito de "royalties", se a prestação de serviços se dá por profissionais independentes se há enquadramento no protocolo do tratado estendendo o conceito de "profissões independentes"); e

(17.2.) a ausência de hibridismo em relação à classificação dos rendimentos que possa levar à dupla não tributação internacional (se o enquadramento do rendimento é idêntico no país da fonte e no da residência).

Na ocasião, considerando que a aplicação do art. 7 depende, antes, do exame do enquadramento do rendimento em outras disposições mais específicas dos tratados, o eminente relator determinou o retorno dos autos para que a Corte de origem suprisse omissão quanto à pertinência das disposições, entre outros, do artigo 12 da convenção à hipótese submetida a julgamento.

Tais decisões monocráticas demonstram que a questão das remessas decorrentes de serviços técnicos e assistência técnica, na forma como posta nos autos, não se assemelha ao que debatido no REsp 1.161.467/RS, bem assim no REsp 1.618.897/RJ, os quais não apreciaram a controvérsia relativa à incidência do artigo 12 dos tratados e seus protocolos anexos.

Prossigo.

Nos presentes autos, **é incontroverso que se trata de rendimentos provenientes da prestação de serviços técnicos ou assistência técnica, sem transferência de tecnologia**, não sendo necessário o retorno dos autos à origem para apreciação de aspectos fáticos.

Depreende-se do acórdão recorrido que, à luz do item 4 do protocolo anexo à Convenção Brasil-Alemanha, que dispõe que **“as disposições do parágrafo 2-b do artigo 12 aplicar-se-ão igualmente aos rendimentos provenientes da prestação de**

assistência técnica e serviços técnicos”, o colegiado *a quo* entendeu que tais rendimentos **podem ser tributados no país da fonte (Brasil)**, uma vez que o parágrafo 2-b do artigo 12 é especificamente o dispositivo que permite a tributação dos royalties à alíquota de 15%.

Veja-se:

CONVENÇÃO BRASIL-ALEMANHA (Decreto nº 76.988/1976)

ARTIGO 12

“Royalties”

[...]

2. Todavia, esses “royalties” podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

- a) 25% do montante bruto dos “royalties”, provenientes do uso ou da concessão do uso de marca de indústria ou comércio;
- b) 15% em todos os demais casos.

Todavia, o colegiado *a quo* concluiu que os textos das convenções entre Brasil-Argentina e Brasil-China não permitem o mesmo entendimento, exclusivamente porque os itens 7 e 3 de seus protocolos anexos, respectivamente, ao equipararem o rendimento da prestação de serviços técnicos ao rendimento de royalties, não fizeram remissão ao parágrafo 2 dos artigos 12 de ambas as convenções, que permite a tributação pelo país da fonte, mas sim ao parágrafo 3, que define o termo “royalties” para fins dos tratados.

Veja-se a redação do artigo 12 de cada uma das Convenções:

CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA (Decreto nº 87.976/1982)

ARTIGO XII

"Royalties"

1. Os "royalties" provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses "royalties" podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado.

3. O termo "royalties", empregado neste 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 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.

CONVENÇÃO BRASIL-CHINA (Decreto nº 762/1993)

ARTIGO 12

Royalties

1. Os "royalties" provenientes de um Estado Contratante e pagos a residente no outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.
2. Tais "royalties", contudo, podem também ser tributados no Estado Contratante de onde provêm e de acordo com a legislação desse Estado; mas, se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos "royalties", o imposto incidente não poderá exceder a:
 - a) 25 por cento do montante bruto dos "royalties" provenientes do uso ou do direito de uso de marcas de indústria ou comércio;
 - b) 15 por cento do montante bruto dos "royalties" em todos os demais casos.
3. O termo "royalties", empregado neste Artigo, designa pagamentos de qualquer natureza, como contrapartida do uso ou do direito de uso de direitos autorais de trabalhos literários, científicos ou artísticos, inclusive filmes cinematográficos e filmes ou fitas para emissão de rádio ou televisão, qualquer patente, técnica, marca de indústria ou comércio, desenho ou modelo, planta, fórmula ou processo secreto, bem como pelo uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes a experiências industriais, comerciais ou científicas.

Não me parece que a distinção levada a efeito pelo Tribunal *a quo*, relacionada à tributação de rendimentos sob a forma de royalties, seja procedente. **Veja-se o que determinam as convenções Brasil-Argentina e Brasil-China nos protocolos adicionais, naquilo que diz respeito aos rendimentos provenientes de serviços técnicos e assistência técnica:**

CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA (Decreto nº 87.976/1982)

Fica estabelecido que as disposições do parágrafo 3 do Artigo XII aplicam-se às rendas provenientes do uso ou da concessão do uso de notícias Internacionais e da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

CONVENÇÃO BRASIL-CHINA (Decreto nº 762/1993)

Entende-se que o disposto no parágrafo 3 do Artigo 12 aplicar-se-á a quaisquer pagamentos recebidos em contrapartida pela prestação de assistência técnica ou de serviços técnicos.

Em se tratando de convenções internacionais cuja finalidade primordial é delimitar as competências dos Estados Contratantes para fins de tributação de determinados ganhos e rendimentos, resta evidente que **ao determinar, nos respectivos protocolos adicionais, que aos rendimentos da prestação de serviços técnicos e assistência técnica aplica-se o dispositivo do tratado que define o termo "royalties", quiseram os Estados Contratantes que a tais rendimentos fossem atribuídas as disposições da respectiva convenção aplicáveis aos royalties, como um todo.**

Noutras palavras, dizer no protocolo adicional que *ao rendimento da prestação de serviços técnicos se aplica o disposto no parágrafo 3 do Artigo 12*, é o mesmo que dizer, nos termos do mencionado artigo, que *o termo royalties empregado neste artigo*

[12], designa [também] pagamentos de qualquer natureza, como contrapartida da prestação de serviços técnicos.

Ora, estabelecido pelo protocolo adicional c/c art. 12, § 3º, que o termo “royalties” designa também, para fins do tratado, o rendimento da prestação de serviços técnicos, isto implica que a esse rendimento, necessariamente, se aplica a regra de tributação concorrente prevista no mesmo artigo 12, em seu parágrafo 2º.

É de se ressaltar que, no **Modelo de Convenção** da OCDE, os royalties são tributados somente no país da residência do beneficiário do rendimento.

A possibilidade de tributação na fonte é fruto de negociação bilateral com vistas a atender os interesses brasileiros enquanto país eminentemente importador de tecnologia. A previsão dos procolos adicionais quanto à inclusão dos serviços técnicos sob as disposições do artigo 12 há de ser vista sob essa mesma perspectiva: uma negociação bilateral específica, que intencionalmente se afasta do Modelo-padrão da OCDE, com vistas a atender os interesses brasileiros enquanto país majoritariamente importador deste tipo de serviço.

Portanto, não se aplicam aos rendimentos em questão as disposições dos artigos 7 dos tratados em testilha. Convém lembrar que o parágrafo 5 do artigo 7 das Convenções determinam, em essência, que **quando os lucros compreenderem elementos ou parcelas de rendimentos tratados separadamente em outros artigos da convenção (como é o caso dos royalties), as disposições destes artigos não serão afetadas pelas do artigo 7.**

Nesse contexto, é de se ressaltar que nem todos os países optaram por celebrar com o Brasil esta atribuição do tratamento do artigo 12 (royalties) aos serviços e assistência técnicos, como é o caso da França (Decreto nº 70.506/72) e da Áustria (Decreto nº 78.107/76), cujos protocolos adicionais nada prevêm a esse respeito. Nestes casos, aí sim, o rendimento proveniente de serviços técnicos e assistência técnica recairá

na disciplina geral do artigo 7, à mingua de tratamento separado e específico em outros artigos da convenção.

Cabe lembrar, por fim, que a possibilidade de tributação concorrente, quando autorizada nas convenções – como é o presente caso –, não implica na dupla incidência, uma vez que os próprios tratados preveem, nos artigos 23 (Convenções Brasil-China e Brasil-Argentina) e 24 (Convenção Brasil-Alemanha), métodos destinados a evitar a dupla tributação nessas hipóteses.

Isto posto, merece provimento o recurso especial da Fazenda Nacional.

Quanto ao **recurso especial adesivo** interposto por MOTOROLA SERVIÇOS LTDA. e MOTOROLA MOBILITY COMÉRCIO DE PRODUTOS ELETRÔNICOS LTDA., alega-se que “o caso em tela não trata de royalties, mas sim de serviços de assistência técnica e prestação de serviços, todos sem transferência de tecnologia” (fl. 692), devendo incidir aos rendimentos provenientes da prestação de serviços por pessoa jurídica residente na Alemanha as disposições do art. 7º da respectiva Convenção (Decreto nº 76.988/1976).

Ao recurso adesivo deve ser negado provimento, pelas mesmas razões acima expostas, uma vez que nos termos da Convenção Brasil-Alemanha e respectivo protocolo “as disposições do parágrafo 2-b do artigo 12 [relativas aos royalties] aplicar-se-ão igualmente aos rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos”, **sendo irrelevante a existência de transferência de tecnologia para os referidos fins.**

Ante o exposto: i) dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional para entender aplicáveis aos rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica ou de serviços técnicos as disposições dos artigos 12 das convenções Brasil-China (Decreto nº 762/1993) e Brasil-Argentina (Decreto nº 87.976/1982), conforme determinam os respectivos protocolos anexos; ii) nego provimento ao recurso especial adesivo de

MOTOROLA SERVIÇOS LTDA. e MOTOROLA MOBILITY COMÉRCIO DE
PRODUTOS ELETRÔNICOS LTDA.

É como voto.

Superior Tribunal de Justiça

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2018/0164456-5 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.753.262 / SP**

Números Origem: 00113435020044036105 113435020044036105 200461050113430

PAUTA: 22/08/2023

JULGADO: 22/08/2023

Relator

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. MARIA SOARES CAMELO CORDIOLI

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	: FAZENDA NACIONAL
RECORRENTE	: MOTOROLA MOBILITY COMERCIO DE PRODUTOS ELETRONICOS LTDA
RECORRENTE	: MOTOROLA SERVIÇOS LTDA
ADVOGADOS	: SÍLVIO LUIZ DE TOLEDO CÉSAR E OUTRO(S) - SP114703 CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - DF001503A SIMONE RANIERI ARANTES - SP164505
RECORRIDO	: FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	: MOTOROLA MOBILITY COMERCIO DE PRODUTOS ELETRONICOS LTDA
RECORRIDO	: MOTOROLA SERVIÇOS LTDA
ADVOGADOS	: SÍLVIO LUIZ DE TOLEDO CÉSAR E OUTRO(S) - SP114703 CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - DF001503A SIMONE RANIERI ARANTES - SP164505

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - Retido na fonte

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dra. SARA RIBEIRO BRAGA FERREIRA, pela parte RECORRENTE/RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL e Dr. SÍLVIO LUIZ DE TOLEDO CÉSAR, pela parte RECORRENTE/RECORRIDA: MOTOROLA MOBILITY COMERCIO DE PRODUTOS ELETRONICOS LTDA e OUTROS

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Após o voto do Sr. Ministro Relator dando provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e negando provimento ao recurso especial adesivo, pediu vista antecipada a Sra. Ministra Regina Helena Costa. Aguardam os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio

Superior Tribunal de Justiça

Domingues (Presidente).

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.753.262 - SP (2018/0164456-5)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

RECORRENTE : MOTOROLA MOBILITY COMERCIO DE PRODUTOS
ELETRONICOS LTDA

RECORRENTE : MOTOROLA SERVIÇOS LTDA

ADVOGADOS : SÍLVIO LUIZ DE TOLEDO CÉSAR E OUTRO(S) -
SP114703

CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - DF001503A

SIMONE RANIERI ARANTES - SP164505

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

RECORRIDO : MOTOROLA MOBILITY COMERCIO DE PRODUTOS
ELETRONICOS LTDA

RECORRIDO : MOTOROLA SERVIÇOS LTDA

ADVOGADOS : SÍLVIO LUIZ DE TOLEDO CÉSAR E OUTRO(S) -
SP114703

CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - DF001503A

SIMONE RANIERI ARANTES - SP164505

VOTO-VISTA

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA

HELENA COSTA:

Solicitei vista antecipada dos autos para examiná-los com maior detença.

Trata-se de Recurso Especial interposto pela **FAZENDA NACIONAL** contra acórdão proferido pela 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região no julgamento de apelação, assim ementado (fls. 610/611e, destaques do original):

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IRRF. RENDIMENTOS DE SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA E SERVIÇOS TÉCNICOS, SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. ATO COSIT N. 01/2000. ILEGALIDADE. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS. ART. 98 CTN E DECRETO N. 3.000/99. BRASIL-ALEMANHA - DECRETO N. 76.988/76, ART, 12, 2, B - ALÍQUOTA DE 15%. DECRETOS N. 87.976/82 - BRASIL-ARGENTINA - E N. 762/93 - BRASIL-CHINA. IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS NO PAÍS CONTRATANTE DIANTE DA AUSÊNCIA DE ESTABELECIMENTO PERMANENTE. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 7º DOS RESPECTIVOS ACORDOS. LUCRO OPERACIONAL. RESP 1.161.467/RS.

Superior Tribunal de Justiça

1. A especificação "sem transferência de tecnologia" trazida pelo Ato Declaratório nº 01/2000, com a imposição da alíquota de 25% da alínea "b", II, artigo 685, do Decreto nº 3.000/99, conflita com a Convenção Brasil-Alemanha, que não distingue se a prestação de assistência técnica e de serviço técnico é realizada com ou sem transferência de tecnologia, além de estabelecer alíquota máxima de 15% (quinze por cento) sobre o rendimento.
2. Aplica-se, portanto, a alíquota de 15%, dos rendimentos provenientes de serviços de assistência técnica e de serviços técnicos, prestados por empresa estrangeira contratada, de origem alemã, consoante dicção do artigo 12, parágrafo 2, "b", do Decreto 76.988, de 6 de janeiro de 1976.
3. Contudo, verifica-se que os Estados signatários, nas Convenções Brasil-Argentina e Brasil-China, **não** deram o mesmo tratamento jurídico-tributário dos royalties aos **rendimentos provenientes dos serviços de assistência técnica e dos serviços técnicos** do Protocolo do Decreto 76.988, de 6 de janeiro de 1976 (Brasil-Alemanha), o que impede a aplicação do parágrafo 2 do artigo XII dos Decretos 87.976, de 22 de dezembro de 1982, e 762, de 19 de fevereiro de 1993.
4. Destarte, por ausência de previsão de tributação pelos Acordos Internacionais, que remetem a obrigação ao Estado Contratante, nos termos do artigo 7º, as impetrantes estão dispensadas do recolhimento na fonte sobre os rendimentos da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos das empresas estrangeiras domiciliadas na China e na Argentina, mostrando-se ilegal a ressalva "sem transferência de tecnologia" feita pelo Ato Declaratório COSIT nº 01/2000, com a intenção de promover a incidência do artigo 685 do Decreto 3.000/99.
5. Conforme assentado no REsp 1.161.467/RS, "o lucro das empresas estrangeiras" do artigo VII das Convenções equivale ao "lucro operacional", decorrente da venda de produtos e a prestação de serviços, a permitir que os rendimentos provenientes da prestação de serviços de assistência técnica e de serviços técnicos por empresas estrangeiras, domiciliadas na China e na Argentina, sejam remetidos ao exterior sem a incidência na fonte do IR, nos termos do artigo VII dos Decretos 87.976, de 22 de dezembro de 1982, e 762, de 19 de fevereiro de 1993.
6. Dar parcial provimento à apelação das impetrantes.

Opostos Embargos de Declaração, foram rejeitados (fls. 636/645e).

Interposto Recurso Especial, com amparo no art. 105, III, a, da

Superior Tribunal de Justiça

Constituição da República, aponta-se ofensa à lei federal nos seguintes termos:

(i) art. 535, I e II, do Código de Processo Civil de 1973: "O acórdão apresenta-se contraditório, pois, embora os três tratados (Brasil-Argentina, Brasil-Alemanha e Brasil-China) tenham dado igual tratamento no tocante à tributação na fonte dos valores remetidos ao exterior em decorrência de serviço técnico prestado, sem transferência de tecnologia, por empresa estrangeira, situadas na Alemanha, Argentina e China, quando do julgamento, foi dada interpretação diversa a mesma situação." (fl. 651e); e

(ii) arts. 12 dos Decretos ns. 76.988/1976 (atualmente revogado pelo Decreto n. 5.654/2005); 89.976/1982; e 762/1993: "[...] o art. 12 das Convenções, com igual semântica, admite em uníssono a possibilidade de os países pactuantes realizarem a tributação dos *royalties* de maneira concorrente – tanto pelo Estado de onde partem os recursos financeiros, como pelo Estado onde estão domiciliadas as empresas prestadoras dos serviços." [...] Os arts. 7º das Convenções Brasil-Argentina e Brasil-China traduzem regra geral, "[...] aplicável apenas se a verba em questão não puder ser enquadrada nas demais categorias previstas no Tratado. Assim, os Comentários da OCDE às referidas Convenções, consideram que o termo "lucros", constante do art. 7º, corresponde a todo rendimento oriundo da atividade empresarial, excluídos os rendimentos enquadrados nas categorias especiais previstas nos demais artigos do tratado." [...] "[...] os § 3º dos artigos 12 – de sentido homólogo nos acordos citados – definem o que são *royalties* para fins de tributação internacional, sendo que, na sequência, são complementados pelos respectivos protocolos, os quais, invariavelmente, descrevem a prestação de assistência técnica e de serviços técnicos como integrantes do sentido jurídico de *royalties*. [...] A previsão expressa nas próprias Convenções quanto à natureza dos valores remetidos ao exterior para pagamento de serviços técnicos e de assistência técnica, dentre eles os prestados pelas empresas estrangeiras contratadas pela impetrante, permite, assim a conclusão de que o Ato Declaratório COSIT n. 01, de 05 de janeiro de 2000 somente se

Superior Tribunal de Justiça

aplicaria às convenções que não trazem aquela definição, dentre as quais as celebradas com a Áustria, Finlândia, França, Japão e Suécia. [...] Diante da existência de norma especial, que considera os valores pagos pelas Impetrantes à empresa estrangeira como "royalties", afastada estaria, assim, a aplicação da regra do artigo 7º, que por se tratar de norma geral, deve ser repelida em prol da aplicação de norma especial (o artigo 12 [...])." (fls. 660/668e).

MOTOROLA SERVIÇOS LTDA. E OUTRO aderiram ao recurso em tela, nos termos do art. 500 do CPC/1973 e com amparo no art. 105, III, *a e c*, da Constituição da República, apontam, além do dissídio jurisprudencial, ofensa aos arts. 98 do Código Tributário Nacional; e 7º do Decreto 76.988/1976 (atualmente revogado pelo Decreto n. 5.654/2005): "[...] não há como se admitir que a cobrança do IR-Fonte sobre remessas de pagamentos para empresas prestadoras de serviços residentes em países com os quais o Brasil mantém tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto de renda, como era o caso da Alemanha enquanto vigente o tratado ([...]), eis que há norma mais específica e hierarquicamente superior (art. 7º, dos Tratados firmados pelo Brasil, que utilizam o Modelo OCDE) que se sobrepõe às regras gerais infraconstitucionais [...] A regra do artigo 7º do Tratado citado acima tem sentido amplo, correspondendo a todos os rendimentos decorrentes da exploração da atividade da pessoa jurídica. As situações de exceção ou sujeitas a regra especial, são aquelas expressamente ressalvadas ou excepcionadas pela própria legislação (pelo Tratado). Assim, regra geral qualquer rendimento auferido por uma pessoa jurídica na exploração de seu objeto social se encontra perfeitamente inserido no conceito de lucro constante dos Tratados Internacionais firmados pelo Brasil com base no Modelo OCDE, incluindo-se, aquele firmado com a Alemanha. [...] Não se trata, portanto, de royalties, que permitissem a utilização de qualquer outro dispositivo dos Tratados, além do artigo 7º [...]." (fls. 691/693e).

Parecer do Ministério Público Federal às fls. 749/753e.

Na assentada de 22.8.2023, o Sr. Relator, Ministro Benedito Gonçalves, proferiu voto dando provimento ao Recurso Especial e negando

provimento ao Recurso Especial Adesivo.

É o relatório. Passo a proferir o voto-vista.

Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 1973.

I. Da admissibilidade dos recursos especiais

Consigno que as questões federais debatidas se encontram satisfatoriamente prequestionadas.

Ademais, os Recurso Especiais, independente e adesivo, acham-se hígidos para julgamento, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade e ausentes as questões prejudiciais e/ou preliminares a serem examinadas.

Convém assinalar, outrossim, que o exame da pretensão ora veiculada nos recursos não demanda reexame fático-probatório, pois todos os aspectos factuais e processuais estão clara e suficientemente delineados no acórdão recorrido.

O pronunciamento impugnado, por sua vez, dirimiu a controvérsia baseado em fundamentos infraconstitucionais.

Sendo admissíveis os recursos, avanço para o exame dos vícios integrativos apontados pela **FAZENDA NACIONAL** no Recurso Especial.

II - Da ausência de vícios integrativos no acórdão recorrido (art. 535, I e II, do CPC/1973)

Depreende-se da leitura do acórdão regional (fls. 603/611e), inclusive do integrativo (fls. 636/645e), que a controvérsia restou examinada de forma satisfatória, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável ao caso.

Superior Tribunal de Justiça

Anote-se, por oportuno, que "as decisões judiciais não precisam ser necessariamente analíticas, bastando que contenham fundamentos suficientes para justificar suas conclusões [...]" (STF, 1ª T., ARE n. 1.343.676/SC AgR-segundo, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 28.3.2022).

Em relação à contradição, esta Corte adota orientação segundo a qual esse vício estará configurado quando interno ao julgado embargado, a exemplo da grave desarmonia entre a fundamentação e as conclusões da própria decisão, capaz de evidenciar uma ausência de logicidade no raciocínio desenvolvido pelo julgador.

A contradição sanável por aclaratórios é aquela interna ao julgado embargado, a exemplo da grave desarmonia entre a fundamentação e as conclusões da própria decisão, capaz de evidenciar uma ausência de logicidade no raciocínio desenvolvido pelo julgador, ou seja, o recurso integrativo não se presta a corrigir contradição externa, bem como não se revela instrumento processual vocacionado para sanar eventual *error in iudicando*.

Ausente o vício de contradição quando há apenas antagonismo entre os fundamentos da decisão e o *entendimento da parte* (cf. Corte Especial, EDcl no AgRg nos EAREsp n. 252.613/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 5.8.2015).

Não havendo, portanto, nulidade no *decisum* por violação ao art. 535, I e II, do CPC/1973, passo à análise da pretensão de viés tributário, também na linha do que concluiu o Sr. Relator.

Ultrapassados os aspectos processuais, avanço para a questão tributária em debate.

III. Contornos da lide e delimitação da controvérsia

Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança com pedido amplo, sendo relevante destacar a exata dicção dos requerimentos (fl. 18e, destaquei):

[...] *seja reconhecido o direito líquido e certo de efetuar remessas para o exterior, sem retenção do imposto de renda*

Superior Tribunal de Justiça

na fonte, em pagamento por serviços prestados no exterior, sem transferência de tecnologia, tendo por beneficiárias empresas residentes e domiciliadas em países com os quais o Brasil mantém tratados para evitar a dupla tributação em matéria de imposto de renda (com base no modelo OCDE), tendo em vista o disposto no art. 7º destes Tratados (China, Alemanha, Argentina, Chile, entre outros), declarando-se incidentalmente a ilegalidade e a inconstitucionalidade do Ato Declaratório COSIT n. 01/2000, editado pela Secretaria da Receita Federal.

Confirma tal fato o quanto registrou o Tribunal de origem no acórdão recorrido (fls. 604/605e, destaquei):

[...] seja afastada a aplicação do Ato Declaratório COSIT n.º 01/2000, permitindo que as impetrantes efetuem a remessa de valores para o exterior, sem a retenção do imposto de renda na fonte, em pagamento por serviços prestados, sem a transferência de tecnologia, por empresas estrangeiras, domiciliadas em países com os quais o Brasil mantém tratados para evitar a bitributação, como a China, Alemanha, Argentina, Chile, dentre outros.

[...]

As impetrantes celebraram contratos para a prestação de assistência técnica e de serviços técnicos, em território nacional, com empresas do mesmo Grupo Econômico domiciliadas no exterior (Motorola Eletrônicos (China) fls. 55/63; Motorola GmbH (Alemanha) fls. 73/80 e 90/91; Motorola Argentina SA fls. 100/101).

Conquanto o Mandado de Segurança contemple pretensão verdadeiramente ampla, a discussão devolvida pelas empresas no Recurso Especial Adesivo, é restrita ao “[...] reconhecimento da indevida retenção na fonte dos rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos prestados pelas empresas domiciliadas na Alemanha [...]” (fl. 696e), tendo sido apontado dissídio jurisprudencial com o acórdão da 2ª Turma (REsp n. 1.161.467/RS, Rel. Min. Castro Meira, j. 17.5.2012).

Aliás, o êxito das apelantes no Tribunal de origem mostrou-se limitado, porque o parcial provimento recurso foi para “[...] reconhecer indevida a retenção na fonte dos rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos prestados pelas empresas

Superior Tribunal de Justiça

domiciliadas na China e na Argentina, mantida a retenção na fonte a cargo das impetrantes, mediante aplicação da alíquota de 15%, do imposto sobre os valores decorrentes da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos por empresa domiciliada na Alemanha” (fl. 609e).

Esses esclarecimentos guardam pertinência com a premissa fixada pelo Sr. Relator, Ministro Benedito Gonçalves, no voto proferido na sessão pretérita (negritos do original):

*De início, cabe ressaltar que a controvérsia julgada pela Segunda Turma no REsp 1.161.467/RS (rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJe 01/06/2012), invocado em contrarrazões ao recurso especial, **não reflete exatamente o presente caso.***

Essa particularidade também foi observada pelo eminente Ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do REsp 1.759.081/SP, Segunda Turma, DJe de 18/12/2020, no qual se destacou que o advento do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014, mudou a interpretação fazendária a respeito do enquadramento das verbas em questão:

[...]

Na ocasião, considerando que a aplicação do art. 7 depende, antes, do exame do enquadramento do rendimento em outras disposições mais específicas dos tratados, o eminente relator determinou o retorno dos autos para que a Corte de origem suprisse omissão quanto à pertinência das disposições, entre outros, do artigo 12 da convenção à hipótese submetida a julgamento.

Tais decisões monocráticas demonstram que a questão das remessas decorrentes de serviços técnicos e assistência técnica, na forma como posta nos autos, não se assemelha ao que debatido no REsp 1.161.467/RS, bem assim no REsp 1.618.897/RJ, os quais não apreciaram a controvérsia relativa à incidência do artigo 12 dos tratados e seus protocolos anexos.

De fato, impõe-se outra perspectiva, porquanto a controvérsia devolvida pelos recursos em tela distancia-se do núcleo da polêmica envolvendo tão somente o alcance da expressão “lucro da empresa estrangeira” contida no art. 7º dos tratados para evitar a dupla tributação, uma vez que diz com a regência da matéria por norma especial encartada no protocolo anexo.

Isso considerado, cumpre examinar as normas plasmadas nos

três tratados verificados pelo Tribunal de origem para se aferir a adequada subsunção do rendimento remetido ao exterior em decorrência de contrato de prestação de serviços técnicos, sem transferência de tecnologia.

O debate, portanto, gira em torno do tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos remetidos por fonte situada no Brasil à pessoa jurídica estrangeira, pertencente ao mesmo grupo econômico da remetente, em razão de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica a serem executados no exterior, sem transferência de tecnologia, à luz dos tratados destinados a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal celebrados pelo Brasil com a Alemanha, Argentina e China.

Cumprido enaltecer, outrossim, que *não* se controverte acerca da prevalência dos acordos internacionais em relação à legislação brasileira, sendo a contenda, nesta fase processual, restrita ao devido enquadramento – a qualificação jurídica – do aludido rendimento.

Anotado o cerne e o cenário do debate, avanço para a moldura normativa.

IV. Disciplina normativa

A legislação interna que dispõe acerca da cobrança e fiscalização do Imposto sobre a Renda prescreve que a retenção e o recolhimento do tributo cabem à fonte quando pagar, creditar; empregar, *remeter* ou entregar o rendimento, consoante estabelecem os arts. 100 e 101 do Decreto-Lei n. 5.844/1943.

No plano internacional, colaciona-se os dispositivos pertinentes dos tratados, observada a cronologia, celebrados com a Alemanha, Argentina e China:

Decreto n. 76.988/1976 - Promulga o Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, Brasil-República Federal da Alemanha.

(acordo denunciado, não produzindo efeito desde 1º de janeiro de 2006)

ARTIGO 7 Lucros das empresas

Superior Tribunal de Justiça

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 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.

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e nos encargos gerais de administração assim realizados.

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.

5. 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.

ARTIGO 12 “Royalties”

1. Os “royalties” provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses “royalties” podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

a) 25% do montante bruto dos “royalties”, provenientes do uso ou da concessão do uso de marca de indústria ou comércio;

b) 15% em todos os demais casos.

3. O termo “royalties” empregado nesse artigo designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela

Superior Tribunal de Justiça

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 programação de televisão ou radiodifusão), qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano fórmula ou processos secretos, 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.

4. Os “royalties” serão considerados provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for o próprio Estado, uma sua subdivisão política, uma autoridade local ou um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor dos “royalties”, seja ou não residente de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento permanente em relação com o qual haja sido contraída a obrigação de pagar os “royalties” e caiba a esse estabelecimento permanente o pagamento desses “royalties” serão eles considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento permanente estiver situado.

5. As disposições dos parágrafos 1 e 2 não se aplicam, quando o beneficiário dos “royalties”, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que provêm os “royalties”, um estabelecimento permanente ao qual estão ligados efetivamente o direito ou bem que deu origem aos “royalties”. Nesse caso, aplica-se-á o disposto no artigo 7.

6. Se, em consequência de relações especiais, existentes entre o devedor e o credor, ou entre ambos e terceiros o montante dos “royalties” pagos, tendo em conta o uso, direto ou informação pelo qual é pago, exceder aquele que seria acordado entre o devedor e o credor na ausência de tais relações, as disposições deste artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, a parte excedente dos pagamentos será tributável conforme a legislação de cada Estado Contratante, e tendo em conta as outras disposições do presente Acordo.

7. A limitação da alíquota do imposto prevista no parágrafo 2-b não se aplicará aos “royalties” pagos antes de primeiro de janeiro de 1977, quando tais “royalties” forem pagos a um residente de um Estado Contratante que possua direta ou indiretamente, no mínimo 50 por cento do capital com direito a voto da sociedade que paga esses “royalties”.

PROTOCOLO

No momento da assinatura do Acordo para evitar a dupla tribulação em matéria de impostos sobre a renda e o capital entre a República Federativa do Brasil e a República Federal da Alemanha, os abaixo assinados, para isso devidamente

Superior Tribunal de Justiça

autorizados, acordaram nas seguintes disposições que constituem parte integrante do presente Acordo.

4. Com referência ao artigo 12:

Fica entendido que as disposições do parágrafo 2-b do artigo 12 aplicar-se-ão igualmente aos rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos.

Decreto n. 87.976/1982 - Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.

ARTIGO VII 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 são tributáveis no outro Estado, mas unicamente a medida em que sejam atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

2. Com ressalva das disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio 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.

3. 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.

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão

Superior Tribunal de Justiça

afetadas pelas disposições deste Artigo.

ARTIGO XII "Royalties"

1. Os "royalties" provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses "royalties" podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado.

3. O termo "royalties", empregado neste 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 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.

4. Os "royalties" serão considerados provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for o próprio Estado, uma sua subdivisão política, uma entidade local ou um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor dos "royalties", seja ou não residente de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento permanente ou uma base fixa em relação com os quais haja sido contraída a obrigação de pagar os "royalties" e caiba a esse estabelecimento permanente ou a essa base fixa o pagamento desses - "royalties", serão eles considerados provenientes do Estado Contratante em que estiver situado o estabelecimento permanente ou a base fixa.

5. As disposições dos parágrafos 1 e 2 não se aplicam quando o beneficiário dos "royalties", residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que provêm os "royalties", um estabelecimento permanente ou uma base fixa a que estio ligados efetivamente o direito ou o bem que deu origem aos "royalties". Nesse caso, serão aplicáveis as disposições dos Artigos VII ou XIV, conforme o caso.

6. Se, em consequência de relações especiais existentes entre o devedor e o credor, ou entre ambos e terceiros, o montante dos "royalties" pagos, tendo em conta a prestação pela qual são pagos, exceder àquele que seria acordado entre

Superior Tribunal de Justiça

o devedor e o credor na ausência de tais relações, as disposições deste Artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, a parte excedente dos pagamentos será tributável conforme a legislação de cada Estado Contratante e tendo em conta as outras disposições da presente Convenção.

PROTOCOLO

No momento da assinatura da Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina, os abaixo assinados, para isso devidamente autorizados, convieram nas seguintes disposições que constituem parte integrante da Convenção.

7. Com referência ao Artigo XII, parágrafo 3

Fica estabelecido que as disposições do parágrafo 3 do Artigo XII aplicam-se às rendas provenientes do uso ou da concessão do uso de notícias Internacionais e da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

Decreto n. 762/1993 - Promulga o Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China, celebrado em Pequim, em 5.8.1991.

ARTIGO 7 Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante são tributáveis somente neste Estado Contratante, a menos que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade nas condições acima mencionadas, seus lucros serão tributáveis no outro Estado Contratante, mas unicamente na medida em que corresponderem a esse estabelecimento permanente.

2. Observado o que dispõe o parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente ali situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente os lucros que auferiria se fosse uma empresa distinta e independente, exercendo atividades idênticas ou similares em

Superior Tribunal de Justiça

condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

3. Na apuração do lucro de um estabelecimento permanente, serão deduzidas as despesas incorridas para a consecução dos objetivos desse estabelecimento, inclusive as despesas de administração e os encargos gerais de direção realizados no Estado Contratante em que se localiza o estabelecimento permanente.

4. Na medida em que se adote, em que um Estado Contratante, a prática de ratear o lucro total de uma empresa entre seus diversos estabelecimentos, o disposto no parágrafo 2 não obstará a continuidade de tal prática naquele Estado Contratante. O método de rateio, no entanto, não poderá contrariar os princípios deste Artigo.

5. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para empresa.

6. Para os fins dos parágrafos 1 a 5, a atribuição de lucro ao estabelecimento permanente será feita, ano a ano, observando-se o mesmo método, a menos que haja motivo suficiente para se adotar prática diversa.

7. Quando os lucros compreenderem parcelas de rendimentos tratados separadamente em outros Artigos deste Acordo, o disposto neste Artigo não prejudicará a aplicação dos outros dispositivos.

ARTIGO 12 Royalties

1. Os "royalties" provenientes de um Estado Contratante e pagos a residente no outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Tais "royalties", contudo, podem também ser tributados no Estado Contratante de onde provêm e de acordo com a legislação desse Estado; mas, se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos "royalties", o imposto incidente não poderá exceder a:

a) 25 por cento do montante bruto dos "royalties" provenientes do uso ou do direito de uso de marcas de indústria ou comércio;

b) 15 por cento do montante bruto dos "royalties" em todos os

Superior Tribunal de Justiça

demais casos.

3. O termo "royalties", empregado neste Artigo, designa pagamentos de qualquer natureza, como contrapartida do uso ou do direito de uso de direitos autorais de trabalhos literários, científicos ou artísticos, inclusive filmes cinematográficos e filmes ou fitas para emissão de rádio ou televisão, qualquer patente, técnica, marca de indústria ou comércio, desenho ou modelo, planta, fórmula ou processo secreto, bem como pelo uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes a experiências industriais, comerciais ou científicas.

4. Não se aplica o disposto nos parágrafos 1 e 2 se o beneficiário efetivo dos "royalties", residindo em um Estado Contratante, mantém negócios ou presta serviços no outro Estado Contratante, mediante a utilização de estabelecimento permanente ou escritório fixo ali situados e se o direito ou bem, com relação ao qual os "royalties" são pagos, tem vinculação com o estabelecimento permanente ou a instalação fixa. Nesse caso, aplica-se o disposto no Artigo 14, dependendo das circunstâncias.

5. Os "royalties" serão considerados provenientes se um Estado Contratante quando o devedor for o próprio Governo daquele Estado Contratante, uma sua subdivisão política, uma autoridade local ou uma pessoa residente naquele Estado Contratante. Todavia, quando o devedor dos "royalties", seja ou não residente em um dos Estados Contratantes, tiver num Estados Contratantes um estabelecimento permanente ou uma base fixa com relação aos quais haja sido contraída a obrigação de pagar "royalties", e caiba a tais estabelecimentos a obrigação do pagamento, considerar-se-ão tais "royalties" provenientes do Estado Contratante onde o estabelecimento permanente ou escritório fixo estiver situado.

6. Se, em consequência de relações especiais entre o devedor dos "royalties" e seu beneficiário efetivo, ou entre ambos e terceiros, o montante dos "royalties" pagos, tendo em vista o uso, o direito ou a informação pelos quais são pagos, exceder ao que seria acordado entre devedor e beneficiário, na ausência de tais relações, o disposto neste Artigo limita-se a este último montante. Nesse caso, a parte excedente dos pagamentos será tributável conforme a legislação de casa Estado Contratante, aplicando-se, no que couber, o que dispõe este Acordo.

PROTOCOLO

Superior Tribunal de Justiça

No momento da assinatura do Acordo entre a República Federativa do Brasil e a República Popular da China Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda (a seguir mencionado como "o Acordo"), os abaixo assinados acordaram as seguintes disposições que constituem parte integrante do Acordo.

3. Com referência ao Artigo 12, parágrafo 3

Entende-se que o disposto no parágrafo 3 do Artigo 12 aplicar-se-á a quaisquer pagamentos recebidos em contrapartida pela prestação de assistência técnica ou de serviços técnicos. (destaquei)

Ainda no âmbito internacional, avulta a disposição da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados no tocante à regra geral de interpretação:

Decreto n. 7.030/2009 - Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66.

Artigo 31 Regra Geral de Interpretação

1. *Um tratado deve ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.*

2. *Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, seu preâmbulo e anexos:*

a) *qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a conclusão do tratado;*

b) *qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado.*

3. *Serão levados em consideração, juntamente com o contexto:*

a) *qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições;*

b) *qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à*

Superior Tribunal de Justiça

sua interpretação;

c) quaisquer regras pertinentes de Direito Internacional aplicáveis às relações entre as partes.

4. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes. (destaquei)

No prisma infralegal, impende destacar o já revogado Ato Declaratório Normativo COSIT n. 1/2000 e o Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 5/2014, os quais orientam as unidades do Fisco em relação à tributação das remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e serviços técnicos sem transferência de tecnologia:

Ato Declaratório Normativo COSIT n. 1/2000 (revogado)
(publicado no DOU de 19.1.2000, seção 1, p. 12)

O COORDENADOR-GERAL SUBSTITUTO DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições [...], e tendo em vista o disposto nas Convenções celebradas pelo Brasil para Eliminar a Dupla Tributação da Renda e respectivas portarias regulando sua aplicação, no art. 98 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 e nos arts. 685, inciso II, alínea "a", e 997 do Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:

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 n. 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.

* * *

Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 5/2014

Superior Tribunal de Justiça

(publicado no DOU de 20.6.2014, seção 1, p. 48)

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições [...], e tendo em vista o disposto nos Acordos ou Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrados pelo Brasil,

DECLARA:

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 da 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.

Art. 2º Publique-se no Diário Oficial da União.

Art. 3º Revogue-se o Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 1, de 5 de janeiro de 2000. (destaquei)

Colacionada a disciplina normativa, avanço para análise do cenário dos acordos firmados pelo Brasil em relação aos tributos sobre a renda.

V. Lineamentos acerca dos tratados celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal

A postura brasileira no universo de acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal não desconsidera o pragmatismo das *convenções modelo* da Organização das Nações Unidas - ONU e da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE,

Superior Tribunal de Justiça

uma vez que se trata de organismos com indisfarçável influência no cenário internacional.

A OCDE, criada em 1961, é uma “organização internacional que trabalha para construir melhores políticas para vidas melhores”; seu objetivo é “moldar políticas que promovam prosperidade, igualdade, oportunidade e bem-estar para todos” (cf. sítio eletrônico OECD, www.oecd.org/about/, acesso em 19.9.2023, tradução livre).

Vale lembrar que a OCDE conta, atualmente, com trinta e oito países membros e o Brasil foi um dos seis candidatos a iniciar o processo de entrada na organização em 2022.

Atualmente, segundo o sítio eletrônico oficial do Governo Federal, o País possui tratados internacionais para evitar a dupla tributação com trinta e sete países, dentre eles, Itália, Espanha, França, Portugal e Japão.

Quase todos esses tratados referem-se exclusivamente ao Imposto sobre a Renda (cf. sítio eletrônico gov.br, <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>, acesso em 19.9.2023).

Outrossim, segundo recentemente noticiado, em novembro de 2022 o País assinou Acordo de Dupla Tributação (ADT), voltado à eliminação da Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e à Prevenção da Evasão e da Elisão Fiscais, com o Reino Unido (cf. sítio eletrônico gov.br, www.gov.br/pt-br/noticias/financas-impuestos-e-gestao-publica/2022/12/acordo-entre-brasil-e-reino-unido-busca-ampliar-fluxos-bilaterais-de-comercio-e-investimento, acesso em 19.9.2023).

Sublinhe-se que os tratados internacionais celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação, nos últimos anos, estão apresentando um novo perfil, destinado à adequação às medidas de cooperação fiscal internacional, com vista à sua admissão na OCDE.

O ambiente retratado no Fórum Econômico Mundial de 2020, oportunidade na qual cento e trinta e sete países apoiaram a adoção de um plano que corrija distorções da tributação internacional promovida por

diversos países e viabilize um sistema justo de tributação, deu ensejo à criação do *Base Erosion and Profit Shifting - BEPS*, ou “Projeto de Combate à Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros”, plano da OCDE com o apoio do G20, instituído em 2021, quando “mais de 135 países e jurisdições aderiram ao plano de dois pilares para reformar as regras de tributação internacional e assegurar que empresas multinacionais paguem uma justa quota de tributos onde que quer que elas operem” (cf. sítio eletrônico G20, www.g20.org/en/, acesso em 19.9.2023).

Tal projeto contém 15 (quinze) medidas para reduzir práticas fiscais prejudiciais e o abuso nos tratados internacionais, um plano de combate à erosão da base tributária e ao deslocamento do tributo. Esse esforço de cooperação global tributária também contribui para que não haja perda de receitas que caberiam aos Estados soberanos, sendo uma questão relevante para as finanças públicas de países em acentuada crise fiscal.

As quinze ações do BEPS são: “economia digital (ação 1); híbridos (ação 2); sociedades estrangeiras controladas (ação 3); dedutibilidade de juros e outros gastos (ação 4); práticas fiscais (ação 5); abuso de tratados fiscais (ação 6); estabelecimento estável (ação 7); preços de transferência, criação de valor e riscos – intangíveis, risco e capital de transações de alto risco (ações 8-10); análise de dados (ação 11); reporte de esquemas de planejamento fiscal agressivo (ação 12); obrigações de informação e documentação de preços de transferências (ação 13); mecanismos de resolução de conflitos (ação 14); e desenvolvimento de um instrumento multilateral (ação 15)”.

O Brasil integra uma rede de tratados internacionais antiga, firmados com um número relativamente tímido de países e, em razão disso, tem procurado atualizar tais atos, alinhando o país ao plano da OCDE de evitar transferência de lucros para países de baixa tributação.

Os acordos recentemente firmados com Singapura, Suíça e Emirados Árabes Unidos, trazem alterações que alinham o país ao BEPS/G20 para evitar a transferência de lucros para países de baixa tributação, inserindo o Brasil no plano da cooperação fiscal internacional e

aumentando a segurança jurídica para investidores.

A celebração de tratados e convenções para evitar a dupla tributação visa atenuar efeito danoso decorrente da pluritributação internacional, qual seja, a não observância do princípio da capacidade contributiva, uma vez que Estados soberanos, evidentemente, observam seus próprios sistemas tributários, desconhecendo os alheios.

Desse modo, a celebração de tratados internacionais procura atenuar tal efeito, mediante a concessão de isenções e outros benefícios fiscais, bem como a eliminação de barreiras alfandegárias e restrições à circulação de mercadorias, com intuito de facilitar o comércio exterior.

Indubitavelmente, o estabelecimento de regras internacionais que sejam respeitadas por todos os países há de ser prestigiado, pois colabora para a criação de um ambiente seguro voltado à realização de múltiplos negócios entre empresas e consumidores de países distintos.

Convém pontuar, ainda, que os acordos em estudo não traduzem as únicas medidas tomadas para evitar a dupla tributação entre o Brasil e outros países no tocante ao Imposto sobre a Renda. É dizer, a hipótese de um rendimento não estar contemplado no tratado destinado a evitar a dupla tributação não exclui a possibilidade dessa indesejável ocorrência ser afastada por meio de medidas unilaterais, estabelecidas em legislação interna (e.g. as remessas ao exterior descritas no art. 2 da Lei n. 13.315/2016).

Assentados os traços elementares da tributação internacional em testilha, cabe examinar os textos das convenções objeto dos recursos em apreciação.

VI. Da adequada interpretação dos tratados firmados com a Alemanha, Argentina e China em matéria de impostos sobre a renda

Princípio destacando a lição de Alberto Xavier acerca do lucro tributável no contexto do regime convencional em matéria de Imposto sobre

a Renda, quando o autor tratou das normas de reconhecimento de competência:

O conceito de lucro tributável é definido pelas diversas legislações internas. Como, porém, a noção geral de lucro de empresa abrange uma pluralidade de rendimentos imputáveis a uma unidade de exploração - rendimentos esses sujeitos, por vezes, a regimes tributários específicos (como é o caso dos dividendos, juros) regidos por outros preceitos das convenções -, as convenções esclarecem que tais regimes especiais não serão afetados pelo regime genérico dos lucros, traçado no art. 7º do Modelo. É o que podemos designar por princípio da prevalência dos regimes especiais ou do caráter residual da noção de lucro de empresa". (Direito Tributário Internacional do Brasil. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 546, itálicos do original).

Colhida essa primeira diretriz interpretativa segundo a qual o regime genérico dos lucros, traçado no art. 7º da convenção modelo OCDE, não afeta os regimes tributários específicos, cumpre anotar que os dispositivos pertinentes dos tratados celebrados com a *Alemanha* (Decreto n. 76.988/1976), *Argentina* (Decreto n. 89.876/1982) e *China* (Decreto n. 762/1993), já reproduzidos em tópico anterior, *exibem dicção similar*, aspecto que atrai interpretação equivalente para os três diplomas internacionais no tocante ao enquadramento jurídico de rendimentos remetidos por fonte situada no Brasil à pessoa jurídica estrangeira, pertencente ao mesmo grupo econômico da remetente, em razão de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica a serem executados no exterior, sem transferência de tecnologia.

Outra premissa de cunho interpretativo merece ênfase e atrai, uma vez mais, a doutrina de Alberto Xavier acerca das convenções celebradas pelo Brasil, na qual se particulariza o sentido dos respectivos protocolos anexos:

*C) As convenções celebradas pelo Brasil
Mercê de uma política de certo modo nacionalista e protecionista e de seu relativo isolamento, o Brasil manteve-se, durante longos anos, alheado do movimento. A sua progressiva abertura à liberdade de comércio internacional*

Superior Tribunal de Justiça

e a relevância do investimento estrangeiro infletiram, porém, essa tendência.

É necessário distinguir as convenções gerais e as que respeitam a matéria específica, como a relativa à dupla tributação das empresas de navegação.

Eis a lista dos tratados gerais celebrados pelo Brasil, que seguem o modelo fornecido pela OCDE, vigente à data da respectiva celebração, ou seja, o Projeto de convenção de 1963 e o Modelo de 19787, já que nenhuma convenção foi celebrada posteriormente ao Modelo de 1992:

Alemanha ([...] Decreto n. 76.988/76 [...]);

Argentina ([...], Decreto n. 87.976/82 [...]);

[...]

I. China ([...], Decreto n. 762/93 [...]);

[...]

As convenções contêm, por vezes, logo após o próprio texto do acordo, um protocolo anexo, que faz parte integrante da convenção e que tem o mesmo valor jurídico. Tais protocolos têm, em geral, por objeto, esclarecer e precisar certas disposições da convenção, dissipando dúvidas a que podem dar origem face à legislação interna de um ou de ambos os Estados contratantes.

(Ob. cit., pp. 98/100, itálicos do original, sublinhei).

Nessa linha, cabe reafirmar a exegese igualmente prestigiada pela dicção da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, a qual reconhece o papel dos anexos na definição da “regra geral de interpretação” (art. 31, 2).

Com efeito, os protocolos anexos dos tratados firmados com a Alemanha, Argentina e China estabelecem, respectivamente, uma nítida *equiparação* de tais rendimentos, sendo oportuna nova transcrição dos dispositivos em razão contundência das normas neles radicadas para o deslinde da questão:

4. Com referência ao artigo 12:

Fica entendido que as disposições do parágrafo 2-b do artigo 12 aplicar-se-ão igualmente aos rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos.

* * *

7. Com referência ao Artigo XII, parágrafo 3

Superior Tribunal de Justiça

Fica estabelecido que as disposições do parágrafo 3 do Artigo XII aplicam-se às rendas provenientes do uso ou da concessão do uso de notícias Internacionais e da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

* * *

3. Com referência ao Artigo 12, parágrafo 3

Entende-se que o disposto no parágrafo 3 do Artigo 12 aplicar-se-á a quaisquer pagamentos recebidos em contrapartida pela prestação de assistência técnica ou de serviços técnicos. (destaquei)

Qualificou-se por meio dos protocolos, portanto, os rendimentos de serviços técnicos no art. 12 (royalties), cujo parágrafo 2º permite a tributação no país da fonte.

Logo, os rendimentos auferidos pela prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica incluem-se na categoria “lucros das empresas” (art. 7º dos tratados), *desde que ausentes as disposições de enquadramento em rendimentos equiparáveis a royalties (art. 12 dos tratados c/c protocolo anexo).*

Efetuada o enquadramento jurídico dos rendimentos obtidos por meio de contrato de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica nos três tratados em apreço, cabe delinear o quadro jurisprudencial pertinente.

VII. Panorama jurisprudencial

Inauguro a referência aos precedentes deste Superior Tribunal com o multicitado REsp n. 1.161.467/RS, de relatoria do Sr. Ministro Castro Meira, no qual restou assentada prevalência da norma internacional em face da legislação interna, bem como a ilegalidade de ato normativo infralegal do Fisco que restringia o alcance da expressão “lucro das empresas”, plasmada no art. 7º dos tratados (Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá), acórdão assim ementado:

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.

[...]

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 n. 1.161.467/RS, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 17/5/2012, DJe de 1/6/2012.)

Examinando casos análogos, esta 1ª Turma também apreciou controvérsias envolvendo tratados para evitar a dupla tributação, oportunidade na qual se reafirmou a compreensão assentada no apontado REsp n. 1.161.467/RS no tocante ao alcance do art. 7º dos tratados celebrados com a Espanha e França:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS SOBRE A NORMA DE DIREITO INTERNO. CONCEITO DE LUCRO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. EMPRESA COM SEDE NA ESPANHA E SEM ESTABELECIMENTO PERMANENTE INSTALADO NO BRASIL. TRATADO TRIBUTÁRIO CELEBRADO ENTRE A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E O REINO DA ESPANHA. DECRETO 76.975/76. COBRANÇA DE TRIBUTOS QUE

DEVE SER EFETUADA NO PAÍS DE ORIGEM (ESPANHA). RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

[...]

2. O Tratado Brasil-Espanha, objeto do Decreto 76.975/76, dispõe que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis neste mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado por meio de um estabelecimento permanente aí situado.

3. O termo lucro da empresa estrangeira deve ser interpretado não como lucro real, mas como lucro operacional, como o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica, incluído, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

[...]

5. Recurso Especial da [...] provido para assegurar o direito da recorrente de não sofrer a retenção de imposto de renda sobre a remuneração por ela percebida, nos termos que dispõe o Tratado Tributário firmado entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Espanha.

(REsp n. 1.272.897/PE, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 19/11/2015, DJe de 9/12/2015.)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS SOBRE A NORMA DE DIREITO INTERNO. CONCEITO DE LUCRO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. EMPRESA COM SEDE NA FRANÇA E SEM ESTABELECIMENTO PERMANENTE INSTALADO NO BRASIL. CONVENÇÃO CELEBRADA ENTRE A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E A FRANÇA, PROMULGADA PELO DECRETO 70.506/1972. COBRANÇA DE TRIBUTO QUE DEVE SER EFETUADA NO PAÍS DE ORIGEM (FRANÇA). RECURSO ESPECIAL DA SOCIEDADE EMPRESARIAL PROVIDO.

1. [...].

2. A Convenção Brasil-França, objeto do Decreto 70.506/1972, dispõe que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis neste mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado por meio de um estabelecimento permanente aí situado.

3. O termo lucro da empresa estrangeira deve ser interpretado não como lucro real, mas como lucro operacional, como o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica, incluído, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

[...]

5. Recurso Especial da [...] provido para assegurar o direito da recorrente de não sofrer a retenção de imposto de renda sobre a remuneração por ela percebida, nos termos que dispõe a

Convenção firmada entre a República Federativa do Brasil e o França.

(REsp n. 1.618.897/RJ, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 19/5/2020, DJe de 26/5/2020.)

Todavia, o cenário do debate da tributação internacional em relação ao Imposto sobre a Renda sofreu alteração no âmbito judicial, porque aportaram recursos com nova tese, calcada em outra quadra normativa daquelas convenções (protocolo anexo), ensejando tais processos distinta análise da matéria na 2ª Turma, acórdãos assim ementados:

[...]. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF. VALORES REMETIDOS AO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM OU SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. ENQUADRAMENTO COMO "ROYALTIES", "SERVIÇOS PROFISSIONAIS INDEPENDENTES" OU "LUCRÓS DAS EMPRESAS". IMPOSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO COMO "RENDIMENTOS NÃO EXPRESSAMENTE MENCIONADOS". ARTS. 7º, 12, 14 E 22, DA CONVENÇÃO ENTRE BRASIL E ESPANHA DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E A PREVENIR A EVASÃO FISCAL (DECRETO N. 76.975/76 E DECRETO LEGISLATIVO N. 62/75). PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO SINGULAR. MÉTODO DA IMPUTAÇÃO ORDINÁRIA. MÉTODO DO CRÉDITO PRESUMIDO. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA ANÁLISE DA NATUREZA DO CONTRATO E EXISTÊNCIA DE HIBRIDISMO.

1. O cerne da questão cinge-se em saber qual o correto enquadramento, dentro das possibilidades previstas na convenção internacional celebrada entre o Brasil e Espanha (aprovada pelo Decreto Legislativo n. 62/75 e promulgada pelo Decreto n. 76.975/76), das verbas remetidas ao exterior pela empresa [...] à empresa [...] (sediada na Espanha), em razão da prestação de serviços de engenharia e assistência administrativa, para fins de verificar se sujeitam-se à exclusiva tributação no exterior (residência) ou se sobre elas incide o imposto sobre a renda retido na fonte no Brasil (fonte).

2. Considerou a Corte de Origem que os valores assim enviados ao exterior devem ser enquadrados como "lucro das empresas" - art. 7º, do modelo OCDE (art. 7, da convenção apensa ao Decreto n. 76.975/76) a fim de se sujeitar exclusivamente à tributação no exterior (residência), sem a incidência do imposto sobre a renda retido na fonte no Brasil

Superior Tribunal de Justiça

(fonte).

3. No entanto, em casos que tais, diante das possibilidades existentes na convenção, é preciso verificar previamente se o caso é de "serviços profissionais independentes" (art. 14, do modelo OCDE) previstos no tratado ou se, embutido no contrato de "prestação de serviços sem transferência de tecnologia", está o pagamento de "royalties" (art. 12, do modelo OCDE). Somente após vencidas essas duas etapas é que se poderia verificar o enquadramento residual na condição de "lucros das empresas" (art. 7, do modelo OCDE). Isto porque a convenção assinada baseada no modelo de tratado da OCDE contém disposições específicas para cada uma dessas hipóteses.

4. Acaso haja o pagamento de "royalties", a norma de incidência do modelo de tratado da OCDE será o art. 12, que trata da tributação dos "royalties", a permitir, no presente caso, uma tributação pelo Brasil, desde que respeitado o limite de 15% (quinze por cento) do montante bruto dos "royalties" (art. 12, "2", "b", da convenção apensa ao Decreto n. 76.975/76). Do mesmo modo, em se tratando de "serviços profissionais independentes" (onde se inclui a engenharia) o modelo OCDE em seu art. 14 (art. 14, da convenção apensa ao Decreto n. 76.975/76) permite sem limites a tributação pelo Brasil como país fonte.

5. Nessa linha, o sistema se complementa com o disposto no art. 23, do modelo de tratado da OCDE, que traz disposições para eliminar as duplas tributações. Com este desiderato, o tratado prevê como regra a aplicação do método da imputação ordinária, que estabelece um teto de dedução do imposto pago no Estado da fonte correspondente ao valor do próprio imposto devido no Estado da residência (art. 23, "1", da convenção apensa ao Decreto n. 76.975/76), e excepcionalmente o método do crédito presumido ou "matching credit" (art. 23, "2", da convenção apensa ao Decreto n. 76.975/76), que estabelece um percentual presumido de dedução que pode ser superior ao valor do imposto pago no Estado da fonte.

6. O método da imputação ordinária é uma técnica através da qual se materializa o Princípio da Tributação Singular. Segundo este princípio, a soma das cargas tributárias dos dois países (fonte e residência) incidentes sobre determinado rendimento deverá corresponder à carga da tributação que o rendimento sofreria acaso fosse tributado apenas pelo país de maior carga (tributação singular). Já o método do crédito presumido, ou "matching credit", é método excepcional pois, ao conceder, no Estado de residência, um crédito fixo e independente do valor efetivamente pago no Estado da fonte, permite uma carga tributária inferior à tributação singular.

7. Também para preservar a correta incidência do imposto, há que se averiguar se a empresa CONTRIBUINTE não está

fazendo uso de hibridismo, ou seja, se a classificação dos rendimentos em questão é idêntica no país da fonte e no da residência pois, caso contrário, a empresa CONTRIBUINTE poderá estar utilizando o tratado de forma abusiva com o fim de se furtar à tributação, sofrendo a menor carga tributária entre os países, diferindo o pagamento do tributo por longo prazo, deduzindo duplamente o valor que somente foi pago uma vez ou obtendo isenções simultâneas em ambos os países. O hibridismo (Hybrid mismatch arrangements), por prejudicar a concorrência, a eficiência econômica, a transparência e a justiça fiscais, é prática rechaçada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, conforme Ação "2" do plano BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

8. A presença de hibridismo no caso concreto pode levar à situação de não haver a cobrança do tributo aqui no Brasil (fonte), por se entender aqui pela qualificação do rendimento como "lucro das empresas" (art. 7, da convenção apensa ao Decreto n. 76.975/76) e, simultaneamente, ser concedido o crédito presumido de 25% (vinte e cinco por cento) do valor do rendimento por entender a Espanha (residência) que a rubrica se trata de "royalties" (art. 23, "2", da convenção apensa ao Decreto n. 76.975/76). Situações como que tais são evidentemente contra o espírito dos tratados de tributação internacional.

9. Essas disposições são salutares, pois o objetivo do Tratado, além de evitar a dupla tributação, é prevenir a evasão fiscal (ver sua ementa), de modo que se o valor remetido não for objeto de tributação no exterior, há que ser tributado no Brasil, pois do Tratado não pode decorrer uma dupla não tributação (Princípio da Tributação Singular). Dito de outra forma, a empresa CONTRIBUINTE não pode fazer uso do Tratado para se furtar à tributação nos dois países simultaneamente ou com o fim específico de fugir da tributação no Estado da fonte para buscar ser tributada exclusivamente no Estado da residência com uma alíquota inferior. O ordenamento jurídico não protege essa finalidade, posto que abusiva. Havendo dúvidas a respeito da prática de hibridismo, há que se prestigiar o Princípio da Tributação Singular.

10. A análise dos contratos a fim de verificar se a prestação de serviços ali realizada se enquadra ou não em cada conceito (notadamente no conceito de "royalties", consoante firmado pela jurisprudência desta Casa) cabe às instâncias ordinárias, a teor da Súmula n. 5/STJ: "[...]".

11. Do mesmo modo, a análise da legislação estrangeira a fim de verificar se a empresa está fazendo uso do tratado para se furtar à tributação de forma abusiva mediante a prática de hibridismo precisa ser realizada pela Corte de Origem, na forma do art. 376, do CPC/2015 ("Art. 376. [...]").

Superior Tribunal de Justiça

12. Não realizadas essas análises de forma suficiente, este Superior Tribunal de Justiça, limitado aos pressupostos fáticos fixados na demanda, fica impossibilitado de dar justa solução ao caso concreto, o que torna qualquer omissão a respeito relevante, a teor do disposto no art. 489, §1º, IV, do CPC/2015 ("Art. 489. [...] § 1º [...]").

13. Esta Casa tem posicionamento firmado no sentido de que os rendimentos em questão não podem ser qualificados na condição prevista no art. 22, do modelo de tratado da OCDE ("Outros rendimentos" ou "Rendimentos não Expressamente Mencionados"), tendo sido declarada a ilegalidade do Ato Declaratório Normativo COSIT Nº 1, de 05 de janeiro de 2000, a saber: REsp. n. 1.618.897 / RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 19.05.2020; REsp. n. 1.161.467 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 17.05.2012.

14. No entanto, inexistente o exame a respeito de diversas questões de fato e de direito relevantes para o deslinde da causa, impossível aplicar os precedentes firmados para se realizar um automático enquadramento dos rendimentos na condição de "lucro das empresas" (art. 7º, do modelo OCDE), mormente diante do advento do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014, que mudou a interpretação fazendária a respeito do enquadramento das verbas em questão.

15. Firmado pela Corte de Origem apenas que o caso concreto se trata genericamente de "lucro das empresas", para fins do tratado, e não havendo qualquer exame a respeito de se tratar de "royalties" ou "serviços profissionais independentes", apesar da interposição de embargos de declaração, há que se reconhecer a omissão sobre fundamento relevante, qual seja, a aplicação do art. 12 ("royalties"), do Decreto n.º 76.975/96, bem como do item "5", do Protocolo anexo ao tratado. Presente, portanto, a violação ao art. 535, do CPC/1973. Do mesmo modo, em razão do princípio iura novit curia, há que ser analisada a aplicação do art. 14, "1" e "2", do Decreto n.º 76.975/96, bem como do item "6", do Protocolo anexo ao tratado, além da presença de hibridismo.

16. Sendo assim, considerando que a aplicação do art. 7º "lucro das empresas", do modelo de tratado da OCDE não pode ser automática, pois depende do exame do enquadramento nos arts. 12 e 14, da convenção, que tratam de "royalties" e "serviços profissionais independentes" e que esse exame não prescinde da fixação de pressupostos fáticos, os autos devem retornar à Corte de Origem para analisar: (17.1.) a natureza do contrato que enseja a remessa (se há ou não pagamento de "royalties" embutidos, se há enquadramento no protocolo do tratado estendendo o conceito de "royalties", se a prestação de serviços se dá por

profissionais independentes se há enquadramento no protocolo do tratado estendendo o conceito de "profissões independentes"); e (17.2.) a ausência de hibridismo em relação à classificação dos rendimentos que possa levar à dupla não tributação internacional (se o enquadramento do rendimento é idêntico no país da fonte e no da residência).

17. Recurso especial provido.

(REsp n. 1.759.081/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 15/12/2020, DJe de 18/12/2020.)

[...]. IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE NA FONTE. RENDIMENTOS PAGOS A SOCIEDADES EMPRESÁRIAS COM DOMICÍLIO FISCAL NO CANADÁ, CHILE, ARGENTINA, PERU. DESPROVIMENTO DO AGRAVO INTERNO. MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

I - Na origem, trata-se de mandado de segurança com o intuito de afastar a incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF sobre pagamentos de serviços técnicos e de assistência técnica, sem transferência de tecnologia, efetuados a empresas situadas no Canadá, Chile, Argentina e Peru, excepcionadas as hipóteses em que o prestador de serviços possua estabelecimento permanente no Brasil, conforme previsto no art. 7º dos respectivos tratados internacionais contra dupla tributação. Na sentença a segurança foi parcialmente concedida. No Tribunal a quo, a sentença foi reformada.

II - Como visto, o recurso especial tem origem em mandado de segurança por meio do qual a empresa impetrante defende a não incidência da tributação partindo de uma narrativa que consiste, basicamente, na contratação de uma empresa sediada no exterior que vem a prestar, no Brasil, serviços técnicos sem a transferência de tecnologia. Para a empresa impetrante, a não incidência seria justificada pelo art. 7º dos Tratados Contra Dupla Tributação celebrado entre Brasil e os países Canadá, Chile, Argentina e Peru.

III - Inicialmente, considerando que a recorrente aponta que a discussão dos autos seria objeto do REsp 1.161.467/RS, como argumento de defesa para afastar a tributação pelo IRRF, é mister esclarecer que, naquela oportunidade, o Superior Tribunal de Justiça se posicionou contra a incidência do tributo sobre remessas ao exterior decorrente do pagamento pela prestação de serviços técnicos, sem transferência de tecnologia, ao interpretar a expressão "lucro", contida no art. 7º, como sendo "lucro operacional". Entretanto, atualmente, a discussão acerca da tributação dos pagamentos decorrentes da prestação de serviços técnicos, sem transferência de tecnologia, possui contornos outros.

IV - A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao

Superior Tribunal de Justiça

julgar o REsp n. 1.759.081/SP, da relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, reconheceu a incidência de IRRF na remessa de valores à empresa contratada, independentemente de transferência de tecnologia, na hipótese em que houver a previsão contida no protocolo anexo ao tratado que conferir à situação o regime jurídico do pagamento de royalties, cuja regra de tributação adota a fonte como elemento de conexão.

V - Em síntese, no julgamento do REsp n. 1.759.081/SP, adotou-se o posicionamento de que o art. 7º dos Tratados Internacionais contra Dupla Tributação possui natureza residual, cabendo a análise primordial de previsões específicas de tributação que, se omissas, autorizariam a aplicação da regra remanescente, tributando-se o valor no país sede da empresa estrangeira contratada.

VI - No presente caso, os tratados contra dupla tributação celebrados com a Argentina, Canadá, Chile e Peru possuem, em seus protocolos anexos, previsão acerca da sujeição dos pagamentos pela prestação de serviço técnico, ainda que sem transferência de tecnologia, ao regime jurídico do pagamento de royalties, cuja regra de tributação adota a fonte como elemento de conexão, ou seja, no Brasil, mediante a incidência do IRRF.

VII - Agravo interno improvido.

(Aglnt no REsp n. 1.863.764/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 19/6/2023, DJe de 22/6/2023, destaquei.)

Apreciado o panorama jurisprudencial, progrido para a análise das pretensões deduzidas em ambos os recursos especiais, salientando que, de fato, a presente demanda não exhibe os contornos dos julgados que determinaram o alcance do art. 7º de alguns dos tratados celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação e a evasão fiscal.

VIII. O caso concreto

O Tribunal de origem assentou a ausência de estabelecimento permanente à luz dos tratados e compreendeu indevida “[...] a retenção na fonte dos rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos prestados pelas empresas domiciliadas na China e na Argentina, mantida a retenção na fonte a cargo das Impetrantes, mediante aplicação da alíquota de 15%, do imposto sobre os valores decorrentes da

Superior Tribunal de Justiça

prestação de assistência técnica e de serviços técnicos por empresa domiciliada na Alemanha” (fl. 609e).

Ao manter a retenção no tocante à remessa à Alemanha (Acordo promulgado pelo Decreto n. 76.988/1976), a Corte *a qua* consignou que o art. 12 do Acordo (“Royalties”) e o Item n. 4 do respectivo protocolo *amparam a exigência de Imposto sobre a Renda*.

Por outro lado, quanto à remessa de rendimentos à Argentina e China, compreendeu que as Impetrantes estão dispensadas do recolhimento na fonte, porque (i) ausente previsão legal de tributação pelos acordos internacionais (Argentina: Convenção promulgada pelo Decreto n. 89.876/1982; e China: Acordo promulgado pelo Decreto n. 762/1993); e (ii) aplicável os arts. 7º dos tratados, os quais dispõem acerca dos “lucros das empresas”.

Abraçou-se, inclusive, a *ratio decidendi* de julgado deste Superior Tribunal (2ª T., REsp n. 1.161.467/RS, Rel. Min. Castro Meira, j. 17.5.2012), registrando que em tal aresto afastou-se a tese fazendária no sentido de que os rendimentos em tela estariam equiparados ao lucro real, quando o adequado seria não limitar a expressão “lucro da empresa estrangeira” ao que se entende por “lucro real”.

Não se olvida, como externado, que este Superior Tribunal firmou compreensão no sentido de que há prevalência da norma internacional em face da legislação interna, bem como da ilegalidade de ato normativo infralegal do Fisco que restringia o alcance da expressão “lucro das empresas”.

Todavia, no presente caso, os tratados contra dupla tributação celebrados com a Alemanha, Argentina, e China *exibem, em seus protocolos anexos, previsão acerca da sujeição, por equiparação, dos pagamentos pela prestação de serviço técnico, sem distinção quanto à transferência de tecnologia, ao regime jurídico de royalties*, não tendo tais diplomas normativos internacionais, como exposto, o condão de afastar, na hipótese, o dever de retenção e recolhimento do Imposto sobre a Renda.

Aliás, tais protocolos são destinados a “[...] esclarecer e precisar certas disposições da convenção, dissipando dúvidas a que podem

Superior Tribunal de Justiça

dar origem face à legislação interna de um ou de ambos os Estados contratantes” (cf. XAVIER, Alberto, Ob. cit., pp. 99/100).

Cuida-se, inclusive, de exegese prestigiada pela dicção da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, a qual reconhece o papel dos anexos na definição da “regra geral de interpretação” (art. 31, 2).

O que de fato ocorre, a meu ver, é que as normas contidas nos protocolos anexos, por serem especiais, prevalecem sobre a disciplina radicada nos arts. 7º das convenções.

Em outras palavras, trata-se da aplicação do *critério da especialidade para a solução de conflitos normativos*.

Além disso, é preciso ter presente, de um lado, que o Brasil já celebrou, mais de um vez, convenção sem a equiparação em análise (e.g. Áustria, Finlândia e França) e segue, de outro lado, negociando de modo a manter a tributação dos serviços técnicos na remessa, aspecto noticiado recentemente em relação aos acordos assinados em 2018 (cf. sítio eletrônico www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/brasil-atualiza-tratados-internacionais-para-evitar-dupla-tributacao-01082022, acesso em 19.9.2023). Isto é, a solução adotada para determinado tratado internacional não pode, pura e simplesmente, ser replicada para distinto diploma internacional com arrimo em qualquer dos modelos de convenção (ONU ou OCDE), porque há prevalência da vontade materializada entre as nações contratantes nos acordos firmados.

Logo, a retenção e o recolhimento de Imposto sobre a Renda devem ser mantidos tanto em relação ao tratado celebrado com a Alemanha, quanto no tocante aos tratados firmados com a Argentina e China, justamente por se cuidar de regramento especial com disposições de similar conteúdo, as quais se encontram radicadas nos protocolos anexos desses acordos internacionais.

Nesse diapasão, adequado o acolhimento da pretensão deduzida no Recurso Especial pertinente aos tratados celebrados com a Argentina e China e, com fulcro na mesma diretriz interpretativa, não pode ser acatada a tese devolvida pelo Recurso Especial Adesivo em relação ao

Superior Tribunal de Justiça

acordo firmado com a Alemanha, inclusive no tocante à alegação de dissídio jurisprudencial.

Posto isso, **acompanho** o voto do Sr. Ministro Relator para **DAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial da **FAZENDA NACIONAL** e **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial Adesivo das empresas, nos termos da fundamentação.

É o voto.

Superior Tribunal de Justiça

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2018/0164456-5 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.753.262 / SP**

Números Origem: 00113435020044036105 113435020044036105 200461050113430

PAUTA: 17/10/2023

JULGADO: 17/10/2023

Relator

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **PAULO SÉRGIO DOMINGUES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **CARLOS RODOLFO FONSECA TIGRE MAIA**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	: FAZENDA NACIONAL
RECORRENTE	: MOTOROLA MOBILITY COMERCIO DE PRODUTOS ELETRONICOS LTDA
RECORRENTE	: MOTOROLA SERVIÇOS LTDA
ADVOGADOS	: SÍLVIO LUIZ DE TOLEDO CÉSAR E OUTRO(S) - SP114703 CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - DF001503A SIMONE RANIERI ARANTES - SP164505
RECORRIDO	: FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	: MOTOROLA MOBILITY COMERCIO DE PRODUTOS ELETRONICOS LTDA
RECORRIDO	: MOTOROLA SERVIÇOS LTDA
ADVOGADOS	: SÍLVIO LUIZ DE TOLEDO CÉSAR E OUTRO(S) - SP114703 CRISTIANE ROMANO FARHAT FERRAZ - DF001503A SIMONE RANIERI ARANTES - SP164505

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - Retido na fonte

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, após o voto-vista da Sra. Ministra Regina Helena Costa, a Primeira Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e negou provimento ao recurso especial adesivo das empresas, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Regina Helena Costa (voto-vista), Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator, ausente, justificadamente, nesta assentada.

Superior Tribunal de Justiça