

A cobrança do IRRF nos contratos de prestação de serviços oriundos do exterior sem transferência de tecnologia e as decisões do Superior Tribunal de Justiça

Doris Canen

Resumo: A intenção deste artigo é demonstrar a evolução da legislação e a contribuição das decisões do STJ para a polêmica questão envolvendo a incidência do IRRF nas remessas ao exterior por serviços técnicos prestados sem transferência de tecnologia. Assim, o artigo passa por breves explicações acerca do Princípio da Universalidade e da evolução da legislação brasileira sobre a incidência do IRRF nos casos analisados, a natureza jurídica dos valores remetidos ao exterior pela prestação dos referidos serviços e o posicionamento dos Ministros em cada um desses tópicos para posteriormente resumir os casos julgados pelo STJ (Copesul, Iberdrola, Alcatel e Engecorps).

Palavras-Chave: IRRF. Serviços sem transferência de tecnologia. STJ.

Abstract This article intends to demonstrate the Brazilian legislation's evolution and positive Superior Court of Justice (STJ) decisions regarding the controversial matter of WHT levy on remittances abroad for technical services provided without technology transfer. The article begins with a brief explanation about the Principle of Universality and the evolution of Brazilian legislation regarding the WHT levy in the cases analyzed, the legal nature of the amounts remitted abroad for the provision of said services and the position of the STJ Justices in each of these topics to later summarize the cases judged by the STJ (Copesul, Iberdrola, Alcatel and Engecorps).

Keywords: IRRF. Services without technology transfer. STJ.

1. Introdução¹

A sociedade atual convive, cada vez mais, com a complexidade e sofisticação das atividades realizadas pelas empresas, que influenciam diretamente em sua tributação. A globalização e a presença de empresas transnacionais, que, muitas vezes, escolhem o local onde serão direcionados seus investimentos a partir da carga tributária de determinado país, levam as diferentes jurisdições a realizarem acordos internacionais para evitar uma excessiva carga tributária e estreitar as suas relações com as demais, visando estimular os referidos investimentos.

O Brasil, entretanto, tem a particularidade de sua vasta legislação tributária envolvendo não só a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) e o Código Tributário Nacional (CTN), como também os Regulamentos dos diversos tributos, Leis Ordinárias, Portarias, Decretos, Resoluções dentre outros o que pode gerar conflitos quanto à norma aplicável em cada caso concreto, resultando em um excessivo contencioso administrativo e judicial, bem como uma dupla tributação econômica. Um exemplo é a incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) (contribuinte estrangeiro) e CIDE (contribuinte brasileiro), sobre serviços que não envolvem transferência de tecnologia prestadas por empresas situadas

no exterior além do PIS/COFINS, ISS e IOF-Câmbio também incidentes nas operações de importação de serviços.

A problemática a ser tratada neste artigo, acerca da incidência do IRRF sob tais remessas, encontra-se no dia-a-dia dos militantes do direito tributário no que tange à necessidade de reter o Imposto de Renda na Fonte quando da prestação de serviços técnicos por estrangeiros sem transferência de tecnologia. Isso porque, dispõe o artigo 7º de diversos Tratados para Evitar a Dupla Tributação celebrados pelo Brasil que “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”, levando as empresas a não recolherem o imposto de renda na fonte.

Não obstante disso, as autoridades fiscais entendiam pela necessidade do recolhimento do IRRF nesses casos.

Tal questão chegou ao Superior Tribunal de Justiça (STJ) pela primeira vez no “Caso Copesul” e foi julgada em 17 de maio de 2012 por sua Segunda Turma. O referido Tribunal proferiu mais duas decisões nesse sentido (“Caso Iberdrola” em 2015 e “Caso Alcatel-Lucent” em 2020). Já em dezembro de 2020, no caso Engecorps, foi determinado o retorno dos autos ao órgão de origem para diligências.

¹ Atualização do artigo publicado na obra BRIGAGAO, G; MATA, J. (Org.). Temas de Direito Tributário em Homenagem a Gilberto de Uilhôa Canto. 1ed., 2020, v. 1, p. 473-489.

Desta forma, a intenção deste artigo é demonstrar a evolução da legislação e a contribuição das decisões do STJ para o tema. Assim, o artigo passa por breves explicações acerca do Princípio da Universalidade e da evolução da legislação brasileira sobre a incidência do IRRF, a natureza jurídica dos valores remetidos ao exterior pela prestação dos referidos serviços e o posicionamento dos Ministros em cada um desses tópicos para posteriormente resumir os casos em questão.

2. Princípio da universalidade e o objetivo dos tratados para evitar a bitributação

Com a crescente globalização da economia, os Estados passaram a verificar a necessidade de tributar não somente o ocorrido em seu território (princípio da territorialidade), como também a renda auferida por seus nacionais fora de seu território, mas que tenham alguma conexão com o seu território (princípio da universalidade), previsto no art. 153, parágrafo 2º, I CRFB. Leandro Paulsen (2010, p. 55) define a universalidade como sendo o “critério que diz respeito à extensão da base de cálculo, que deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte.”

O princípio da universalidade tem como dispositivo infraconstitucional o art. 25 da Lei 9.249/95, que assim dispõe: “Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”. Desta forma, o legislador preveniu que as empresas com operações no exterior também sofressem tributação evitando desvantagens no mercado às empresas que tinham operações apenas no Brasil.

André Martins de Andrade (2008) justifica a aplicação do princípio da universalidade pelas razões aqui expostas:

A internacionalização da economia acarreta, dentre outros efeitos, o deslocamento para o exterior de investimentos que seriam, em princípio, aplicados no país. Movido pelas mais diversas razões (...) o investidor opta por desenvolver seu negócio fora de seu lugar de origem, em ambiente que julga mais propício à obtenção da renda almejada. O mais óbvio dos antídotos contra a perda da base tributária em decorrência do deslocamento de investimentos para o exterior é a adoção da tributação em bases universais, que permite alcançar não só as rendas produzidas localmente (local sour-

ce income), mas também as que se originem no exterior (foreign source income). (ANDRADE, 2008, P. 154).

Insta destacar que a crescente globalização e a possibilidade de tributar operações além de seu território levou à possibilidade de ocorrência de dupla tributação de diversas operações. Assim, tornou-se cada vez mais frequente a celebração de convenções internacionais a fim de melhorar as relações comerciais entre os diversos países, evitando a dupla tributação. Alessandra Okuma (2007) demonstra as consequências dessas convenções:

Sem a Convenção, esses Estados seriam ambos soberanos e competentes para tributar os rendimentos, seja pelo critério de conexão material (fonte), seja pelo critério de conexão pessoal (residência ou nacionalidade). Ao celebrar uma Convenção para evitar dupla tributação, os Estados signatários abrem mão de parte de sua soberania tributária e se comprometem a deixar de tributar determinados fatos jurídicos, ou tributá-los em alíquotas limitadas ou ainda se obrigam a conceder crédito de imposto. (OKUMA, 2007, p. 410).

A OCDE justifica a criação de seu modelo de tratado para evitar a dupla tributação internacional nos efeitos nocivos que o excesso tributário pode ter sobre o comércio de bens e serviços internacional:

International juridical double taxation – generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods – has harmful effects on the international exchange of goods and services and cross-border movements of capital, technology and persons. In recognition of the need to remove this obstacle to the development of economic relations between countries, as well as of the importance of clarifying and standardising the fiscal situation of taxpayers who are engaged in activities in other countries, the OECD Model Convention on Income and on Capital provides a means to settle on a uniform basis the most common problems that arise in the field of international juridical double taxation. (OCDE, 2012)

Entretanto, no caso do IRRF incidente sobre serviços prestados sem transferência de tecnologia, teria ocorrido uma interpretação errônea dos tratados celebrados pelo Brasil. Isso foi reconhecido no voto do Ministro Castro Meira, Relator do Caso Copesul, transcrito abaixo.

Os Estados soberanos podem tributar não apenas os rendimentos localizados em seu território, mas também têm competência para atingir bens, direitos e rendas localizados no exterior, mas que se conectam, de algum modo, com um elemento associado ao seu território. Embora legitimada pela soberania, a dupla tributação é perniciosa e indesejável, já que dificulta a expansão do comércio internacional, pois a ninguém agrada ser tributado duas vezes pelo mesmo fato gerador.

[...]

Na existência de acordo contra a bitributação, os agentes internacionais transacionam considerando que não haverá a dupla incidência tributária sobre os rendimentos auferidos a partir do negócio jurídico entabulado. Ocorre que, na prática, quando os rendimentos são disponibilizados e devem ser submetidos à tributação, o Fisco quase sempre adota uma interpretação literal e restritiva das normas convencionais, o que culmina com a não aplicação do acordo. É justamente o caso dos autos. (STJ, 2012, p.13-14)

Assim, analisaremos os aspectos envolvendo a cobrança pelas autoridades fiscais brasileiras do IRRF sobre serviços prestados sem transferência de tecnologia.

3 Incidência do imposto de renda retido na fonte sobre serviços prestados por empresas sediadas no exterior para empresas brasileiras

3.1 Legislação do IRRF e tratados

O IRRF, à alíquota de 25%, era o único tributo incidente sobre serviços prestados por empresas situadas no exterior a empresas brasileiras até a edição da Lei 10.332 de 19 de dezembro de 2001. A referida lei, em seu art. 6º, alterou o art. 2º da Lei 10.168 de 29 de dezembro de 2000, para instituir a CIDE-Remessas que, a partir de 1º de janeiro de 2002, passou a ser devida por “pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qual-quer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.” conforme o § 2º.²

2 Para mais detalhes sobre os tratados tributários brasileiros e sua relação com a CIDE Remessas, ver ROCHA, Sergio André. Estudos de Tributação Internacional, Lumen Juris, Rio de Janeiro p. 19-45 e ALVES, Raquel de Andrade Vieira; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. A CIDE-Royalties e os Tratados Internacionais contra a Bitributação. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, Brasília, v. 10 (1), 2015, p. 78-124, GOMES, Marcus Livio e LIMA, Lucas, Tratados Internacionais, Irrf, Cide e Incerteza nas Remessas de Valores ao Exterior em Remuneração de Serviços Técnicos e de Assistência Técnica RDIET, Brasília,

Assim, apenas os serviços gerais mantiveram a antiga alíquota de 25% a título de IRRF, enquanto os demais, tiveram a alíquota desmembrada em 15% referente ao IRRF e 10% concernente a CIDE. Vale lembrar que, enquanto no caso do IRRF o contribuinte é a empresa estrangeira, podendo ocorrer um *gross up* no preço do serviço³, o contribuinte no caso da CIDE é a empresa brasileira. Assim, as compensações e deduções previstas em tratados internacionais são aplicáveis apenas ao IRRF.

A partir de 2004, passaram a incidir, também os tributos PIS-Importação, CO-FINS-Importação (Lei 10.685/2004) e ISS (LC 116/2003) sobre tais serviços, mas estes tributos, como a CIDE, não são objeto do presente estudo.

O IRRF em casos como o exposto é previsto nos arts. 7º da Lei 9.779/99⁴ e 685 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, atualmente o art. 744 do RIR/18⁵.

Vê-se que a regra geral dos aludidos dispositivos determinam que a tributação do rendimento caberá ao Estado da “fonte pagadora”, ou seja, incide o IRRF caso não haja norma especial que afaste o dispositivo do RIR.

A prestação de serviços com transferência de tecnologia caracteriza pagamento de royalties, sendo aplicável o art. 12 das convenções internacionais celebradas pelo Brasil, enquanto nos serviços de assistência em que não há transferência de tecnologia (ou de know-how), objeto deste estudo, torna-se aplicável o art. 7º das aludidas convenções, ou seja, a tributação na residência a não ser que o prestador tenha um estabelecimento permanente (unidade fixa de negócios) artigo que gera tensão entre os países desenvolvidos e subdesenvolvidos.

Klaus Vogel⁶ deixa expressa a opinião *lia*, V. 15, n° 1, p. 143-173, Jan-Jun, 2020 e ver também a discussão sobre eventual declaração de inconstitucionalidade da CIDE no RE 928.943, afetado pela sistemática da Repercussão Geral.

3 *Gross up* pode ser considerado o aumento do preço do serviço prestado a fim de que a empresa estrangeira possa receber 100% do valor que entende devido pelo aludido serviço acrescido da tributação pelo IRRF.

4 Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento

5 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: (...)

6 Tradução livre. VOGEL, Klaus.

. 3a Ed. Kluwer, p. 406. “Traditionally, this concept is centered

da doutrina estrangeira sobre a aplicação do artigo 7º aos serviços:

Tradicionalmente, este conceito está centrado sobre o comércio, incluindo as atividades bancária e de finanças e de manufatura, comércio e indústria, mais recentemente, setor de serviços foi incluído.

Alberto Xavier (2011) também entende no sentido da aplicação do artigo 7º a contratos de prestação de serviços sem transferência de tecnologia ou *know how*.

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

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

De harmonia com estas premissas, as Convenções contra a dupla tributação, celebradas sob o modelo da OCDE, afastaram-se da solução unilateral adotada por certas leis internas (entre as quais, em parte brasileira), recusando a tributação na fonte do preço de serviços empresariais importados pelo Estado da fonte de pagamento, precisamente porque tal preço não constitui, em si mesmo, “renda” suscetível de tributação, mas receita correspondente a “pagamento de capital”. (XAVIER, 2011, p. 563-564)

Ocorre que surgiram questionamentos se em decorrência do art. 7º, apenas o país estrangeiro poderia tributar ou se o Brasil poderia impor a cobrança do IRRF.

3.2 Ato declaratório COSIT 1/2000

A fim de suprir a controvérsia acima, foi editado pela Receita Federal do Brasil o Ato Declaratório COSIT 01 de 05 de janeiro de 2000, que pretendeu pacificar a questão determinando que (i) as remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se ao IRRF conforme o art. 685 do RIR/99 e nos tratados seriam inseridos no escopo do artigo refe-

rente a Rendimentos não Expressamente Mencionados, e, conseqüentemente, sujeitos ao IRRF.

Sérgio André Rocha (2008) fez as seguintes considerações sobre o posicionamento da Receita Federal:

Duas são as possíveis conseqüências da posição brasileira: uma é a possibilidade de a violação do tratado poder ser considerada causa para a própria denúncia da CDTR; outra é a possível negativa, pelo país de residência, quanto à possibilidade de utilização do imposto retido no Brasil como crédito ou da isenção dos rendimentos indevidamente tributados no Brasil.

Em relação à primeira hipótese, especulase que uma das razões que levaram o Governo Alemão a buscar uma renegociação do tratado que existia entre Brasil e Alemanha era exatamente a posição do Fisco brasileiro em relação ao artigo 7º. Diante da dificuldade em renegociar o tratado, o mesmo acabou sendo denunciado pelo Governo Alemão.

Embora não se possa dizer que a divergência interpretativa deu causa à denúncia da CDTR, figurava a mesma como ponto que o Governo Alemão tinha interesse de renegociar.

No que tange à segunda hipótese, há que se destacar, inicialmente, que à mesma não se aplica o *new approach* da OCDE referente a conflitos de qualificação, uma vez que, neste caso, não se está diante de divergências decorrentes de diferenças quanto ao direito interno dos Estados contratantes, mas sim de interpretações distintas de dispositivos da CDTR.

Assim sendo, nem mesmo sob o dito *new approach* estaria o país de residência obrigado a aceitar a tributação brasileira, concedendo crédito ou isentando a renda da tributação. (ROCHA, 2008, p. 197)

Alberto Xavier (2011) que também criticou o referido ato declaratório expôs que:

em nossa opinião, a norma do art. 7º que atribui competência exclusiva ao Estado de domicílio, na hipótese de inexistência de estabelecimento permanente, é o “coração” de um tratado contra a dupla tributação. Sem a proteção que ela assegura à liberdade de circulação internacional de mercadorias e serviços, todas as demais cláusulas perdem grande parte do seu sentido”. O referido autor deixa evidente, ainda, que casos como a venda de bens e serviços, que não têm tratamento especial como dividendos, juros e royalties, devem ser sujeitos à aplicação do art. 7º. (XAVIER, 2011, p. 567)

around commerce, including banking and finance and crafts and trades and industry, more recently, the services sector has joined in.

Prossegue Alberto Xavier (2011) a explicitar que:

Outros rendimentos abrangidos no art. 21 são rendimentos atípicos, inusuais ou de pequena expressão que não justificam um tratamento convencional separado, à semelhança do que é reservado aos lucros, dividendos, juros royalties, rendimentos de trabalho dependente e independente, ganhos de capital e outros. (XAVIER, 2011, p. 569-570)

Verifica-se, pelo exposto, que a doutrina mais abalizada criticava o posicionamento literal da Receita Federal do Brasil que, inclusive, era prejudicial ao desenvolvimento dos negócios no país por representar insegurança jurídica aos investidores que correm o risco de ter suas operações tributadas duplamente.

Assim, após o julgamento favorável aos contribuintes pelo STJ do Caso Copesul (que será visto no tópico 5), a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu um parecer que alterou as diretrizes do polêmico ato declaratório.

3.3 Parecer PGFN/CAT 2.363/2013

Através do Parecer PGFN/CAT nº 2363 de 6 de dezembro de 2013, a PGFN formalmente apresentou sua posição pela não incidência do IRRF sobre as remessas ao exterior para o pagamento de remuneração por serviços prestados sem transferência de tecnologia.

Esse posicionamento respeitou a aplicação dos Tratados para evitar a Dupla Tributação assinados pelo Brasil. Desta forma, foi reformada a posição anteriormente mantida que, como exposto anteriormente, era de que tais remessas deveriam ser consideradas como “Rendimentos não Expressamente Mencionados”, para fins de aplicação dos Tratados e, como tal, seriam tributados pelo IRRF no Brasil.

A pedido do governo Finlandês, tal assunto foi revisitado levando a emissão do parecer e mudança de posicionamento a fim de que o mesmo fosse consonante com a correta aplicação do mencionado artigo 7º dos Tratados.

Assim, de acordo com o novo entendimento, os valores remetidos ao exterior a título de remuneração por um serviço devem ser considerados como componentes do lucro da sociedade sediada no exterior, que o presta, sendo assim tributados somente no seu país sede.

Entretanto, no referido parecer, a PGFN ressaltou que este entendimento somente será aplicável nos casos em que a prestação de serviços não implique transferência de tecnologia para o contratante brasileiro, hipótese na qual as remessas poderiam ser submetidas à tributação pelo IRRF no Brasil, a título de pagamento de royalties, por força da aplicação do artigo 12 dos Tratados. Tal enquadramento dependeria de disposição específica normalmente encontrada nos Protocolos anexos aos Tratados.

O referido parecer foi acolhido pela Receita Federal do Brasil no Ato Declaratório 5/2014.

3.4 Ato declaratório interpretativo 5/2014

Em 16/06/2014, a Receita Federal do Brasil editou o Ato Declaratório Interpretativo nº 5/2014, que dispõe sobre o tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica residente no exterior, pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base nos Tratados Internacionais para Evitar a Dupla Tributação da Renda assinados pelo Brasil.

De acordo com o novo Ato Declaratório, as remessas ao exterior para pagamento de serviços técnicos e de assistência técnica (com ou sem transferência de tecnologia) serão enquadradas (i) como royalties, quando o respectivo protocolo do tratado contiver previsão de que serviços técnicos e de assistência técnica recebam igual tratamento; (ii) como 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; ou (iii) como lucros das empresas, quando não puderem ser caracterizadas nas hipóteses anteriores. Nesta última hipótese estão os tratados celebrados com a Áustria, França, Finlândia, Japão e Suécia (sendo que este último foi recentemente alterado e aguarda entrada em vigor da alteração).

Nas primeiras duas hipóteses, os Tratados celebrados pelo Brasil autorizam a tributação desses rendimentos na fonte (incidência do IRRF) e também no exterior. Já na hipótese de caracterização dos rendimentos como lucro das empresas, os Tratados preveem que a tributação será exclusivamente no País de destino dos rendimentos, não havendo, portanto, tributação na fonte pelo Brasil.

Vale ressaltar, entretanto, que apesar da alteração de posicionamento sobre enquadramento dos rendimentos de serviços técnicos e assistência técnica sem transferência de tecnologia, nos casos em que os protocolos constantes dos Tratados de Dupla Tributação preveem a inclusão desses serviços como royalties, a discussão abordada neste artigo permanece.

Isso porque os contribuintes podem questionar se tais rendimentos enquadram-se como lucro das empresas (artigo 7º), com tributação exclusiva no país de destino dos rendimentos, uma vez que a melhor interpretação da previsão constante dos protocolos é a de que apenas os serviços complementares ou acessórios aos serviços com transferência de tecnologia estão abrangidos pelo artigo 12, o que permitiria a tributação também no país de origem.

No próximo tópico adentraremos o debate acerca da natureza jurídica dos valores pagos pelos contribuintes brasileiros na ocasião de remunerar o prestador de serviço estrangeiro.

4 Natureza jurídica dos rendimentos pagos à empresa sediada no exterior a título de prestação de serviços sem transferência de tecnologia

Como exposto, o debate envolvendo a aplicação do artigo 7º das Convenções Internacionais ou o artigo referente a “outros rendimentos” (21 ou 22), envolve a definição de lucro. Assim, imprescindível a demonstração de como a matéria é tratada na legislação interna a fim de melhor compreender a decisão judicial objeto deste trabalho.

O RIR/99, aplicável aos casos estudados, em seus artigos 247 e 248 (atuais artigos 258 e 259 do RIR/18), assim define lucro real e lucro líquido:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

(...)

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com

observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

De acordo com o art. 187, parágrafo 1º da Lei 6.404/76⁷, lucro líquido é o resultado do exercício computados: as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda e os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos correspondentes a essas receitas e rendimentos. Entende-se, assim, que a receita operacional não pode ser separada do lucro, compondo a receita bruta e, conseqüentemente, o lucro da empresa estrangeira.

Alberto Xavier (2011) explicita a diferença do conceito de renda e pagamento:

Na verdade uma coisa é “renda” – que corresponde a uma remuneração de um fator de produção -, outra coisa é “pagamento de capital”, que corresponde a uma transação que envolve troca de bens que integram previamente o patrimônio das partes em presença. O produto da venda de bens não é a renda, mas a Receita Bruta operacional. A renda – a haver – resultará da diferença entre as receitas das vendas e os custos ou perdas necessários à produção dos bens vendidos, consistindo no lucro líquido tributável. Pode, pois concluir-se que os preços de venda de mercadorias e serviços constituem rendimentos de empresa ou rendimentos comerciais, que só devem ser tributados de forma sintética no país de origem do vendedor (salvo se este agir no outro país através de um estabelecimento permanente) e não de uma forma analítica ou isolada, por retenção na fonte, no país em que se localiza a fonte pagadora. (XAVIER, 2011, p. 568)

O entendimento da Receita Federal para fundamentar as autuações fiscais é de que o valor pago à empresa estrangeira pela prestação de serviços não configura lucro da empresa estrangeira. A justificativa para tais argumentos é que o lucro só se perfectibiliza no fim do exercício financeiro, posteriormente às deduções e adições realizadas. Ou seja, a tributação ocorre no Brasil, resultando na retenção do imposto na fonte. Desta forma, a Receita Federal equipara indevidamente o lucro da empresa estrangeira ao lucro real da empresa estrangeira.

O Ministro Castro Meira no Caso Copesul reconheceu que a interpretação da

⁷ Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará: (...) § 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados: a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos

Receita Federal não faz sentido:

É regra de hermenêutica que devem ser rechaçadas as interpretações que levem ao absurdo, como é o caso da interpretação aqui defendida pela Fazenda Nacional. Com efeito, ao equiparar “lucro das empresas estrangeiras” com “lucro real das empresas estrangeiras”, tornou absolutamente inaplicável a norma.

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.

Portanto, “lucro da empresa estrangeira” deve ser interpretado em acepção mais ampla do que “lucro real”, sob pena de tornar sem valia o dispositivo e acolher a bitributação internacional como regra na Convenção, que objetiva, justamente, coibí-la.

Para tornar o dispositivo minimamente aplicável é preciso equiparar “lucro da empresa” a “lucro operacional”. Esse entendimento não desborda da legislação brasileira que consagra, expressamente, diversas modalidades de “lucro”. (STJ, 2012, p. 15)

Destaca-se também o Voto-Vista da Ministra Regina Helena Costa, no caso *Iberdrola* onde a mesma afirma que:

Renda é o aumento de riqueza obtido em dado período de tempo, deduzidos os gastos necessários à sua aquisição e manutenção. Rendimento, diversamente, corresponde a qualquer ganho, isoladamente considerado, constituindo remuneração de fatores patrimoniais (capital e trabalho) independentemente da noção de período. Importante remarcar que renda é gênero que inclui a espécie lucro, remuneração de um fator de produção. (STJ, 2015)

Assim, verifica-se que a legislação brasileira com suas diversas modalidades de lucro gerou uma diferente interpretação do tema pela Receita Federal e pelos Contribuintes, tendo a primeira se apega ao conceito de lucro real para justificar a tributação.

O STJ reconheceu que a expressão “lucro da empresa estrangeira” não deve ser restrita ao lucro real sob pena de inviabilizar a celebração de acordos internacionais, resultando em diversas situações de bitributação.

5 Artigo 98 do código tributário nacional – soberania dos tratados sobre a legislação interna

Argumentam os contribuintes, nas ações que versam sobre a matéria, que o art. 7º dos tratados internacionais deve prevalecer sobre o art. 7º da Lei 9779/99 em virtude do disposto no art. 98 do CTN, abaixo transcrito:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Para a Receita Federal, entretanto, os rendimentos decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia classificam-se como “rendimentos não expressamente mencionados” nas convenções internacionais. Assim, os valores em questão estariam submetidos à tributação na forma do art. 7º da Lei 9.779/99 e 685, II, “a”, do Decreto n.º 3.000/99, ou seja, utilizando-se não do critério do domicílio da pessoa que aufera a renda, mas no critério da fonte, sendo do Estado em cujo território tenham sido produzidos os rendimentos ou em cujo território tenha ocorrido sua disponibilidade econômica ou jurídica o poder de tributar.

O art. 98 do CTN é extremamente polêmico na doutrina brasileira. Sergio André Rocha (2008, p. 38), por exemplo, em posição minoritária, defende sua inconstitucionalidade.

Luciano Amaro (2010), por sua vez, entende o referido dispositivo legal como sendo inútil:

O art. 98 do Código Tributário Nacional seria inútil, porque, de um lado, lhe faleceria aptidão para impor o primado dos tratados e, de outro, também lhe seria negada valia para explicitar a necessidade de harmonizar-se a lei interna (como norma geral) com a disciplina do tratado (enquanto norma especial), pois (...) essa harmonização não depende do preceito escrito naquele dispositivo legal. (AMARO, 2010, p. 208)

Já Alberto Xavier (2011) entende o dispositivo legal perfeitamente cabível no sistema jurídico pátrio:

Nem se diga que o art. 98 estaria exorbitando, inconstitucionalmente, das suas funções de lei complementar, limitando sem título legítimo o Poder Legislativo, quando a verdade é que ele se insere de pleno na função atribuída pelo art. 146 da Constituição de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, uma das quais é precisamente a que resulta da su-

premacia hierárquica dos tratados, consagrada por todo o sistema constitucional. (XAVIER, 2011, p. 92)

Luis Eduardo Schoueri (2013), citado nos acórdãos dos casos aqui estudados, afirma que:

Os Tratados Internacionais e a lei interna pertencem a ordens jurídicas distintas (a internacional e a nacional, respectivamente). Por meio de Tratados Internacionais, o País firma, na comunidade internacional, compromisso quanto até onde vai sua jurisdição. Portanto, os tratados em matéria tributária visam a delimitar os contornos nos quais se admitirá que o legislador tributário doméstico atue. (SHOUERI, 2010, p. 208)

Vê-se que o questionamento gira em torno da norma contida no art. 7º da Lei 9.779/99 e do artigo 7º dos tratados celebrados pelo Brasil. Defende a Fazenda Nacional a prevalência da norma editada por último.

Entretanto, vale verificar como devem ser tratadas as convenções no ordenamento jurídico brasileiro. Desta forma, transcreve-se trecho do acórdão proferido no caso Copesul pelo STJ:

A controvérsia está em definir o escalão ocupado pelos tratados internacionais em nosso ordenamento jurídico, se superiores ou equivalentes às leis ordinárias federais.

A CF/88, no artigo 146, III, expressamente delega à lei complementar a competência para dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Em face deste mandamento constitucional, o CTN dispôs sobre a hierarquia entre normas internas e internacionais no artigo 98, segundo o qual “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

[...]

Assim, o art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio da especialidade, não havendo, propriamente, revogação ou derogação 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.

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.

[...]

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.

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 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.

Sem razão, portanto, a Fazenda quando defende a prevalência, no caso, do art. 7º da Lei 9.779/99 sobre o art. 7º das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá. (STJ, 2015)

Ressalta-se que o aplicador da lei brasileira deve em casos como o aqui exposto, primordialmente, respeitar os tratados internacionais tendo em vista a regra da especialidade. Isso porque os Tratados Internacionais são acordos firmados entre as diferentes jurisdições visando, justamente, facilitar as relações comerciais entre ambos e, conseqüentemente, excluindo determinados casos da regra geral prevista na legislação interna de cada jurisdição.

Vale esclarecer, ainda, que os casos em tela não tratam de modificação da legislação tributária interna pelos tratados celebrados, mas sim da interpretação da situação fática (prestação de serviços sem transferência de tecnologia) e seu enquadramento no artigo 7º ou 21 dos aludidos tratados.

Assim, apesar do aludido dispositivo legal ter sido levado em consideração nas decisões, entendemos, na esteira das lições de Sergio André Rocha (2008) que tal artigo 98 é desnecessário a este debate.

6. Decisões do Superior Tribunal de Justiça

Antes de adentrar ao resumo dos fatos que levaram às acertadas decisões proferidas pelo STJ, vale destacar, a lição de Marcus Livio Gomes e Lucas Lima (2020) acerca da importância do Poder Judiciário na redução dos graus de incerteza e insegurança por meio da jurisprudência.

6.1 Caso COPESUL – recurso especial 1.161.467-RS⁸

⁸ STJ. Segunda Turma. Recurso Especial 1.161.467, Relator Min. Castro Meira. Julgamento em 17/05/2012. DJe 01/06/2012.

Neste caso, a Companhia Petroquímica do Sul – COPESUL teve como objetivo uma declaração judicial de inexistência de relação jurídico-tributária que a obrigue a recolher o IRRF sobre remessas efetuadas em razão de pagamentos por serviços prestados por empresas estrangeiras que não tem estabelecimento permanente no Brasil ainda na vigência do ADI 01/2000. Assim, o cerne da disputa judicial girava em torno da aplicação do artigo 7º dos Tratados celebrados com a Alemanha (sem eficácia desde 2006 em vista de denúncia ocorrida em 2005) e com o Canadá aos pagamentos, créditos, empregos ou remessas referentes a serviços sem transferência de tecnologia aos países em questão.

Os argumentos da Fazenda Nacional para manutenção da cobrança do tributo em questão giram em torno da interpretação do tratado e da vasta legislação interna. O principal argumento se refere ao conceito de lucro, por entender a Receita Federal que a remessa de valores a empresa estrangeira a título de trata-se de lucro real:

a renda enviada ao exterior como contra-prestação 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. (STJ, 2012, p. 1)

Assim, conforme exposto no acórdão, são dois os argumentos apresentados no recurso especial da União Federal que pretende reformar decisão favorável proferida ao contribuinte brasileiro pelas instâncias inferiores:

(a) controverte-se a qualificação jurídica dos rendimentos pagos pela empresa, 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*.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, na decisão estudada, também rechaçou as pretensões da Fazenda Nacional como se verifica do trecho do voto do Ministro Relator Castro Meira demonstrando a correta interpretação do conceito de lucro e aplicação dos tratados:

Em nenhum momento discordamos de que o conceito de lucro a ser aplicado é o que se obtém da legislação interna. Como acima demonstramos, 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 desnaturaliza como rendimento (porque receita operacional) componente do lucro aquele valor recebido em pagamento.

Tais considerações feitas pela própria União, a nosso ver, são descon sideradas pelo Ato Declaratório COSIT n.º 01, de 05.01.2000, quando este busca enquadrar como “rendimentos não expressamente mencionados” os valores referentes a pagamento de serviços técnicos sem transferência de tecnologia.

Os rendimentos em questão são, sim, mencionados, pois constituem lucro, portanto subsumindo-se ao art. 7º do pacto internacional.

Não se pode acolher a afirmação simplista de que “os modelos adotados pelos organismos internacionais para evitar, eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional não passam de uma representação sem qualquer conteúdo vinculativo”, pois o que tal argumento pretende afastar, ainda que expressamente não o afirme, é a própria utilidade das Convenções Brasil-Canadá e Brasil-Alemanha, aqui discutidas. Trata-se de pactos firmados pelo Brasil e que integram a ordem interna, não podendo ser considerados desprovidos de conteúdo vinculativo. É a estes que estamos aplicando, e não quaisquer outros princípios propostos por organismos internacionais, que não hajam constado em pactos firmados pelo Brasil e integrados à ordem interna na forma prevista na ordem jurídica pátria.

Portanto, o que temos é norma interna vigente e válida, que dispõe sobre a tributação em casos como o nestes autos dis-

cutido.

Nesse contexto, equivocada a tentativa do já referido Ato Declaratório COSIT de enquadrar como “rendimentos não expressamente mencionados” os pagamentos ora discutidos, quando estes claramente constituem rendimento integrante do lucro da empresa que os auferiu, situada no exterior. (STJ, 2012, p. 10-11)

Assim, é evidente que a louvável decisão acima está, na lição de Sergio André Rocha (2013, p. 288), “em linha com a correta interpretação do artigo 7º das convenções celebradas pelo Brasil e concretiza o princípio da interpretação comum, evitando a ocorrência da bitributação sobre as transações em tela”.

6.2 Caso IBERDROLA - recurso especial 1.272.897-PE⁹

No caso Iberdrola, a empresa localizada na Espanha celebrou contrato de prestação de serviços de consultoria para assessoria comercial, administrativa e gestão da planta geradora de energia com empresa brasileira.

A empresa já tinha obtido resposta negativa das autoridades fiscais em solução de consulta acerca da aplicabilidade do artigo 7º nas remessas ao exterior para pagamento pelos referidos serviços. Isso porque, no entendimento das aludidas autoridades, como no caso Copesul mencionado anteriormente, a remuneração paga por empresa brasileira à sociedade situada no exterior não caracteriza lucro consequentemente não sendo aplicável o dispositivo do tratado que afastaria o Imposto de Renda.

Assim, com base no Tratado para evitar a dupla tributação entre o Brasil e a Espanha, a empresa impetrou Mandado de Segurança para garantir o direito a não recolher o IRRF sobre tais remessas, sendo que, diferentemente do caso Copesul onde o contribuinte obteve decisões favoráveis, a ordem foi denegada pelas instâncias inferiores.

Conforme apontado no voto do Relator Ministro Napoleão Nunes Filho, “o cerne da questão é interpretar a expressão lucros prevista no art. 7º. do Decreto 76.975/76 (Tratado Brasil-Espanha), se esta engloba ou não o termo rendimento.” (STJ, 2015, p. 9)

O Relator seguiu as razões de decidir do caso Copesul e, por unanimidade, foi

denegado provimento ao recurso do contribuinte pela Primeira Turma do STJ.

6.3 caso Alcatel – Lucent recurso especial 1.618.897/RJ¹⁰

Cinco anos após o caso Iberdrola, o caso Alcatel – Lucent também foi relatado pelo Ministro Napoleão Nunes Filho.

No caso, conforme relatório do voto:

[...] a recorrente é pessoa jurídica de direito privado, constituída em conformidade com as leis da França, sem sede no Brasil, tendo como atividade principal a prestação de serviços técnicos de construção e manutenção de cabos submarinos, cuja contrapartida de pagamento será feita pela empresa brasileira. Com o fim de evitar a bitributação do imposto de renda nos dois Países (Brasil e França) a empresa recorrente postula seja reconhecido o seu direito à aplicação do art. 7º. do Decreto 70.506/1972, que promulgou a Convenção com a França para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento”. (STJ, 2020^a, p. 7).

Aqui, o contribuinte, como no caso Iberdrola, também não teve êxito nas instâncias inferiores que entenderam pela incidência do IRRF nas remessas à França por serviços sem transferência de tecnologia. Os fundamentos do acórdão seguiram a esteira de raciocínio dos casos Copesul e Iberdrola já expostos acima.

6.4 Caso Engecorps – recurso especial 1759081/SP

Nesse caso, a Engecorps situada no Brasil fazia remessas à Técnica Y Proyectos S.A. (sediada na Espanha), em razão da prestação de serviços de engenharia e assistência administrativa.

O Tribunal Regional Federal considerou que tais remessas deveriam ser qualificadas no artigo 7º (lucro das empresas), o que levou à interposição de Recurso Especial pela Fazenda Nacional.

De acordo com o STJ:

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(...) para

⁹ STJ. Primeira Turma. Recurso Especial 1.272.897, Relator Min. Napoleão Nunes Filho. Julgamento em 19/11/2015. DJe 09/12/2015

¹⁰ STJ. Primeira Turma. Recurso Especial 1.618.897, Relator Min. Napoleão Nunes Filho. Julgamento em 19/05/2020. DJe 26/05/2020

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).” (STJ, 2020b)

Diferentemente dos casos mencionados anteriormente, o STJ determinou a baixa do processo em diligência ao TRF, conforme abaixo:

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). (STJ, 2020b)

O Contribuinte opôs Embargos de Declaração e a decisão que rejeitou tais embargos aponta importante aspecto muito discutido no âmbito internacional (e com pouca repercussão no Brasil) que é o hibridismo dos contratos bem como questões caras ao debate tributário internacional como a impossibilidade de uso artificioso dos tratados, boa-fé e verificação da interpretação dada pela nação parceira a fim de evitar a dupla não tributação:

3. A menção ao Projeto BEPS foi feita apenas para identificar mais um parâmetro a ser utilizado pela Corte de Origem para interpretar as cláusulas do Tratado Internacional sob exame, fixando o tratamento dado ao rendimento (não o alterando) e para fundamentar a necessidade de se ter acesso a todas as informações relevantes sobre a causa (inclusive o tratamento dado pelo Estado estrangeiro) a fim de decidí-la corretamente, tendo por princípio evitar o uso abusivo do Tratado.

4. O Poder Judiciário não pode se furtar a coibir o abuso de direito em hipótese alguma. Toda a interpretação legal ou contratual deve ser pautada pelos conhecidos princípios da boa-fé, confiança legítima e função social. Nesse sentido, o esforço retórico empreendido foi apenas para dei-

xar marcado que o hibridismo é um ponto sensível a esses princípios, podendo ser utilizado de forma abusiva (uso artificioso do tratado) e a classificação a ser dada aos rendimentos pelo Poder Judiciário ao interpretar o tratado (e não alterando o tratado) não pode se descurar disso.

5. Em casos que tais, a decisão a ser produzida pelo Poder Judiciário brasileiro não pode ser dada às cegas, em flagrante assimetria de informações, calcando-se exclusivamente em uma interpretação semântica, isolada e pobre do Tratado. Como o Tratado é um instrumento bilateral e obedece a um modelo multilateral, é relevante a compreensão de como se dá o seu entendimento pela nação estrangeira amiga signatária. (STJ, 2021)

7 Considerações Finais

Como amplamente exposto, e inclusive destacado pela OCDE, o excesso de tributação ao redor do mundo pode ser extremamente nocivo ao comércio de bens e serviços no âmbito internacional, o que justifica a criação de um modelo de tratado para evitar a dupla tributação internacional.

No caso brasileiro, a dupla tributação internacional na ocasião da cobrança do IRRF na prestação de serviços sem transferência de tecnologia é extremamente prejudicial aos contribuintes, gerando extenso contencioso administrativo e judicial, e a questão continua em debate apesar da evolução legislativa sobre a matéria.

Assim, as decisões do STJ, que enquadraram tais remessas no artigo 7º dos Tratados celebrados pelo Brasil a nosso ver, foram louváveis, pelo reconhecimento da importância das convenções internacionais, e do respeito aos princípios da segurança jurídica e da especialidade.

Vale destacar, ainda, conforme recente decisão, que o STJ está cada vez mais prestigiando os princípios do direito tributário internacional, bem como buscando a análise das efetivas transações a fim de melhor aplicar o tratado.

Referências

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ANDRADE, André Martins. **A Tributação Universal da Renda Empresarial: Uma Proposta de Sistematização e Uma Alternativa Inovadora**. 1ª Ed. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2008.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 jun. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 3.000**, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em: 18 jun. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116**, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 18 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm. Acesso em: 18 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.249**, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 18 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.779**, de 19 de janeiro de 1999. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e dos rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável, ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, à incidência sobre rendimentos de beneficiários no exterior, bem assim a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativamente ao aproveitamento de créditos e à equiparação de atacadista a estabelecimento industrial, do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF, relativamente às operações de mútuo, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente às despesas financeiras, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9779.htm. Acesso em: 18 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.168**, de 29 de dezembro de 2000. Institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10168.htm. Acesso em: 18 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.332**, de 19 de dezembro de 2001. Institui mecanismo de financiamento para o Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio, para o Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde, para o Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos – Genoma, para o Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico e para o Programa de Inovação para Competitividade, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10332.htm. Acesso em: 18 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.685**, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.685.htm. Acesso em: 18 jun. 2021.

GOMES, Marcus Livio; LIMA, Lucas. Tratados Internacionais, Irrf, Cide e Incerteza nas Remessas de Valores ao Exterior em Remuneração de Serviços Técnicos e de Assistência Técnica. **RDIET**, Brasília, v. 15, n. 1, jan./jun. 2020, p. 143–173.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Coordenação-Geral de Assuntos Tributários. **Parecer/PGFN/CAT/ nº 2363/2013**. Registros PGFN nº 7891/2013 e nº 8305/2013. Brasília, 2013.

OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital: an overview of available products**, 2012. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>. Acesso em: 20 ago. 2012.

OKUMA, Alessandra. As Convenções para evitar a dupla tributação e elisão fiscal e os meios de solução de controvérsia. In: TORRES, Heleno Taveira (org). **Direito Tributário Internacional Aplicado**: volume IV. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

PAULSEN, Leandro e MELO, José Luis Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. 5ª Ed.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5**, de 16 de junho de 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=53416>. Acesso em: 18 jun. 2021

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1**, de 5 de janeiro de 2000. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5754>. Acesso em: 18 jun. 2021.

ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos Tratados Contra a Bitributação de Renda**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 98.

STJ. Segunda Turma. **Recurso Especial 1.161.467**. Relator Min. Castro Meira. Julgamento em 17 de maio de 2012. DJe, 1 jun. 2012.

STJ. Primeira Turma. **Recurso Especial 1.272.897**. Relator Min. Napoleão Nunes Filho. Julgamento em 19 de janeiro de 2015. DJe, 9 dez. 2015.

STJ. Primeira Turma. **Recurso Especial 1.618.897**. Relator Min. Napoleão Nunes Filho. Julgamento em 19 de maio de 2020. DJe, 26 maio 2020a.

STJ. Primeira Turma. **Recurso Especial 1.759.081**. Relator Min. Mauro Campbell Marques. Julgamento em 15 de dezembro de 2020. DJe, 18 dez. 2020b.

STJ. Primeira Turma. **Recurso Especial 1.759.081**. Relator Min. Mauro Campbell Marques. Julgamento em 29 de março de 2021. DJe 7 abr. 2021.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

Doris Canen

LLM em Direito Tributário Internacional pela King's College London (Bolsista Chevening). Pós-Graduada em Direito Tributário pela FGV. Mestre e Bacharel em Direito pela UCAM. Membro do Grupo de Pesquisa de Tributação e Novas Tecnologias da FGV/SP e Tributação Internacional da UERJ.