Registros PGFN nºs 7894/2013 e 8305/2013

PARECER/PGFN/CAT/ Nº 2363 /2013

IRRF. Imposto sobre a Renda Retido na Fonte. Nota Técnica Cosit nº 23, de 2013. Remessas ao exterior. Pagamento de serviços técnicos e de assistência técnica. Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 1, de 2000. Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011. Sugestão de oitiva da CRJ e da COCAT. Nota PGFN/CRJ/Nº 1249/2013 e Nota PGFN/COCAT/Nº 1291/2013. Cenário de decisões judiciais favorável à revisão do Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011.

I

Por intermédio do Memorando nº 1061/2013-RFB-Gabin, de 4 de setembro de 2013, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), encaminhou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), "*para apreciação e demais providências, com amparo no art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, a Nota Técnica Cosit nº 23, de 30 de agosto de 2013, que analisou o Memorando nº 64/2013/Suari/Corin/Datin, de 19 de abril de 2013, da Coordenação de Relações Internacionais (Corin), que encaminhou ofício do Ministério das Finanças da Finlândia, de 27 de fevereiro de 2013, em que é manifestada a intenção do Governo da Finlândia de apresentar denúncia do acordo para evitar a dupla tributação, assinada pelo Brasil e aquele país, caso se confirme o entendimento firmado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), favorável à tributação no Brasil de remessas em pagamento de serviços técnicos realizados na Finlândia*."

2. Ao proceder a análise do tema, a Nota Cosit nº 23, de 2013, reconheceu a necessidade de revisão dos fundamentos do Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 1, de 2000, tendo em vista as recentes decisões do Poder Judiciário Brasileiro, contrárias ao mencionado Ato, e

propôs a "*elaboração de Ato declaratório Interpretativo, com o objetivo de estabelecer novo entendimento da RFB sobre a questão, de forma consistente com os acordos internacionais.*"

3. Em conclusão, a Cosit entendeu:

a) "Conforme a regra geral dos acordos internacionais para evitar a dupla tributação, aplica-se às remessas decorrentes da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica o tratamento previsto no art. 7º (Lucros das Empresas);
b) na hipótese em que os acordos internacionais autorizem a tributação no Brasil, os pagamentos de rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica deverão ser submetidos ao tratamento previsto no Artigo 12 (Royalties), conforme estabelecido em dispositivo de protocolo;
c) sob outra hipótese em que as Convenções internacionais autorizem a tributação no Brasil, nos casos de prestação de serviços técnicos de caráter profissional realizada por pessoa ou grupo de pessoas, os rendimentos de prestação de serviços técnicos deverão ser submetidos ao tratamento previsto no Artigo 14 (Profissionais Independentes), quando nele houver disposição expressa sobre atividades de caráter técnico."

4. Argumentou, ainda, no sentido de que "*a posição adotada pelo Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 1, de 2000, traduz interpretação equivocada das disposições dos acordos para evitar a dupla tributação e está em desacordo com o entendimento da doutrina internacional, o que gera violação dos tratados e motivos para sua denúncia.*"

5. Assim, o assunto foi encaminhado à PGFN, que em resposta exarou o Parecer PGFN/CAT/Nº 2000/2013. Referido Parecer levou ao conhecimento da RFB o Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011, o qual nasceu de solicitação da Coordenação-Geral da Representação Judicial (CRJ), para fins de elaboração de memorial a ser entregue aos Ministros do Superior Tribunal de Justiça (STJ), como subsídio para o julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.161.467/RS, que trata da incidência de Imposto de Renda sobre os valores recebidos por sociedades estrangeiras que prestam serviços, sem transferência de tecnologia, a sociedades brasileiras.

6. É o relatório.

II

7. Segundo o histórico antes apresentado, cuida-se, em síntese, de pretensão da RFB em

revisar o Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 1, de 2000, que versa sobre a qualificação de remessas efetuadas ao exterior decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia como "*Rendimentos não Expressamente Mencionados*" nos acordos para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda assinados pelo Brasil e, consequentemente, sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF). A RFB pretende rever o ato, sob a compreensão de que esses rendimentos se enquadram no artigo 7º das mencionadas convenções, ou seja, atinente aos "*Lucros das Empresas*". Nessa direção, tais valores passariam a ser tributados somente no país da empresa estrangeira, não estando mais sob o manto da incidência do IRRF.

8. Oportuna a transcrição de trechos do Parecer PGFN/CAT/Nº 2000/2013:

> "10. O principal objeto de estudo do Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011 foi o item 1 do art. VII da Convenção destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda, celebrada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Canadá (Convenção Brasil-Canadá) e o item 1 também do art. VII da Convenção celebrada com o mesmo fim, entre a República Federativa do Brasil e a então República Federal da Alemanha (Convenção Brasil-Alemanha), bem como o art. XXI das redações acordadas pelo Brasil. Pelo teor do item 3 do mencionado Parecer, o item 1 do art. 7º de ambas as Convenções tem os mesmos dizeres:
>
> (...).
>
> 12. Como dito, no Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011, tratava-se de definir o artigo das Convenções aplicável aos valores recebidos por sociedades estrangeiras que prestam serviços, sem transferência de tecnologia, a sociedades brasileiras. Nesse cenário, discorrer sobre o conceito de lucro na legislação brasileira era, além de inevitável, necessário ao deslinde da controvérsia.
>
> 13. Nos termos asseverados no item 15 do opinativo da PGFN/CAT, "*a definição do preceito aplicável depende, assim, única e exclusivamente do conceito de lucro dentro da legislação pátria – à qual se deve remeter, conforme antes mencionado no item 12 – de forma a indicar a incidência do art. VII das aludidas Convenções, que trata expressamente da tributação do lucro ou dos arts. XXI ou 22, que versam sobre os rendimentos não expressamente mencionados.*"
>
> 14. Tomando como paradigma os conceitos jurídicos e contábeis sobre os institutos do lucro e da receita que informam a matéria no âmbito do ordenamento legal brasileiro, o Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011 aduziu:
>
>> "33. Feita a distinção entre os institutos e o devido enquadramento de tais valores no conceito de receita, resta saber se esta se encontra contemplada por alguma das outras rubricas das Convenções em alusão, o que não exige maiores esforços, dada a

> ausência de pertinência temática com a situação em tela. São elas: rendimentos de bens imobiliários, navegação marítima e aérea, empresas associadas, dividendos, juros, royalties, alienação de bens, profissões independentes, profissões dependentes, remunerações de direção, artistas e desportistas, pensões e anuidades, pagamentos governamentais e estudantes.
>
> 34. Dessa forma, em virtude da ausência de menção expressa ao termo receita ou a qualquer outro termo que a abranja no corpo das Convenções, aplicam-se o art. XXI da Convenção Brasil-Canadá e o art. 22 da Convenção Brasil-Alemanha, cujos conteúdos, por apresentarem pequena discrepância, merecem transcrição:
>
> (...)."

15. Nessa esteira, as semelhanças entre as disposições dos artigos supra citados, relativos às Convenções Brasil – Canadá e Brasil – Alemanha, com a Convenção Brasil – Finlândia (no caso, art. 21), autorizam a utilização do mesmo raciocínio à última:

(...).

16. Continua o Parecer invocado no sentido de que em ambos os casos (Convenções Brasil – Canadá e Brasil – Alemanha), "*não obstante a diferença de redação, o Brasil está apto a tributar o rendimento enviado ao exterior por sociedade domiciliada em seu território, o que se dará, obviamente, pelos termos previstos em sua legislação interna, consubstanciados no art. 7° da Lei n° 9.779, de 19 de janeiro de 1999, regulamentado pelo art. 685, II, do RIR/1999 (...).*" E conclui o referido Parecer:

> "Diante de tudo o quanto foi exposto, conclui-se que, nos termos da Convenção Brasil-Canadá e da Convenção Brasil-Alemanha, o rendimento enviado ao exterior por sociedade brasileira a sociedade estrangeira, em virtude de contrato de prestação de serviços, **será tributado no Brasil, podendo, também ser tributado na Alemanha (art. 22 da respectiva Convenção), mas não no Canadá (art. XXI da respectiva Convenção). O lucro decorrente da apuração contábil de resultados será tributado, exclusivamente, no país sede da prestadora de serviços, sob o amparo do art. VII das Convenções mencionadas.** Se o fato gerador é posterior a 1° de janeiro de 2006, todavia, o acordo celebrado com a Alemanha é inaplicável, em razão da sua denúncia, ocorrida nessa data."

17. Percebe-se, pois, que até o momento, a posição da PGFN é na direção de que o lucro a que se refere o art. 7º das convenções para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda celebradas pelo Brasil, e que parecem, de maneira geral, seguir o modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), não pode ser entendido como lucro, mas como receita, consistindo na entrada de determinado montante no patrimônio do prestador de serviços, em contraprestação a um serviço executado, senão vejamos os itens 24 a 26 do Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011:

> "24. Muito embora não se mencione nas Convenções a modalidade específica de lucro que dá ensejo à aplicação do art. 7°, mesmo o lucro bruto, o mais rudimentar dos tipos mencionados nos parágrafos anteriores, não se presta a acolher os valores oriundos de contrato de prestação de serviços sob sua rubrica, pois estes possuem denominação própria e específica na legislação do Imposto de Renda, aplicável ao caso em razão do exposto no item 12.

> 25. Ademais, não há como dissociar o conceito de lucro das deduções e adições legais que o caracterizam, visto que exatamente essas operações os diferenciam das receitas e definem a modalidade de lucro de que se trata.
>
> 26. Nota-se, também, a total desconexão semântica entre os valores oriundos de contrato de prestação de serviços e o lucro pelo fato de que, mesmo havendo ingressos patrimoniais, se a sociedade apresenta desempenho econômico deficitário, a despesa pode superar a receita, resultando em prejuízo em vez de lucro. E não há como tributar o prejuízo, pois, literalmente no fim das contas, não houve aumento da renda da sociedade. Há receita, mas não há lucro – não se trata, assim, do mesmo instituto."

> 18. Não se desconhece a existência de decisões judiciais desfavoráveis à tese da Fazenda Nacional, conforme se verifica daquela explicitada no julgamento do Recurso Especial 1161467, cuja ementa abaixo colacionamos:
>
> (...).
>
> 19. De outra banda, também encontramos decisões judiciais na linha da legalidade do Ato Declaratório Cosit nº 1, de 2000 e da tese defendida no Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011:
>
> (...).
>
> 20. Em conclusão, à vista da existência de orientação da PGFN sobre a aplicação dos arts. 7º e 21 (ou art. 22 em alguns textos) das convenções para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda, sugere-se o retorno do expediente à RFB, para conhecimento do Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011, sem prejuízo de eventual retorno da matéria a este órgão jurídico para complementações, explicitações e/ou análises não contempladas na mencionada peça e neste Parecer. Se a opção for de retorno dos autos à PGFN, solicita-se que os questionamentos que ensejarão a análise jurídica sejam objetivamente formulados pela RFB, de forma a evidenciar a abrangência da consulta e os institutos envolvidos.
>
> 21. Concomitantemente, opina-se pela remessa de cópias do expediente, acompanhado deste Parecer, à CRJ e à Coordenação do Contencioso Administrativo Tributário (COCAT), com solicitação de manifestação quanto à existência, ou não, de elementos nas esferas do Poder Judiciário e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, capazes de infirmar a posição até então defendida pela CAT no âmbito do Direito Tributário material."

9. Como se vê, o entendimento da PGFN/CAT tem sido na linha de que o lucro a que se refere o art. 7º da convenções para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda celebradas pelo Brasil, não pode ser entendido como lucro, mas como receita, consistindo na entrada de determinado montante no patrimônio do prestador de serviços, em contraprestação a um serviço executado. Tal conclusão leva a outra – a de que os pagamentos efetuados por empresas brasileiras a empresas estrangeiras em decorrência de prestação de assistência técnica e de serviços

técnicos sem transferência de tecnologia prestados por estas às primeiras, devem sofrer a retenção do IR.

10. Todavia, no Parecer PGFN/CAT/Nº 2000/2013, também se sugeriu a remessa de cópias do expediente que originou o mencionado Parecer à CRJ e à COCAT, solicitando manifestação quanto à existência de elementos nas esferas do Poder Judiciário e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), capazes de infirmar a posição até então adotada no Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011.

11. Assim, aportou na CAT a Nota PGFN/CRJ/Nº 1249/2013, dando conta de que o entendimento dominante no Poder Judiciário quanto ao assunto tem sido na direção oposta à defendida no Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011. Muito embora a Nota informe que a única discussão ampla sobre a questão no âmbito do STJ tenha ocorrido no REsp nº 1.161.467/RS, é de se recordar que foi justamente para a defesa da Fazenda Nacional nesse processo que se deu a elaboração dos subsídios cravados no Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011.

12. Após noticiar que o REsp nº 1.161.467/RS foi alvo de acompanhamento especial, a CRJ descreve que "*o voto vencedor do processo, da lavra do Ministro Castro Meira (relator), se fundamentou, em síntese: i) na natureza dos rendimentos pagos pela empresa brasileira a outra, sediada no exterior e ii) na resolução da antinomia de normas, entre os tratados internacionais e a legislação nacional*", restando vencida, pois, a tese da União.

13. Diante dos fundamentos técnicos lançados pelo acórdão da Segunda Turma do STJ no julgamento do REsp nº 1.161.467/RS, a CRJ elaborara Nota-Justificativa de não interposição de recurso, tendo havido o trânsito em julgado do acórdão em 8 de agosto de 2012. A seguir, a íntegra da Nota PGFN/CRJ/Nº 1249/2013, a qual discorre com maestria sobre o voto condutor do aresto; comenta o voto-vista do Ministro Humberto Martins, alinhado ao voto do Ministro relator; transcreve a Nota-Justificativa de não interposição de recurso contra a decisão colegiada; arrola pronunciamentos em sede dos Tribunais Regionais Federais que já utilizam a comentada decisão do STJ como precedente, entre outros pontos relevantes:

"O Parecer nº 2000/2013 da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) requereu a

esta Coordenação-Geral da Representação Judicial (CRJ) elementos a respeito do tema da tributação de rendimentos auferidos por empresas estrangeiras, na prestação de serviços a empresa brasileira, especialmente quanto ao posicionamento dos Tribunais brasileiros acerca dessa tributação.

A única discussão ampla sobre a questão, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), teve lugar no Recurso Especial (REsp) n. 1.161.467/RS, em que a Companhia Petroquímica do Sul (COPESUL) afirmava a ilegalidade do Ato Declaratório da Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil (COSIT) nº 01/2000, dentre outros argumentos, buscando infirmar a possibilidade de tributação na fonte do Imposto de Renda sobre os pagamentos efetuados a empresas do Canadá e da Alemanha que lhe prestaram serviço.

Interessa, desde logo, ressaltar que aquele recurso recebera "acompanhamento especial" por esta CRJ e, portanto, foram distribuídos Memoriais, houve visitas aos Ministros da Segunda Turma (STJ) – órgão julgador do processo – e fora proferida sustentação oral durante a sessão de julgamento do caso.

O voto vencedor do processo, da lavra do Ministro Castro Meira (relator) se fundamentou, em síntese: (i) na natureza dos rendimentos pagos pela empresa brasileira a outra, sediada no exterior e (ii) na resolução da antinomia de normas, entre os tratados internacionais e a legislação nacional.

II

Quanto à natureza dos rendimentos, o Ministro relator contextualizou que a "desterritorialização das relações comerciais" gerou o complexo problema fiscal da plúrima tributação internacional. Essa múltipla tributação, embora possível, em conta da soberania dos Estados, seria indesejável, por dificultar as relações entre os países (especialmente o fluxo de investimentos, o encarecimento do custo do dinheiro e da tecnologia, a geração de insegurança aos contribuintes e a inibição da utilização do sistema tributário como instrumento de política fiscal). E o combate a essas situações acontece por meio dos Tratados bilaterais ou plurilaterais.

Na prática, entretanto, segundo o Ministro, o Fisco brasileiro, quase sempre adotava uma interpretação literal e restritiva das normas convencionais, a redundar na não aplicação dos acordos. Sua Excelência afirmou que a UNIÃO (Fazenda Nacional) equiparava "lucro da empresa estrangeira" (expressão constante do art. 7º dos Tratados internacionais moldados pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico [OCDE]) a "lucro **real** da empresa estrangeira", considerando, assim, que a contrapartida paga pelos serviços prestados à empresa sediada no exterior não seria "lucro real", mas apenas um componente deste, que ainda sofrerá os ajustes autorizados por lei, no decorrer do exercício financeiro, podendo, inclusive, restar negativo (haver um prejuízo em vez de um lucro, ao final).

Sua Excelência evidenciara que a expressão "lucro da empresa estrangeira" não se limitava ao "lucro real": fosse diferente, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o art. 7º dos Tratados com o modelo OCDE, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está – e estará sempre – sujeito a adições e a subtrações ao longo do exercício financeiro de uma empresa.

O Ministro Meira se valeu de regra hermenêutica no sentido de que *devem ser rechaçadas as interpretações que levem ao absurdo*, tornando "absolutamente inaplicável uma norma",

como seria a interpretação defendida no recurso fazendário. Além disso, 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 admitisse a retenção antecipada – e definitiva – do tributo na fonte pagadora, como defendia a UNIÃO (Fazenda Nacional), inviabilizar-se-iam os eventuais ajustes da legislação estrangeira, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.

Portanto, arrematara o Ministro relator, "lucro da empresa estrangeira" deve ser interpretado em acepção mais ampla do que "lucro real", sob pena de tornar sem valia o dispositivo do art. 7º dos Tratados e acolher a bitributação internacional como regra na Convenção, que objetiva, justamente, coibi-la. Para tornar o dispositivo minimamente aplicável é preciso equiparar "lucro da empresa" a "lucro operacional".

Na linha de fundamentação do STJ, esse entendimento, aliás, não desbordaria da legislação brasileira, que consagra, expressamente, diversas modalidades de "lucro". Nesse ponto, o Ministro relator aduzira os arts. 11 e 12 do Decreto-Lei n. 1.598/77, repetidos pelo Decreto n. 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda):

> "Art. 11. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.
> § 1º A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.
> § 2º Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica."

O art. 12 deixa claro que o *lucro operacional* é calculado a partir da receita bruta decorrente da venda de bens e da prestação de serviços, nesses termos:

> "Art. 12. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.
> § 1º. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas."

O primeiro tópico do acórdão consignou, dessa forma, que os arts. 7º das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, ao mencionarem o "lucro das empresas estrangeiras" trataram do "lucro operacional", que decorre imediatamente da venda de produtos e da prestação de serviços, e não do "lucro real", somente aferido ao término de um determinado período de apuração.

III

Quanto ao conflito de normas tributárias, o Ministro relator acorreu à doutrina de Heleno Torres, afirmando que: "a norma internacional veicula, apenas, um mecanismo para evitar o concurso de pretensões impositivas entre os Estados contratantes, mas não revoga ou derroga, no todo ou em parte, a legislação interna que disponha em contrário". O que ocorre, explica [Heleno Torres], é tão somente uma "revogação funcional", isto é, uma limitação de eficácia normativa que recai, exclusivamente, sobre pessoas, coisas ou situações, fáticas ou jurídicas, relacionadas aos dois Estados contratantes. Nos demais casos, ou seja, pessoas, coisas ou situações não atreladas aos dois Estados contratantes, vigora, em plenitude, a regra

de tributação interna sem qualquer revogação ou derrogação.

A decisão cita, outrossim, a doutrina de Betina Grupenmacher, a defender que a suposta antinomia existente entre a norma da convenção e o direito interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional. Segundo entende a estudiosa, sendo o tratado internacional norma especial, anterior ou posterior à lei interna, sempre sobre ela prevalece.

O Ministro Meira arrematara, nesse sentido, que o art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do *princípio da especialidade*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge – tão somente – as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

O que ocorre é mera limitação da eficácia normativa: a norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Dito de outra forma, a "revogação funcional" torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver pessoas, coisas ou situações não relacionadas aos Estados contratantes.

Portanto, a prevalência dos tratados internacionais tributários decorre não do fato de serem "normas internacionais" – e muito menos de qualquer relação hierárquica – mas de serem especiais em relação às normas internas.

Naquele caso concreto, discutido no REsp n. 1.161.467/RS, o Ministro asseverou que o art. 7º das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deveria 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 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.

O Ministro Humberto Martins fez juntar voto-vista alinhado ao voto do Ministro relator.

O acórdão, ao fim, fora ementado nestes termos:

> 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", ai incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derrogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso especifico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.

10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que

determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.
11. Recurso especial não provido.
(REsp 1.161.467/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 01/06/2012).

IV

Esta CRJ elaborara Nota-Justificativa de não interposição de recurso (contra a decisão colegiada eram cabíveis "Embargos de Declaração" ou "Recurso Extraordinário" ao Supremo Tribunal Federal) ante os fundamentos lançados de maneira técnica pelo acórdão da Segunda Turma (STJ), com o seguinte conteúdo:

"NOTA-JUSTIFICATIVA - STJ
PGFN/CRJ/Nº
Processo: **REsp nº 1.161.467/RS**
Parte: **COPESUL – Companhia Petroquímica do Sul**

PRAZO PARA RECURSO: 13.6.2012 (ED) **OU** 1º.7.2012 (RE)

Recurso Especial. Convenções Internacionais contra a "bitributação". Interpretação adequada aos arts. VII e XXI dos Tratados Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá. Rendimentos auferidos por empresas estrangeiras (prestadoras de serviço) a empresa brasileira. Prevalência das Convenções sobre o art. 7º da Lei nº 9.779/99. Princípio da Especialidade. Art. 98, CTN. Lei ordinária brasileira válida somente quando não houver Tratado Internacional regendo a relação entre os países. Hermenêutica que se vale de elementos infraconstitucionais.

Cuida-se de acórdão da Segunda Turma (STJ), não provendo recurso especial fazendário que rogava aplicação dos arts. XXI e 22, respectivamente, dos Tratados Internacionais contra a "bitributação" Brasil-Canadá e Brasil-Alemanha.

Esses dispositivos versam a hipótese de tributação de "rendimentos não expressamente mencionados" nas cláusulas daquelas Convenções Internacionais, isto é, se os valores percebidos ou adimplidos por determinada empresa (brasileira ou estrangeira) não estiverem, taxativamente, indicados nos artigos VII a XX dos Tratados Internacionais, receberão o tratamento genérico do art. XXI.

A Receita Federal do Brasil, por meio do Ato Declaratório COSIT nº 01/2000, e a UNIÃO (Fazenda Nacional), por instrumentos processuais, defendem a aplicação de legislação brasileira (o art. 7º da Lei nº 9.779/99 e o art. 685, II, 'a', do Decreto nº 3.000/1999) nos casos de pagamentos efetuados por empresas brasileiras a empresas estrangeiras, que não configurem assistência técnica (é dizer, serviços isolados, sem transferência de tecnologia ou *expertise*).

No caso concreto analisado pela Segunda Turma (STJ) não houve serviço de assistência técnica – mas mera prestação de serviço (retífica de máquina) – por isso fora propugnado o tratamento da verba recebida pela empresa alienígena como "rendimento genérico", de acordo com os arts. XXI e 22 dos Tratados Brasil-Canadá e Brasil-Alemanha. Houve argumentação no sentido de que esse "rendimento" não traduz, necessariamente, "lucro", eis que a empresa tributada defendia que as receitas auferidas pelos empreendimentos estrangeiros seriam "lucros" – e, nessa condição, tributáveis nos países de domicílio das empresas, nunca no Brasil, a par dos arts. VII e 7 dos Tratados bilaterais.

Não obstante os esforços desta Coordenação, elaborando Memoriais, apresentando argumentos em audiências aos Ministros da Segunda Turma e realizando sustentação oral, à unanimidade, o órgão julgador declarou que os rendimentos percebidos pela prestação de serviço compõem, para as empresas estrangeiras contratadas, "receita bruta" e, portanto, elemento estruturante do "lucro das empresas", a ser ajustado ao final de cada exercício financeiro em seu país de residência. O Ministro Castro Meira, no voto condutor do acórdão, evidenciara que os arts. VII e 7 dos Tratados Internacionais não se limitam ao "lucro real das empresas", logo, não convenceria a tese fazendária de que os rendimentos genéricos recebidos não seriam automaticamente lucro, eis que qualquer pagamento ao estrangeiro está – e estará sempre – sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro das empresas contratadas, de maneira que as Convenções Internacionais nunca conseguiriam atingir seu objetivo de desonerar as movimentações financeiras entre os países. O lucro bruto das aziendas do exterior, de um modo ou de outro, sempre seria taxado no Brasil, se vingasse a hermenêutica declinada pela UNIÃO (Fazenda Nacional), segundo o Ministro Relator.

Nessa toada, o acórdão deu interpretação conformadora aos arts. 7º da Lei nº 9.779/99 e 685, II, 'a', do Decreto nº 3.000/99, para tornar minimamente aplicáveis os Tratados Internacionais, no sentido de que a expressão "lucro da empresa estrangeira" equivaleria a "lucro operacional", visto que o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 informa que "lucro operacional" é, precisamente, o advindo da "receita bruta das vendas e serviços".

Outrossim, o art. 98 do Código Tributário Nacional fora interpretado à luz do *princípio da especialidade*, no sentido de que não haveria, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia naquilo que atingisse as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos nas Convenções Internacionais. Em termos correntes, se houver Pacto Internacional contra a Dupla Tributação assinado pela República Federativa do Brasil e outro país, vale o acordo bilateral frente aos arts. 7º da Lei nº 9.779/99 e 685, II, 'a', do Decreto nº 3.000/99. Se não houver Convenção Internacional, valem, *in totum*, as disposições brasileiras. A tributação pelas regras nacionais, portanto, se dará como regra, excetuando-se a hipótese de existir Tratados Internacionais, que, na esteira do art. 98 do CTN, haverão de "revogar funcionalmente" as disposições internas em casos pontuais.

Compreendendo legalmente adequada a interpretação conferida pela Turma (STJ), de que a prevalência dos tratados internacionais tributários decorre não do fato de serem normas internacionais, e muito menos de qualquer relação hierárquica, mas de serem especiais em relação às normas internas, mais ainda, se considerado o novo cenário da economia mundial, que tornou o Brasil a sexta maior economia do mundo e, portanto, um país cujas empresas são contratadas no exterior, importa assinalar não existir obscuridade, contradição, omissão ou dúvida quanto aos posicionamentos assentados no julgamento turmário.

As hipóteses de Recurso Extraordinário também não se revelam, *data venia*, tendo em conta que os Tratados Internacionais não foram feridos com a hermenêutica adotada, ao contrário, sua aplicabilidade foi garantida em escala mais qualificada. Além do que a interpretação dos Ministros partiu dos arts. 7º da Lei nº 9.779/99, 685, II, 'a', do Decreto nº 3.000/99, 12, do Decreto-Lei nº 1.598/77 e do próprio AD COSIT nº 01/00, de forma que não existiria ofensa direta à Constituição Federal.

Igualmente, cumpre dizer que a posição hierárquica dos Tratados Internacionais fora respeitada pela decisão.

> Com essas breves considerações, submeto à consideração superior os fundamentos para não interposição de recurso, para que a tecnicidade da decisão turmária possa reger a matéria e, inclusive, auxiliar a UNIÃO (Fazenda Nacional) noutros processos em trâmite no próprio Superior Tribunal de Justiça.
>
> E, como se disse, economicamente, a situação do Brasil fora alterada, desde as décadas de 1970 e 1980, quando praticamente todos esses Tratados Bilaterais foram tecidos, de maneira que não se justifica mais um protecionismo financeiro quanto aos capitais que são remetidos ao exterior, tendo em conta que o volume de capital que nos chega do estrangeiro, hoje, supera, em muito, os capitais exportados".

(...).

Com isso, houve o trânsito em julgado do acórdão em 08 de agosto de 2012, configurando-se como o único parâmetro jurisprudencial de Tribunal Superior a respeito dessa controvérsia específica, embora existam outros acórdãos, cuidando de temas relacionados.

V

No âmbito dos Tribunais Regionais Federais há pronunciamentos que já utilizam aquele Recurso Especial do STJ como precedente e, ainda, outros:

> TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - IMPOSTO DE RENDA - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - BRASIL E JAPÃO - CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO (DECRETO N. 61.899/1967) - EMPRESA SEDIADA NO JAPÃO SEM "ESTABELECIMENTO ESTÁVEL" NO BRASIL - LUCRO - TRIBUTAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 7º E 21 DO DECRETO 61.899/1967; 98 DO CTN; 7º DA LEI 9.779/1999 E 685 DO DECRETO 3.000/1999. ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO COSIT 01/2000. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA ESPECIALIDADE.
> 1. Trata-se de apelação interposta de sentença que denegou mandado de segurança impetrado por VERACEL CELULOSE S/A contra ato do Delegado da Receita Federal em Eunápolis/BA, objetivando afastar a incidência do Imposto de Renda retido na fonte sobre as remessas de valores a empresas situadas no Japão, a título de remuneração de serviços técnicos por elas prestados naquele país.
> 2. A empresa impetrante insiste que os pagamentos em tela só são tributáveis no Japão (Decreto n. 61.899/1967, art.7º; CTN, art. 98 e Lei 9.779/99, art. 7º).
> 3. Predomina na jurisprudência a diretriz de que o termo "lucros da empresa estrangeira" abrange os rendimentos auferidos em razão dos serviços prestados à empresa brasileira.
> 4. Firme é a orientação da Suprema Corte no sentido de que tratados internacionais, regularmente incorporados ao direito nacional, não têm superioridade hierárquica sobre o direito interno. Logo, a definição da norma a prevalecer, em caso de antinomia, sujeita-se à verificação da efetiva revogação, ou não, da anterior pela posterior.
> 5. Na hipótese, o artigo 7º da Lei 9.779/1999 estabelece que "os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento".
> **6. Entretanto, não houve revogação da Convenção Brasil/Japão (Decreto 61.899/67) pelo artigo 7º da Lei 9.779/1999, pois o tratamento tributário genérico, dado por este último diploma legal, às remessas a prestadores de serviços domiciliados no exterior, qualquer que seja o país em questão, não**

exclui o específico, contemplado em lei convencional, por acordos bilaterais. O princípio da especialidade faz prevalecer a lei especial sobre a geral, ainda que esta seja posterior, como ocorreu com a Lei 9.779/1999.

7. Interpretação do art. 98 do CTN à luz do princípio da especialidade, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos contidos na norma da convenção.

8. Com efeito, o art. 7º da Convenção Tributária Nipo-Brasileira (Decreto nº 61.899/1967) deve preponderar (CTN, art. 98), em face do art. 7º da Lei 9.779/99 e do art. 685 do Decreto nº 3.000/99, em razão do princípio da especialidade, não sendo caso de tratar os pagamentos multicitados como "rendimentos" genéricos normatizados no art. 21 da Convenção. A empresa contratada não tem estabelecimento permanente no Brasil. De igual forma, ato normativo da Administração (Ato Declaratório Normativo COSIT 01/2000) não cria hipótese de incidência fiscal.

9. Em suma, afigura-se ilegítima a retenção do Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos de prestação de serviços de empresas (sem estabelecimento estável no Brasil), domiciliadas nos países que firmaram com o Brasil tratado para evitar bitributação, restando, pois, descaracterizada a incidência do discutido tributo sobre os valores remetidos para o estrangeiro, a tal título.

10. Precedentes do STJ (RESP 200901980512, Rel. MINISTRO CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJE DATA:01/06/2012), do TRF/1ª. Região (AMS 0002905-74.2005.4.01.3900 / PA, Rel.Conv. JUIZ FEDERAL ANTONIO CLAUDIO MACEDO DA SILVA (CONV.), SÉTIMA TURMA, e-DJF1 p.537 de 21/01/2011) e do TRF/ 3ª. Região (AMS 00068033420114036130, Rel. JUIZ CONVOCADO ROBERTO JEUKEN, TERCEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial DATA: 24/05/2013 e AMS 00003618920044036100, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL CECILIA MARCONDES, TERCEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial, DATA:14/11/2012).

11. Apelação provida. Segurança concedida.

(AMS n. 934720044013301, Relator Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, Sétima Turma, TRF/1, *e*-DJF1, Data: 26/7/2013, página: 610).

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CONVENÇÃO INTERNACIONAL BRASIL-SUÉCIA. DECRETO Nº 77.053/96. SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESA ESTRANGEIRA SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. REMUNERAÇÃO. REMESSA AO EXTERIOR. NATUREZA JURÍDICA. ART. 7º DO DECRETO Nº 77.053/96. APLICABILIDADE.

1. Para evitar a bitributação do imposto sobre a renda, o Brasil celebrou diversas convenções internacionais com outros países, de acordo com o modelo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE; entre elas, a Convenção Brasil-Suécia, que foi incorporada ao ordenamento jurídico pátrio pelo Decreto nº 77.053/76.

2. Os lucros auferidos por empresa são tratados no art. 7º da Convenção Brasil-Suécia, que prevê a regra geral de que serão apenas tributados no Estado Contratante que a sedia, salvo se também exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente, caso em que incidirá a tributação cumulativa.

3. Não se ignora que os valores recebidos pela impetrante, em razão do contrato de prestação de serviços sem a transferência de tecnologia firmado com empresa brasileira, não se ajustam de forma perficiente ao conceito de lucro, conforme delineado pela legislação brasileira, já que o lucro, que abrange ainda os sub-conceitos de lucro operacional e lucro real (Decreto nº 1.598/77, arts. 6º e 11), compõe-se da diferença entre a receita bruta operacional, no caso obtida pela impetrante com a prestação dos serviços, e os custos incorridos para sua realização.

4. Tendo em vista os objetivos que norteiam a Convenção Brasil-Suécia e analisando as disposições do art. 7º e parágrafos – não havendo divergência, no caso, de que a impetrante não mantém estabelecimento no Brasil – deve-se considerar que os valores pagos pela empresa brasileira à impetrante integram o lucro por ela auferido, cabendo o país em que se situa auferir a apuração do imposto sobre a renda em relação a tais rendimentos, estando tal entendimento em consonância com o art. 3º do aludido Decreto.
5. Apelação provida.
(AC n. 0001530-82.2002.4.03.6100/SP, Relatora Desembargadora Federal Consuelo Yoshida, Sexta Turma, TRF/3, julgado em 18 de novembro de 2010, publicado em 25/11/2010, no e-DJF3 Judicial 1, página: 1163).

DIREITO INTERNACIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INOMINADO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPF. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE SOBRE VALORES REMETIDOS A EMPRESA SEDIADA EM PORTUGAL. **TRATADOS INTERNACIONAIS. DIREITO INTERNO. ANTINOMIA NORMATIVA. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NO PAÍS DE DESTINO. RECURSO DESPROVIDO.**
1. Caso em que se discute a inexigibilidade de imposto de renda sobre remessas ao exterior de pagamentos a empresa sediada em Portugal (ASMOVE), em decorrência de contrato de cessão de mão de obra, por meio da qual se obrigou a ceder à empresa sediada no Brasil (DIVERSERVICE) pessoal técnico para prestação de serviços especializados, e gerir referido contrato. Assim, as remessas referem-se ao pagamento de '(i) reembolso de despesas pagas para ASMOVE em Portugal para os seus funcionários que são cedidos à IMPETRANTE (salários e benefícios dos funcionários pagos em Portugal); e (ii) remuneração pela prestação do serviço de gestão do contrato de cessão de mão-de-obra (comissão de administração)'.
2. A controvérsia envolve a pretensão do contribuinte de não tributar na fonte rendimentos destinados ao exterior, conforme tratados internacionais, o que é contestado pelo Fisco, que invoca a legislação interna.
3. De plano, coloca-se a exame, portanto, a questão da validade e da eficácia de tratados internacionais em relação ao direito interno, quando presente antinomia normativa.
4. A propósito da hierarquia normativa, decidiu a Suprema Corte que tratados internacionais, regularmente incorporados ao direito nacional, não têm superioridade hierárquica sobre a legislação interna, assim a definição da norma a prevalecer, em caso de antinomia, sujeita-se à verificação da efetiva revogação, ou não, da anterior pela posterior (EXT 662, Rel. Min. CELSO DE MELLO). 5. Caso em que a "Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento" (Decreto-Legislativo 188/01), e outros acordos internacionais destinados a evitar a dupla tributação, em matéria de imposto de renda e capital, firmados pelo Brasil, prevêem, no artigo 7º (5º, no celebrado com o Japão), essencialmente o seguinte: "Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento estável. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente. No cálculo dos lucros de um

estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos do presente acordo, as disposições desses artigos não serão afetadas pelo presente artigo."

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

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

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

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

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

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

12. Despesas e encargos são deduzidos da receita ou rendimento a fim de permitir a apuração do lucro, logo o que os tratados excluíram da tributação, no Estado pagador, que contratou a prestação de serviços no exterior, não é tão-somente o lucro, até porque o respectivo valor não poderia ser avaliado por quem simplesmente

faz a remessa do pagamento global. O que os tratados excluíram da tributação no Brasil, para evitar a dupla incidência, foi o rendimento auferido com a prestação do serviço para que, no Estado de prestação, ou seja, no exterior, seja promovida a sua tributação, garantida ali, conforme a legislação respectiva, a dedução de despesas e encargos.

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

14. Agravo inominado desprovido.

(AI n. 00346806920124030000, Relator Desembargador Federal Carlos Muta, Terceira Turma, julgado em 22/8/2013, e-DJF3 Judicial 1 Data: 30/8/2013).

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESA ESTRANGEIRA SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. REMUNERAÇÃO. REMESSA AO EXTERIOR. NATUREZA JURÍDICA. ENQUADRAMENTO. ATO DECLARATÓRIO COSIT. APLICAÇÃO.

Os tratados internacionais assinados pelo Brasil para eliminar a dupla tributação tem força de lei e predominam sobre qualquer Ato Declaratório da Receita Federal, sendo este completamente ilegal e inconstitucional quando contrariar aquele.

Equivocada a tentativa do Ato Declaratório COSIT nº 01, de 05.01.2000, de enquadrar como "rendimentos não expressamente mencionados" os pagamentos ora discutidos, **quando estes claramente constituem rendimento integrante do lucro da empresa que os aufere, situada no exterior, o que ofende o disposto nos tratados internacionais.** Orientação da 1ª Seção desta Corte (Embargos Infringentes nº 2002.71.00.006530-5, D.E. 29/06/2009).

(TRF4, APELREEX 5000898-43.2010.404.7205, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Joel Ilan Paciornik, D.E. 05/09/2013).

IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE. SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESA ESTRANGEIRA. CONVENÇÃO BRASIL-ITÁLIA. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. ILEGITIMIDADE.

1. Os valores pagos a empresas italianas por prestação de serviços (que não envolvem transferência de tecnologia) integram o lucro das mesmas, o que enseja a aplicação do art. 7º da Convenção Brasil-Itália, que impede a tributação pelo Estado da fonte pagadora.

2. Embora tenha legitimidade para buscar a declaração de inexigibilidade do tributo, não pode a empresa responsável pela retenção do imposto de renda pleitear a restituição dos valores recolhidos, pois foi a empresa estrangeira prestadora dos serviços quem suportou o encargo financeiro do tributo.

(TRF4, APELREEX 5003717-64.2012.404.7113, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Rômulo Pizzolatti, D.E. 14/08/2013).

EMBARGOS INFRINGENTES. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE BRASIL-CANADÁ E BRASIL-ALEMANHA. SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESA ESTRANGEIRA SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. REMUNERAÇÃO. REMESSA AO EXTERIOR. NATUREZA JURÍDICA. ENQUADRAMENTO. ATO DECLARATÓRIO COSIT. APLICAÇÃO.

1. Não há supremacia hierárquica dos acordos internacionais relativamente à lei ordinária, tampouco conflito entre as convenções, firmadas pelo Brasil e

regularmente incorporadas ao direito interno, e a legislação do imposto de renda. Na esteira da jurisprudência do STF, os tratados internacionais situam-se no mesmo plano normativo das leis ordinárias, não ocorrendo primazia hierárquica sobre a legislação interna. Com efeito, não revogam nem modificam a lei ordinária anterior ou posterior, coexistindo harmonicamente. Eventual conflito se resolve pelo critério da especialidade, ou seja, diante da situação especial indicada pelo tratado, não se aplica a lei interna, afastando-se a norma geral, ou a lei interna é aplicável, porém com a limitação prevista no tratado.

2. A legislação do imposto de renda aplicada pela União não contém preceito dispondo de forma diversa do estabelecido nos acordos internacionais sub judice, para aplicação exatamente na situação por ele regulada.

3. Os acordos internacionais, para evitar a dupla tributação, atribuem o poder de tributar a renda ao Estado em cujo território os rendimentos foram produzidos (critério da fonte produtora) ou em cujo território foi obtida a disponibilidade econômica ou jurídica (critério da fonte pagadora), conforme a natureza do rendimento considerado. A classificação deste deve ser feita segundo a lei interna do Estado que aplica o tratado. Solução diversa implicaria verdadeira introdução de legislação alienígena no ordenamento jurídico pátrio.

4. De acordo com os acordos internacionais firmados pelo Brasil, os rendimentos que não tenham sido expressamente tratados no seu texto serão tributáveis pelo Estado do residente de onde se originam. Ou seja, se os valores remetidos pela autora às empresas estrangeiras não se enquadrarem em alguma categoria específica referida pela Convenção, serão tributáveis no Brasil. Já quanto aos rendimentos que são expressamente mencionados nas convenções, em tese somente na categoria "lucro" poder-se-ia enquadrar o valor pago pela empresa brasileira às estrangeiras, em virtude da prestação de serviços no exterior.

5. Os rendimentos obtidos pela empresa estrangeira com a prestação de serviços à contratante brasileira, examinados à luz da lei brasileira, integram o lucro daquela, respeitada, para tal conclusão, a sistemática específica de apuração do lucro tributável, com sua previsão de adições e exclusões, que não desnatura como rendimento (porque receita operacional) componente do lucro aquele valor recebido em pagamento.

6. A remessa de rendimentos para o exterior, para pagamento de serviços prestados por empresa estrangeira, constitui despesa para a empresa remetente, e não rendimento.

7. É equivocada a tentativa do Ato Declaratório COSIT nº 01, de 05.01.2000, de enquadrar como "rendimentos não expressamente mencionados" os pagamentos ora discutidos, quando estes claramente constituem rendimento integrante do lucro da empresa que os aufere, situada no exterior.

(TRF4, EINF 2002.71.00.006530-5, Primeira Seção, Relatora Luciane Amaral Corrêa Münch, D.E. 26/06/2009).

Não se desconhece, especialmente nos Tribunais Regionais Federais da 2ª e da 3ª Regiões, a existência de decisões que se inclinam pela legalidade do AD/COSIT n. 01/2000, favoráveis, dessa maneira, à tributação dos rendimentos de empresas estrangeiras obtidos em conta de prestações de serviço a empresas brasileiras. Entretanto, os TRF/1, TRF/4 e a maior parte dos acórdãos do TRF/3 se voltam contrariamente à retenção na fonte do Imposto de Renda, nessa hipótese. Não foram encontrados arestos do TRF/5.

Assim sendo, a maioria dos acórdãos dos TRFs e a única decisão colegiada do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria se aprumam contrárias ao AD/COSIT n. 01/2000, elaborado pela Receita Federal do Brasil."

14. Em que pese a bem elaborada argumentação levada a efeito no Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011, não se pode fechar os olhos para a robustez da construção jurídica externada no julgamento do REsp nº 1.161.467/RS. Ao que se observa da transcrição acima, os elementos ali erigidos são bastante coerentes com uma das finalidades dos tratados para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e com o conceito de lucro que se imagina referir o art. 7º do modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

15. Conforme o ordenamento jurídico nacional, a pessoa jurídica submete-se ao Imposto sobre a Renda (IR), calculado com base no lucro real, podendo optar pelo pagamento do imposto com base no lucro presumido, ou submetendo-se ao lucro arbitrado pelo Fisco nos casos em que a legislação assim o determina. No caso do lucro real, há maiores rigores formais para a apuração efetiva do lucro da pessoa jurídica, mediante consideração de receitas e deduções admitidas. Apura-se, efetivamente, o lucro ocorrido e sobre ele calcula-se o montante devido a título de IRPJ. Obtido o lucro líquido, fazem-se as necessárias adequações (adições, exclusões e compensações) para a apuração do lucro real.[1]

16. Assim, nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, "*lucro real é o lucro líquido do exercício* ***ajustado*** *pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária*." O lucro líquido do exercício, por sua vez, "*é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial*" (§ 1º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977). Os §§ 2º e 3º do festejado art. 6º cuidam das adições e exclusões que devem ser procedidas no lucro líquido do exercício para se chegar à determinação do lucro real.

17. Em suma, à luz das disposições constitucionais e legais que informam o IR, este incide sobre acréscimo patrimonial, representado pela diferença entre valores positivos e negativos

[1] PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010, p. 763.

ao final de determinado período.[2] Contudo, atribuir definição estrita ao "lucro" do art. 7º das mencionadas convenções, para então entender que a verba em questão não deve ser considerada como lucro, mas como mera receita, eis que não se ajusta ao conceito pátrio de lucro, em última instância ao lucro real, estando, portanto, sujeita à retenção na fonte de IR, parece-nos ir de encontro ao verdadeiro sentido do dispositivo, que é evitar a dupla tributação de tais montantes (desde que não incidentes as regras do estabelecimento permanente, e tampouco as negociações bilaterais específicas acordando a tributação). A interpretação em comento também tem o potencial de esvaziar o dispositivo, possibilitando justamente a ocorrência de um dos eventos que mencionados ajustes entabulados pelo Brasil com outros países objetiva coibir, que é a bitributação internacional.

18. Como lembrado na fundamentação do STJ, a legislação brasileira consagra diversas modalidades de lucro, o que pode ser constatado a partir do acima plasmado. A Corte trouxe à baila artigos do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, para expressar que "*o 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 nº 1.598/77 como 'o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica', ai incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados'.*" De fato, esta interpretação se mostra adequada a partir da leitura dos citados dispositivos:

> "Art 11 - Será classificado como **lucro operacional** o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.
> § 1º - A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o **lucro bruto**, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.
> 2º - Será classificado como **lucro bruto** o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica."
>
> "Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)
> § 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

[2] PAULSEN, Leandro. Ob. Cit. p. 725.

(...)."[3]

19. É de se considerar, também, que os países signatários devem conferir aos termos pactuados a máxima efetividade possível, desde que adequados, no caso do Brasil, aos nossos ditames constitucionais. E, com fulcro nos elementos antes registrados, não nos parece que atribuir à expressão "lucros" do art. 7º do Pacto em cena um conceito mais abrangente ensejaria afronta à Carta Maior.

20. De acordo com a doutrina, "*os vocábulos receita, lucros e ganhos de capital possuem parentesco semântico, pois traduzem a ideia de acréscimo a algo, de ganho. (...). As receitas, os lucros e os ganhos de capital representam parcelas positivas que se integram ao patrimônio das pessoas coletivas debaixo de um regime jurídico. (...).*"[4] Aliando este raciocínio com o do parágrafo anterior, ganha força a assertiva de que à expressão guerreada do art. 7º da Convenção Modelo da OCDE não se deve atribuir a acepção literal de mera receita, mas de rendimento integrante do lucro, pois, do contrário, estar-se-ia diante da conclusão extrema de que como o dispositivo se refere a lucro e, ainda não consistindo a remessa em discussão em lucro (real, no caso), ela deveria sofrer a tributação do IR na fonte.

21. Os comentários da OCDE à Convenção Modelo esclarecem de forma bastante incisiva que o conceito de lucro tratado no art. 7º apresenta significado amplo. Vejamos a transcrição aos comentários ao parágrafo 4º do aludido artigo:

---

[3] O art. 12 do Decreto-Lei nº 1598, de 1977, teve sua redação modificada pela Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013, cujo novo texto, observada a cláusula de vigência, reforça o entendimento de que a receita bruta também compreende o preço da prestação de serviços em geral:
"Art. 2º O Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, passa a vigorar com as seguintes alterações:
12. A receita bruta compreende:
I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
II - o preço da prestação de serviços em geral;
III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos incisos I a III.
§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:
I - devoluções e vendas canceladas;
II - descontos concedidos incondicionalmente;
III - tributos sobre ela incidentes; e
IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.
....." (Destacamos).

[4] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 43.

> "71. Embora não se tenha considerado necessário na Convenção definir o termo "lucros", **deve ficar entendido, não obstante, que o termo, quando empregado neste Artigo e em outras partes da Convenção, tem significado amplo, incluindo todo o rendimento auferido na condução de uma empresa**. Esse significado amplo corresponde ao emprego do termo na legislação tributária da maioria dos países membros da OCDE."[5]

22. Mesmo que incompatibilidade legal houvesse entre a legislação interna e os termos do tratado, o princípio da especialidade deve reger a contenda. Para contextualizar a afirmação, valemo-nos, mais uma vez, de excertos da Nota PGFN/CRJ/Nº 1249/2013:

> "(...).
>
> O Ministro Meira arrematara, nesse sentido, que o art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do *princípio da especialidade*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge – tão somente – as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.
>
> O que ocorre é mera limitação da eficácia normativa: a norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Dito de outra forma, a "revogação funcional" torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver pessoas, coisas ou situações não relacionadas aos Estados contratantes.
>
> Portanto, a prevalência dos tratados internacionais tributários decorre não do fato de serem "normas internacionais" – e muito menos de qualquer relação hierárquica – mas de serem especiais em relação às normas internas."

23. Outro importante elemento para o deslinde do assunto reside no quanto vertido na bem articulada e fundamentada Nota PGFN/COCAT/Nº 1291/2013, cujos principais excertos reproduz-se a seguir:

> "(...)
>
> **II**

[5] OCDE. **Modelo de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital – versão condensada**. Tradução: ALMEIDA ADVOGADOS, julho de 2010, p. 156.

7. O tema em análise diz respeito à possibilidade de retenção do imposto de renda sobre as remessas efetuadas ao exterior, em pagamento de assistência e serviços técnicos prestados por pessoa residente em país com o qual o Brasil celebrou tratado para evitar a dupla tributação (TDT). Na legislação interna, a base para a incidência do IRRF nessas operações está consolidada no art. 685 do RIR/99, cabendo salientar que, com a criação da CIDE-Royalties (Lei nº 10.168/2000), a alíquota do imposto foi reduzida para quinze por cento, nos termos do art. 3º da MP nº 2.159-70/2001:

> "Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de róialties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000."

8. No âmbito do CARF, não há notícia de precedentes acerca da qualificação dos pagamentos de assistência e serviços técnicos em face dos acordos internacionais. Sabe-se que, em determinados casos, a fonte pagadora brasileira busca a tutela jurisdicional para realizar a remessa ao exterior sem a obrigação de efetuar a retenção do imposto, o que costuma ocorrer antes mesmo da ocorrência do lançamento – e caracteriza a renúncia à discussão do tema na esfera administrativa (Súmula CARF nº 01).

9. Por essa circunstância, os julgamentos dos lançamentos do IRRF incidente sobre as remessas ao exterior em pagamento de assistência e serviços técnicos são focados (i) na delimitação do alcance da renúncia à esfera administrativa, e (ii) em questões ligadas à apuração da base de cálculo.

10. Não obstante, cabe assinalar que, nos casos em que o CARF efetivamente discute a aplicação dos TDTs (i.e., na tributação de lucros auferidos através de controladas e coligadas no exterior), o julgamento é pautado na premissa de que os tratados devem prevalecer sobre o direito interno, dada a sua natureza de norma especial (art. 98 do CTN). Assim, busca-se qualificar o objeto tributável em face dos acordos internacionais, no intuito de verificar se o Brasil possui competência para tributar os rendimentos, assegurando-se efetividade ao TDT.

11. Além disso, o recurso aos Comentários da OCDE à Convenção Modelo costuma ser utilizado pelo CARF na solução das controvérsias de interpretação do tratado, o que possibilita a aplicação do TDT em sintonia ao costume internacional. Nessa linha de raciocínio, vale destacar o parágrafo 59 dos Comentários ao Artigo 7º da Convenção Modelo[6], que trata da definição de "lucros" no contexto dos TDTs:

> "59. Embora não se tenha considerado necessário na Convenção definir o termo "lucros", não obstante, deverá ficar entendido que o termo, quando empregado neste Artigo e em outras partes da Convenção, apresenta **significado amplo, incluindo a totalidade do rendimento proveniente da condução de uma empresa**. Esse significado amplo corresponde ao uso do termo feito na legislação tributária da maioria dos países membros da OCDE." (grifamos)

12. Logo, segundo a interpretação da OCDE, os *lucros* correspondem a todo rendimento oriundo da atividade empresarial, excluídos os rendimentos enquadrados nas categorias

[6] Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico. Comentários ao Artigo 7º da Convenção Modelo (redação anterior a 22 de julho de 2010).

especiais previstas nos demais artigos do tratado (rendimentos de bens imobiliários, juros, ganhos de capital, etc.).

13. A categoria "outros rendimentos" (Artigo 21 da Convenção Modelo), por sua vez, costuma ser aplicada na prática internacional de forma subsidiária aos "lucros da empresa", ou seja, é composta por rendimentos que (i) não estão previstos nas categorias especiais do TDT e (ii) não integram o lucro da sociedade, como destacado por Klaus Vogel[7]:

> "12b. O artigo 21 não se aplica a rendimentos que se incluem nos lucros das empresas, a que se refere o artigo 7º, tal como, por exemplo, remuneração por serviços técnicos, para os quais há dispositivos especiais, mas que, não se aplicando aqueles dispositivos especiais, caem no artigo 7º."

14. Enfim, o descompasso entre o Ato Declaratório (Normativo) nº 1/2000 e a prática internacional já foi pormenorizado na Nota Gab/Asain nº 14/2006, bem como na Nota Técnica Cosit nº 23/2013. Em relação a essa última, cumpre sublinhar que a fundamentação adotada para justificar a "equiparação" dos serviços técnicos e da assistência técnica a *royalties* – e, assim, possibilitar a tributação no Brasil conforme previsão em Protocolo – reflete opinião doutrinária que, conquanto seja respeitada, merece ser problematizada:

> "22. Entende-se, porém, que a transmissão de informações pode não se realizar num só momento, mas ocorrer de forma continuada, mediante a prestação de serviços complementares, sejam estes permanentes ou periódicos. Neste caso, a experiência técnica pode ser transmitida, também, mediante a comunicação regular entre as empresas, a título provisório, por meio de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica. **Trata-se de serviços que têm <u>caráter complementar ou instrumental</u>, em relação a contratos de transferência de capital tecnológico, como é o caso dos "contratos de *Know-how*". Sob tal perspectiva, os argumentos mencionados permitiram a negociação do Protocolo, com a equiparação de serviços técnicos e de assistência técnica a *royalties*, em determinados acordos internacionais**." (grifamos)

15.Na visão de Alberto Xavier, a "equiparação" de serviços técnicos e de assistência técnica a *royalties*, conforme Protocolos anexos à maioria dos tratados firmados pelo Brasil, ocorre tão-somente nos casos em que tais serviços sejam complementares à própria transferência de tecnologia. Por suas palavras[8]:

> "Ora, é precisamente o caráter complementar ou instrumental da assistência técnica relativamente à transmissão da informação resultante de experiência adquirida, que levou os Protocolos relativos a certas Convenções a submeter a respectiva remuneração ao mesmo regime da remuneração da própria transmissão da informação, ou seja, equipará-la a "royalty".
> Mas este fato, ou seja, a qualificação da remuneração por "assistência ou serviços técnicos" como "royalty", por complementaridade ou acessoriedade, leva também a concluir que somente podem ser qualificados como de "assistência técnica e serviços técnicos", para efeitos das Convenções, aqueles contratos que – seja qual for a sua denominação – *tenham caráter complementar ou instrumental de contratos de transferência de capital tecnológico*, não podendo de modo algum abranger os contratos em que o objeto principal seja a prestação de serviços, ainda que de

[7] VOGEL, Klaus. ***On Double Taxation Conventions***. London: Kluwer Law International, 1997. p. 1073.
[8] XAVIER, Alberto. ***O Imposto de Renda na Fonte e os Serviços Internacionais – Análise de um Caso de Equivocada Interpretação dos Arts. 7º e 21 dos Tratados***, 1999. p. 14-15.

conteúdo técnico, pois a remuneração destes não é, por natureza, "royalty", mas rendimento de trabalho autônomo (tratando-se de serviços pessoais) ou preço constitutivo de lucro de empresa (tratando-se de serviços não pessoais)."

16. Como se percebe, trata-se de interpretação que restringe sobremaneira o alcance da regra dos Protocolos que confere o mesmo tratamento dos *royalties* (Artigo 12) à assistência e serviços técnicos. Entretanto, a questão que se coloca é: se a intenção dos Estados Contratantes era limitar a aplicação do Artigo 12 do TDT aos serviços técnicos prestados em caráter acessório ao contrato de transferência de tecnologia, por que tal restrição não foi prevista no próprio texto do Protocolo?

17. A título exemplificativo, cabe mencionar alguns dos Protocolos negociados pelo Brasil, que estendem aos serviços técnicos e à assistência técnica o tratamento previsto no Artigo 12, *independentemente* do caráter em que a prestação do serviço foi efetuada (i.e., em caráter principal ou acessório):

(...).

18. A opinião doutrinária de Alberto Xavier, portanto, deve ser vista com reservas nesse aspecto, na medida em que restringe a vontade manifestada pelos Estados Contratantes nos Protocolos anexos aos tratados.

(...)."

24. Em que pese a Nota PGFN/COCAT/Nº 1291/2013, conclua pela "*inexistência de orientação jurisprudencial do CARF sobre a qualificação, em face dos acordos internacionais, dos pagamentos de assistência e serviços técnicos prestados por não-residentes*", os coerentes argumentos ali desenvolvidos reforçam a percepção atual da CAT, na linha da possibilidade de revisão do Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011, seja em função do acolhimento de um conceito mais abrangente de lucro para fins dos tratados em foco, à guisa de orientação da própria OCDE, seja em razão da especialidade que as normas constantes de um tratado internacional ostentam em relação à legislação interna.

III

25. Em conclusão:

25.1. O Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011 foi exarado em um contexto de defesa judicial da Fazenda Nacional (REsp nº 1.161.467/RS), cuja tese restou vencida no STJ, o qual, por sua vez lançou outros argumentos técnicos sobre a questão, passíveis de acolhimento em sede administrativa, haja vista a sua robustez. Portanto, à luz da possibilidade de se atribuir ao lucro

disposto no art. 7º da Convenção Modelo da OCDE um conceito amplo; à vista do princípio da especialidade; e sedimentados sobre uma das finalidades mestras dos tratados para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda assinados pelo Brasil, que é a de evitar a bitributação internacional, sugere-se a revogação do Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011.

25.2. Consequentemente, opina-se na linha de que remessas ao exterior decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia melhor se enquadram no artigo 7º ("Lucros das Empresas") dos mencionados pactos, ao invés dos arts. 21 ou 22 ("Rendimentos não Expressamente Mencionados"). Assim, tais valores seriam tributados somente no país de residência da empresa estrangeira, não estando sujeitos à incidência do IRRF.

25.3. A conclusão acima não se aplica nos casos em que a empresa exerça sua atividade através de um estabelecimento permanente situado no Brasil e tampouco quando, advindos de negociações entre os países signatários, houver disposição expressa nos acordos autorizando a tributação no Brasil. Ou seja, neste último caso, nas hipóteses em que os acordos internacionais ou dispositivo de protocolo autorizem a tributação no Brasil, a exemplo dos tratados e protocolos que caracterizem os valores pagos como *royalties*, tais serviços poderão ser submetidos ao tratamento previsto no art. 12 da Convenção Modelo – pagamento de *royalties*, independentemente do caráter em que a prestação do serviço foi efetuada (em caráter principal ou acessório), não incidindo, portanto, o art. 7º.

25.4. A análise aqui empreendida é restrita aos casos de remessas ao exterior decorrentes de contratos de prestação de assistência e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia e quando existente tratado para evitar a dupla tributação, sendo o âmbito da apreciação circunscrita aos arts. 7º e 21 (ou 22), com as ressalvas do item anterior. Ademais, é de se alertar que para a aplicação do entendimento ora espelhado é necessária a total subsunção dos casos concretos à discussão aqui exposta e desde que não haja a configuração de planejamentos tributários abusivos.

25.5. Com o fito de positivar a compreensão desenvolvida ao longo desta peça, sugere-se que os representantes do Brasil, nas negociações da espécie, entabulem providências no sentido de

acordar explicações ou definições especiais relativas ao termo "lucro", uma vez que isso é em tese possível, conforme se extrai do item 75 dos Comentários da OCDE à Convenção Modelo. Verifica-se que há países que fazem observações particulares aos "Comentários", compartilhando ou não da interpretação da OCDE, e ainda acrescentando, esclarecendo, enfim, externando o seu entendimento sobre os pontos que estão sendo negociados. Abaixo, parte do indigitado item 75:

> "75. Fica a critério dos Estados Contratantes acordarem bilateralmente explicações ou definições especiais relativas ao termo "lucros' para o fim de esclarecer a distinção entre esse termo e, por exemplo, o conceito de dividendos. (...)."[9]

26. Isso posto, submete-se o presente Parecer à consideração superior, com sugestão de arquivamento dos demais documentos que instruem o expediente no apoio da CAT para consulta, se necessário.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 6 de dezembro de 2013.

NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS
Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração do Senhor Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário.
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 6 de dezembro de 2013.

RONALDO AFFONSO NUNES LOPES BAPTISTA
Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

De acordo. À consideração da Senhora Procuradora-Geral da Fazenda Nacional.
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 16 de dezembro de 2013.

FABRÍCIO DA SOLLER
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário

Aprovo. Envie-se este Parecer à RFB, para conhecimento e providências que entender cabíveis. Revogue-se o Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011.
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 19 de dezembro de 2013.

[9] Ob. cit. p.157.

Registros PGFN nºs 7894/2013 e 8305/2013

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO
Procuradora-Geral da Fazenda Nacional