

RECURSO ESPECIAL Nº 1.161.467 - RS (2009/0198051-2)

RELATOR : **MINISTRO CASTRO MEIRA**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : COPESUL COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL
ADVOGADO : LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTI E OUTRO(S)

EMENTA

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.

Superior Tribunal de Justiça

6. Portanto, "lucro da empresa estrangeira" deve ser interpretado não como "lucro real", mas como "lucro operacional", previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como "o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica", aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

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

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

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

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

11. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça "Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Humberto Martins, acompanhando o Sr. Ministro Castro Meira, a Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator." Os Srs. Ministros Humberto Martins (voto-vista), Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Cesar Asfor Rocha votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 17 de maio de 2012(Data do Julgamento).

Ministro Castro Meira
Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.161.467 - RS (2009/0198051-2)

RELATOR : **MINISTRO CASTRO MEIRA**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : COPESUL COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL
ADVOGADO : LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTI E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): O TRF da 4ª Região deu provimento ao recurso de apelação da autora, ora recorrida, nos termos da seguinte ementa:

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 desnaturaliza 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.

Superior Tribunal de Justiça

7. É equivocada a tentativa do Ato Declaratório COSIT n.º 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 auferiu, situada no exterior.

Por meio de recurso especial fundado exclusivamente na alínea "a" do inciso III do art. 105 da CF/88, a Fazenda Nacional aponta violação dos arts. 7º da Lei n.º 9.779/99; 685, II, do Decreto n.º 3.000/99; VII e XXI da Convenção anexa ao Decreto n.º 92.138/86 e VII e XXI da Convenção anexa ao Decreto n.º 76.988/76; 43 do CTN; bem como dos arts. 6º, 11, 12 e 13, do Decreto-Lei n.º 1.598/77.

Argumenta que, "se a remessa examinada estiver incluída no artigo VII da Convenção Brasil-Canadá e da Convenção Brasil-Alemanha, não poderá haver tributação no Brasil em função do que reza tais dispositivos. Por outro lado, se a remessa for ajustada ao artigo XXI haverá a tributação, pois, conforme seu texto 'os rendimentos de um residente de um Estado contratante não expressamente mencionados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis em ambos os Estados Contratantes'". (e-STJ fl. 519)

Assevera que "o art. 7º da Lei n.º 9.779/99 estabelece a tributação dos rendimentos decorrentes da prestação de serviço, quando esses valores sejam pagos a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior. Em razão desse dispositivo, incide o imposto de renda na fonte, à razão de 25% dos valores pagos, creditados, entregados, empregados ou remetidos ao exterior". (e-STJ fl. 522)

Afirma, ainda, que, "se lei posterior revoga a lei anterior incompatível, com mais razão a lei de 1999 não se submete a decretos de 1976 ou de 1986 – mormente quando ambos os decretos são anteriores ao texto constitucional em vigor, ao contrário da norma tributante de 1999". (e-STJ fl. 523)

Sob outra linha de argumentação, sustenta que "o montante repassado a título de prestação de serviços não pode ser qualificado como 'lucro das empresas' (art. VII das Convenções)", pois, segundo entende, "não há lucro, apenas envio. Se a Alemanha ou o Canadá vão tributar o lucro, assim como o Brasil o fará, não será a circunstância de existir o ingresso de receita nos cofres da empresa estrangeira, receita potencialmente geradora de lucro, que tal valor poderá ficar a salvo da tributação nacional". (e-STJ fls. 523-524)

Assere que "não há como enquadrar os valores como 'lucros das empresas' (art. VII das Convenções), em atenção aos próprios arts. 6º, 11, 12 e 13 do Decreto-lei n.º 1.598/77", já que a existência de lucro somente será apurada ao final do exercício, após várias adições e subtrações autorizadas legalmente. (e-STJ fl. 524)

Contrarrazões ofertadas. (e-STJ fls. 529-558)

Admitido na origem o apelo (e-STJ fl. 560-562), subiram os autos para julgamento.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.161.467 - RS (2009/0198051-2)

EMENTA

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

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

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

3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o "lucro da empresa estrangeira", serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.

4. O termo "lucro da empresa estrangeira", contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao "lucro real", do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está – e estará sempre – sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada – e portanto, definitiva – do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.

6. Portanto, "lucro da empresa estrangeira" deve ser interpretado não como "lucro real", mas como "lucro operacional", previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como "o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica", aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

Superior Tribunal de Justiça

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

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

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

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

11. Recurso especial não provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): A Companhia Petroquímica do Sul-COPESUL ajuizou ação sob o rito ordinário em face da União, objetivando declaração judicial de que inexistente relação jurídico-tributária que a obrigue a realizar a retenção na fonte de imposto de renda sobre remessas efetuadas em razão de pagamentos por serviços prestados por empresas estrangeiras que não tem estabelecimento permanente no Brasil.

Argumentou que o Brasil mantém acordo para evitar a dupla tributação com a Alemanha e o Canadá, aprovados por meio dos Decretos Legislativos 92/75 e 28/85 e internalizados em nosso ordenamento jurídico pelos Decretos 76.988/76 e 92.318/86, que devem prevalecer sobre a regra do art. 7º da Lei 9.779/99, por força da previsão contida no art. 98 do CTN, para o qual "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha".

Defendeu que apenas as empresas estrangeiras com estabelecimento permanente no Brasil podem ser tributadas cumulativamente pelos países signatários da Convenção, cabendo a tributação, em caso contrário, tão somente ao Estado de domicílio do prestador dos serviços.

Para a União, 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, sujeitando-se, por isso, à tributação de acordo com o art. 7º da Lei 9.779/99 e 685, II, "a", do Decreto n.º 3.000/99.

Asseriu que os tratados contra dupla tributação assinados pelo Brasil não se baseiam no

Superior Tribunal de Justiça

critério do domicílio da pessoa que aufera a renda, mas no critério da fonte, que atribui o poder de tributar ao Estado em cujo território tenham sido produzidos os rendimentos (teoria da fonte produtora), ou em cujo território tenha ocorrido sua disponibilidade econômica ou jurídica (teoria da fonte pagadora).

A sentença julgou improcedente o pedido, tendo sido o autor condenado ao pagamento de honorários advocatícios à base de 10% sobre o valor da causa, este fixado em R\$ 30.000,00 (trinta mil reais).

A Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por maioria de votos, vencido o Relator Des. Federal Joel Pacionirk, deu provimento ao recurso de apelação da autora, nos termos do voto da Desembargadora Vivian Josete Pantaleão Caminha, *verbis*:

Bem posta a questão pelo eminente Relator, sabemos que as partes divergem quanto à qualificação dos valores remetidos ao exterior.

Estamos tratando das Convenções Brasil-Canadá e Brasil-Alemanha. O art. XXI, de idêntico teor em ambas as Convenções, cuja aplicação é defendida pela União para fins de enquadramento dos citados valores, assim dispõe:

Rendimentos não expressamente mencionados

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.

Os rendimentos que não tenham sido expressamente tratados na Convenção 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 na Convenção (lembramos que ambas têm textos iguais), em tese somente na categoria "lucro" poder-se-ia enquadrar o valor pago pela empresa brasileira às estrangeiras (posição, aliás, adotada pela autora). Com efeito, se considerado lucro das empresas estrangeiras, o valor remetido pela apelante somente será tributável pelo imposto de renda no Estado em que domiciliadas aquelas, neste ponto produzindo efeito o convencionado entre os dois Estados para fins de evitar a dupla tributação.

É, portanto, pela aplicação do direito interno que devemos analisar a natureza daqueles valores remetidos. E, ao fazê-lo, discordamos do que afirma a ré, e do que consta no Ato Declaratório COSIT n.º 01/2000. Vejamos.

A União, amparada no referido Ato, opõe-se a qualificar o valor remetido como lucro da empresa estrangeira, sustentando que "o que é pago pela prestação de um serviço não pode ser tido como lucro, porquanto se constitui em parcela da receita percebida que poderá compor o lucro, após as operações de adições ou exclusões determinadas pela legislação pátria."

Não se pretende aqui identificar com 'lucro' o próprio valor auferido pela prestação de serviços. Está certo que não é lucro, mas que é parcela componente deste. Logo, a distinção proposta pela União não pode subsistir, como fica evidente pelo que consta no item 16 de sua contestação (fl. 222). Ali se lê:

"16. Efetivamente, a base do imposto de renda é fundamentada no lucro líquido do exercício. **O resultado deverá levar em consideração as receitas e os**

Superior Tribunal de Justiça

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 (§ 1º do art. 187 da Lei n.º 6.404, de 1976). Dessa forma, o que é pago pela prestação de um serviço não pode ser tido como lucro, porquanto se constitui em parcela da receita recebida que poderá compor o lucro, após as operações de adições ou exclusões determinadas pela legislação Pátria." (grifei)

A pretensão é, portanto, de afirmar que o valor recebido em pagamento de prestação de serviços (rendimento operacional), conquanto integre o lucro do exercício, não comporia o lucro real, porque este também contempla adições e exclusões legalmente determinadas.

Não há razoabilidade no argumento. Especificamente no caso da classificação dessa receita nas disposições das Convenções em pauta, a mera existência de um sistema de apuração de lucro real (tributável pelo IRPJ) envolvendo as já referidas exclusões e adições transmutaria a natureza do pagamento recebido em outra, que não a de componente do lucro, com o efeito de remetê-la ao art. 22 daquele texto. Não há como concordar com esse raciocínio. São rendimentos expressamente mencionados (no art. 7º) aqueles que compõem o lucro. E, repare-se, as Convenções referem-se a lucro - a abranger toda receita ou rendimento que o integra conceitualmente -, e não a lucro real ou similar. A vingar a tese da União, o art. VII não passará de letra morta, pois nenhum rendimento se enquadrará no conceito de lucro ali referido, na medida em que os ajustes (adições, exclusões ou compensações legais) só se farão ao final do exercício.

Em outras ocasiões, tratando de matéria diversa, já referi que inexistente um conceito constitucional ou ontológico de lucro para fins de tributação, invocando raciocínio desenvolvido pelo eminente Ministro Nelson Jobim, em voto vencedor proferido no RE n.º 201.465/MG.

Considerando a competência atribuída pela Constituição à União no art. 153, III, o Ministro observa que a renda, em sua acepção constitucional, aparece sem qualquer adjetivação, vindo depois a ser definida pelo Código Tributário Nacional (art. 43) como "o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos".

.....
A receita operacional, de que é parte o valor recebido em pagamento da prestação de serviços, integra o lucro. Diante disso, não há como dizer que não deva ser considerada no art. 7º das Convenções.

O reconhecimento de que o cálculo do lucro abrange deduções, no § 3º do art. 7º das Convenções, não conduz por modo algum à conclusão de que a verba em discussão não integra o lucro a ser apurado. Veja-se claramente: não se trata de verba a ser excluída, mas de receita operacional, decorrente da atividade produtiva exercida pela empresa. Não pode ser afastada do montante que se considerará para fins de lucro.

A razão de reservar-se a tributação do rendimento para o Estado em cujo território foram produzidos é que nele serão processados os ajustes tendentes à apuração do lucro efetivamente tributável. E caso fosse admitida a retenção antecipada do tributo na fonte pagadora - sediada em Estado diverso -, restaria inviabilizada eventual restituição que se fizesse necessária.

Resta evidente, portanto, que a receita obtida com a prestação de serviços integra o lucro da empresa. Logo, se sobre o lucro líquido calcula-se o lucro real, este a base do IRPJ, as parcelas que compõem o primeiro integram este.

O Decreto-lei n.º 1.598/77 apresenta algumas definições esclarecedoras, que encontraremos repetidas no corpo do Decreto n.º 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda):

Superior Tribunal de Justiça

Art. 6º. Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º. O lucro líquido do exercício 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.

§ 2º. Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º. Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

Importante componente do lucro líquido, o lucro operacional é assim definido:

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.

Veja-se, ainda:

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.

E também o art. 13:

Art. 13. O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou

Superior Tribunal de Justiça

- serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;
- b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Não encontro qualquer lógica em defender-se que apenas porque o rendimento auferido pela prestação de serviços, mesmo integrando o lucro líquido, pode não manter-se positivo no cálculo de apuração do lucro real, deva ser desqualificado como parcela integrante do lucro.

Se vimos que o lucro líquido é "a soma algébrica de lucro operacional, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária e das participações", e que o lucro operacional é definido como "o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica", o fato de o lucro real ser o resultado da incidência de "adições, exclusões ou compensações" legalmente previstas sobre o montante do lucro líquido não significa que qualquer das parcelas que compõem aquele possam ser desconsideradas. E dentre estas encontra-se a receita operacional, em que se insere o rendimento obtido com a prestação de serviços.

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

Diz ainda União em sua contestação:

"Muito embora o texto do Modelo, bem como a interpretação dada aos seus artigos, não seja vinculante, nem sequer eficaz perante membros da OCDE, como já visto, vale a utilização dos critérios interpretativos utilizados pelo Organismo Internacional com o fito de demonstrar a total inadequação do enquadramento que a impetrante quer atribuir ao pagamento efetivado a título de prestação de serviço técnico. Isto porque o Modelo não explicita o conteúdo da expressão "lucros", constante no artigo 7. Em consequência, a conceituação da expressão é remetida ao ordenamento interno."

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 desnatura como rendimento (porque receita operacional) componente do lucro aquele valor recebido em pagamento.

Tais considerações feitas pela própria União, a nosso ver, são desconsideradas pelo Ato Declaratório COSIT n.º 01, de 05.01.2000, quando este busca enquadrar como "*rendimentos não expressamente mencionados*" os valores referentes 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

Superior Tribunal de Justiça

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 discutido.

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 aufer, situada no exterior.

Invoco o magistério de Alberto Xavier (Direito Tributário Internacional do Brasil, 6ª edição, 2004, Ed. Forense, Rio de Janeiro, p. 770 e seguintes), segundo o qual "os tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil (seguindo neste ponto o Modelo OCDE) conceituam expressamente como "*royalties*" as remunerações de qualquer natureza pagas "por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico". O autor não esquece de lembrar que tal conceito, em suas aparições na doutrina e na legislação, é caracterizado por larga ambigüidade, mas esclarece que "o ponto fulcral é a distinção, para efeitos dos tratados, entre, por um lado, os rendimentos derivados de prestação de informações resultantes de experiência acumulada - inegavelmente sujeitos a uma retenção definitiva na fonte, ao abrigo do art. 12 das convenções celebradas pelo Brasil (e correspondente ao art. 12 do Modelo OCDE) - e, por outro lado, os rendimentos de prestação de serviços, livres de imposto no Brasil, nos termos do art. 7º das mesmas convenções".

Embora não haja, neste feito, divergência quanto a não envolverem transferência de tecnologia os contratos firmados pela autora com empresas estrangeiras, prossigo na diferenciação, esclarecendo que o faço para que se compreenda o quanto é incorreto o enquadramento proposto pelo Ato Declaratório COSIT.

"O contrato de "know-how" tem por objeto a transmissão de informações tecnológicas preexistentes e não reveladas ao público, em si mesmas consideradas, na forma da cessão temporária ou definitiva de direitos, para que o adquirente as utilize por conta própria, sem que o transmitente intervenha na aplicação da tecnologia cedida ou garanta o seu resultado.

Ao invés, o contrato de prestação de serviços tem por objeto a execução de serviços que pressupõem, por parte do prestador, uma tecnologia, a qual porém não se destina a ser transmitida, mas meramente aplicada ao caso concreto mediante idéias, concepções e conselhos baseados no estudo pormenorizado de um projeto.

No contrato de "know-how", transfere-se tecnologia; no contrato de prestação de serviços, aplica-se tecnologia."

E prossegue o doutrinador:

"Para efeitos tributários, a remuneração do "know-how" é um rendimento de capital, uma vez que retribui um capital tecnológico, previamente acumulado, que é posto à disposição do beneficiário, enquanto a remuneração da prestação de serviços não pessoais é preço pela "venda" do serviço em si mesmo considerado e não retribuição de um "fator de produção", de uma "tecnologia", cuja transmissão não é em si objeto do contrato."

O fato de ser, a remuneração dos contratos de prestação de serviços, calculada em função do número de horas despendidas, colabora para distingui-la daquela paga como contraprestação nos contratos de know-how, esta usualmente sob forma de porcentagem do faturamento, da produção ou do lucro. "Significa

isto que a OCDE qualifica **a remuneração dos contratos de prestação de serviços em geral, não como "royalties", mas como lucro da empresa, regulado pelo art. 7º**. E fá-lo com a conseqüência de recusar o poder de tributar do Estado da fonte, salvo nas hipóteses em que o prestador de serviços nele disponha de instalação fixa ou estabelecimento permanente" (grifei).

O que se está a sustentar aqui, pois, não é a prevalência de quaisquer interpretações constantes no Modelo da OCDE, mas a adequada qualificação dos rendimentos auferidos pelo prestador de serviços como lucro, com base na natureza do pagamento que lhe é efetuado. Ao concluir diversamente, optando por enquadrá-los como "*rendimentos não expressamente mencionados*", a autoridade administrativa fiscal não procedeu a uma correta aplicação da lei interna, pois, como acima vimos, não há como inseri-los em qualquer outra rubrica que não a de lucro operacional, integrante do lucro líquido, do qual resulta, a final, o lucro real tributável pelo imposto de renda.

Por tais razões, peço vênica para divergir do posicionamento adotado pelo eminente Relator, acolhendo o pleito formulado pela apelante, com inversão do ônus da sucumbência.

Ante o exposto, voto por dar provimento à apelação. (e-STJ fls. 444-452)

Decidiu com acerto o acórdão recorrido.

Duas são as teses trazidas com o recurso especial:

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

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

Examino, na sequência, os dois questionamentos.

(A) Natureza dos rendimentos pagos por empresa brasileira a outra sediada no estrangeiro pela prestação de serviços executados no exterior.

A economia globalizada notabiliza-se pela reorganização geopolítica do mundo em blocos comerciais, e não mais ideológicos, pela ampliação constante e significativa do comércio internacional e, também, pela proliferação de empresas multinacionais que produzem mercadorias em vários países, simultaneamente, para baratear o custo do processo produtivo.

Um sapato tênis, por exemplo, pode ser projetado nos Estados Unidos, produzido na China, com matéria-prima do Brasil, e comercializado em diversos países do mundo.

Em outras palavras, a globalização atenua o conceito – antes rígido – de território, aproximando pessoas, coisas e idéias no tempo e no espaço.

Em metáfora muito apropriada, OCTÁVIO IANNI imaginou o planeta como uma grande fábrica global:

Superior Tribunal de Justiça

(...) que se instala além de toda e qualquer fronteira, articulando capital, tecnologia, força de trabalho, divisão do trabalho social e outras forças produtivas. Acompanhada pela publicidade, a mídia impressa e eletrônica, a indústria cultural, misturadas em jornais, revistas, livros, programas de rádio, emissões de televisão, videocliques, fax, redes de computadores e outros meios de comunicação, informação e fabulação, dissolve fronteiras, agiliza os mercados, generaliza o consumismo. Provoca a desterritorialização e reterritorialização das coisas, gentes e idéias. Promove o redimensionamento de espaços e tempos". (*Teorias da Globalização*. Rio de Janeiro: Editora Civilização, 2002, p. 19).

A professora BETINA GRUPENMACHER assim examinou a quebra do paradigma da territorialidade:

Diante da proliferação dos tratados e convenções internacionais no mundo, o princípio da territorialidade passou a ser insuficiente como critério para solucionar conflitos quanto à aplicação da lei tributária, no que se refere às questões internacionais, fazendo-se necessário o acatamento da extraterritorialidade.

A transnacionalização das relações internacionais está a exigir uma atualização do princípio da territorialidade. Integramos, hoje, um universo em que as relações internacionais tornam as fronteiras estatais permeáveis.

Dentro de uma perspectiva de extraterritorialidade da competência dos Estados, passam estes a considerar produzido dentro dele ato ou fato praticado total ou parcialmente no exterior, submetendo-os ao exercício de sua competência. (*Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*, São Paulo: Dialética, 1999, p. 139)

A "desterritorialização" das relações comerciais induz a baixa de preços forçada pela concorrência – que agora não é somente interna, mas internacional – e pelo aumento crescente da oferta. Por outro lado, gera um problema complexo no campo do Direito Tributário, por força da dupla (ou plúrima) tributação internacional.

O fenômeno da dupla tributação internacional ou pluritributação ocorre quando dois ou mais Estados soberanos submetem uma mesma pessoa (física ou jurídica), em um mesmo período de tempo, ao pagamento de impostos incidentes sobre a mesma materialidade.

ALBERTO XAVIER identifica no conceito quatro identidades: subjetiva – identidade dos sujeitos; objetiva – identidade do objeto tributado; temporal – do período tributável; e material – do tributo em si. (*Direito Tributário Internacional do Brasil*, 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004)

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.

O professor HELENO TORRES acentua o caráter **nocivo** da bitributação internacional, embora reconheça sua legitimidade, *verbis*:

(...) mesmo não sendo a pluritributação internacional vedada explicitamente no

Superior Tribunal de Justiça

sistema internacional, vigora o princípio segundo o qual se deve evitar ou eliminar os seus efeitos jurídicos e as suas repercussões econômicas sobre os operadores que atuam transnacionalmente, dado o seu grau de nocividade. (Pluritributação Internacional sobre a Renda de Empresas, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 235)

Essa "patologia tributária", justamente por ser indesejada, tem merecido a atenção constante da comunidade internacional, que fundamenta a necessidade de eliminá-la no postulado da justiça que deve reger o sistema tributário e a repartição da riqueza internacional.

Para FRANCISCO DORNELLES, que durante muitos anos dirigiu o Centro de Estudos Tributários Internacionais (CETI) do Ministério da Fazenda, os inconvenientes da dupla tributação internacional são a dificuldade do fluxo de investimentos, o encarecimento do custo do dinheiro e da tecnologia, a geração de insegurança no contribuinte e a inibição da utilização do sistema tributário como instrumento de política fiscal. (*A Dupla Tributação Internacional da Renda*, Rio de Janeiro: Ed. Fundação Getúlio Vargas, 1979, p. 8)

A dupla tributação internacional é combatida, ou ao menos minimizada, por meio de soluções bilaterais (convenções contra a bitributação) ou plurilaterais (criação de blocos econômicos, por exemplo).

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.

A Copesul 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, e supondo que os pagamentos efetuados às prestadoras estavam acobertados pela regra de não tributação no Brasil, deixou de recolher o imposto de renda na fonte.

Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal ao argumento de que as rendas enviadas ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadram no conceito de "lucro das empresas", previsto no art. VII das duas Convenções, que assim disciplina:

ARTIGO VII

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer uma atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

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

Superior Tribunal de Justiça

e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

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

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

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

Para a Receita, o rendimento pago não pode ser considerado "lucro da empresa estrangeira", mas mera entrada, já que o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência.

Assim, conclui que a renda deveria ser tributada no Brasil – o que impunha à tomadora dos serviços brasileira a sua retenção na fonte –, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas Convenções, nos termos do art. XXI, *verbis*:

ARTIGO XXI

Rendimentos não expressamente mencionados

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.

Ao que se apura, discute-se o enquadramento jurídico das quantias enviadas ao exterior como: "lucro", tal como defendido pela recorrida, ou "rendimentos não expressamente mencionados" nas duas Convenções, como sustenta a Fazenda Nacional.

Os rendimentos não expressamente mencionados 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 o adquirente.

A recorrente nega-se a qualificar o valor remetido como "lucro da empresa estrangeira". Segundo entende, o que é pago pela prestação de um serviço não pode ser tido como lucro, porquanto se constitui em parcela da receita percebida que poderá compor o lucro, após as adições ou exclusões determinadas pela legislação pátria.

Em outras palavras, a Fazenda Nacional equipara "lucro da empresa estrangeira", previsto no art. VII das duas Convenções, à "lucro **real** da empresa estrangeira".

Assim, considera que a remuneração paga como contrapartida por serviços prestados não é lucro real da empresa, mas apenas um componente deste, que poderá negativar-se em razão dos ajustes autorizados por lei no decorrer do exercício financeiro.

A tese é engenhosa, mas não convence.

A expressão "lucro da empresa estrangeira", contida 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

Superior Tribunal de Justiça

estará sempre – sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

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, coibi-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".

Como bem posto no lapidar voto da Juíza Federal Vivian Caminha, o art. 6º do Decreto-lei n.º 1.598/77, repetido pelo Regulamento do Imposto de Renda vigente à data dos fatos (Decreto n.º 3.000/99), trata não apenas do "lucro real", mas também do "lucro líquido do exercício" e do "lucro operacional", *verbis*:

Art. 6º. **Lucro real** é o **lucro líquido do exercício** ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º. O **lucro líquido do exercício** 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.

§ 2º. Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º. Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

Importante componente do lucro líquido, o lucro operacional é assim

definido:

Já o art. 11 conceitua lucro operacional como o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica, *verbis*:

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 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.

Parece claro, portanto, que o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, ao referir-se ao "lucro das empresas estrangeiras", tratou do "lucro operacional", que decorre imediatamente da venda de produtos e prestação de serviços, e não do "lucro real", somente aferido ao término de um determinado período de apuração.

Nesse contexto, agiu com acerto o aresto recorrido ao julgar não providas a apelação fazendária e a remessa oficial.

Desacolhido o primeiro argumento, passa-se ao exame do segundo fundamento do recurso especial, especificamente, o de que o art. VII das duas Convenções não prevalece sobre a regra do art. 7º da Lei 9.779/99, norma posteriormente editada.

(B) Tratados internacionais tributários em conflito com normas internas: resolução da antinomia.

A Fazenda Nacional afirma que "o art. 7º da Lei n.º 9.779/99 estabelece a tributação dos rendimentos decorrentes da prestação de serviço, quando esses valores sejam pagos a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior. Em razão desse dispositivo, incide o imposto de renda na fonte, à razão de 25% dos valores pagos, creditados, entregados, empregados ou remetidos ao exterior". (e-STJ fl. 522)

Argumenta que, "se lei posterior revoga a lei anterior incompatível, com mais razão a lei de 1999 não se submete a decretos de 1976 ou de 1986 – mormente quando ambos os decretos

são anteriores ao texto constitucional em vigor, ao contrário da norma tributante de 1999". (e-STJ fl. 523)

Discute-se, portanto, 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*.

Passa-se ao exame da alegação.

À exceção dos tratados sobre direitos humanos, que possuem *status* de norma constitucional, os demais tratados internacionais, inclusive os de natureza tributária, devem guardar relação de conformidade com a Constituição da República.

Dito de outra forma, no Direito brasileiro, os tratados internacionais são hierarquicamente inferiores à Constituição, de modo que os seus dispositivos sujeitam-se, no todo ou em parte, à declaração de inconstitucionalidade, nos termos do art. 102, III, "b", da CF/88.

Até ai não há maiores questionamentos.

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".

Para HELENO TORRES, o dispositivo possui dupla função: a primeira de declarar a recepção das normas convencionais no sistema jurídico nacional; e a segunda de fixar o princípio da prevalência das normas internacionais, impedindo o legislador ordinário de criar leis incompatíveis com o disposto nos textos dos tratados internacionais tributários. (*Op. Cit.* p. 400)

O conceituado professor assinala que a "prevalência das normas internacionais" decorre não da hierarquia normativa entre a convenção e o direito interno, mas do princípio da especialidade. Afirma 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, 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.

Para manter fidelidade à doutrina de HELENO TORRES, reproduzo os seguintes fragmentos da obra já citada:

Como são independentes os ordenamentos, os empenhos internacionais assumidos pelos Estados possuem validade própria e prevalecem sobre o direito interno, mas tão-somente nos augustos limites das relações entre os signatários, pelo princípio da *prevalência de aplicabilidade das normas internacionais*. Em consequência, para os demais

casos, não contemplados no âmbito objetivo do acordo, mantêm-se plenamente eficazes e inalteradas as disposições internas.

.....
Como diz Tixier; GEST, uma convenção sobre a renda e o capital é um simples acordo entre dois sistemas fiscais, que não possui como objetivo a pretensão de substituir o Direito Tributário interno dos Estados contratantes, mas permitir um relacionamento harmonioso dos sistemas entre si, oferecendo um complemento comum aos mesmos ao atingir as finalidades às quais se destina.

Deste caráter de subsidiariedade, as convenções de Direito Internacional Tributário, pelo tipo de relação com o direito interno, passam a ter natureza de uma *lex specialis*, limitando-se a colocar em vigor um mecanismo para evitar o concurso de pretensões impositivas entre os Estados contratantes.

.....
Neste sentido, as convenções não podem nem criar novas obrigações tributárias nem tampouco ampliar as já existentes, como não podem derrogar *in totum* qualquer disposição de direito interno, quer do sistema formal, que *a fortiori* das garantias aos contribuintes. Elas buscam tão-só oferecer uma pauta de critérios para resolver os concursos de pretensões impositivas instalados entre os signatários, uma vez que prevêem um tratamento mais favorável nas relações que envolvam residentes dos respectivos Estados contratantes, apenas. Para os demais (residentes e não-residentes de outros Estados), as normas internas continuam com seus conteúdos e alcance originários.

.....
Mesmo nos parecendo desnecessário, é preciso dizer que não existe, neste procedimento supramencionado, uma revogação *stricto sensu* das normas que compõem o ordenamento interno em vigor; tal revogação opera-se apenas de modo funcional, para os fatos com elementos de estraneidade provocados por sujeitos residentes dos países signatários da respectiva convenção. Temos, na verdade, uma limitação da eficácia normativa, uma vez que tais normas internas se tornam relativamente inaplicáveis, como diz Xavier, com relação a certas pessoas, coisas ou situações, fáticas ou jurídicas.

.....
Ambas as normas serão igualmente válidas e aplicáveis, com a prevalência aplicativa para a norma internacional, na composição semântica da norma individual e concreta, quanto aos fatos previstos no texto convencional, mantendo-se a disciplina deste, até que, pelo procedimento próprio (denúncia), seja-lhe retirada a validade. (*Op. Cit.* p. 390-402)

Igualmente, BETINA GRUPENMACHER defende 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, sendo norma especial, o tratado internacional, anterior ou posterior à lei interna, sempre sobre ela prevalece.

Para melhor compreensão dos argumentos, cita-se o seguinte excerto de sua obra já referida:

21) Existindo conflito entre a norma contida em tratado e outra integrante do ordenamento jurídico interno, busca-se solução para o conflito através da aplicação de um dos critérios para solução de antinomias.

Diante do pressuposto de que as antinomias surgem a partir do conflito entre normas advindas de autoridades competentes, num mesmo âmbito normativo, e possível afirmar-se que, aprovados por decreto legislativo, os tratados se inserem no mesmo âmbito normativo que as normas internas. Nestas circunstâncias, se as disposições de tratados forem

conflitantes com as das normas internas, estar-se-á diante de um conflito aparente de normas, o qual devera ser solucionado pela aplicação do critério hierárquico, pela aplicação do critério cronológico ou pela aplicação do critério da especialidade.

É possível afirmar-se a prevalência dos tratados, em matéria tributária, sobre dispositivo de lei interna após a sua aprovação por decreto legislativo, pela aplicação do critério da especialidade, pois os tratados são normas especiais, ao passo que lei interna tem a nota da generalidade.

A existência de um tratado internacional que disponha sobre matéria tributária, que já é objeto de lei interna, implica, por si só, o surgimento de uma antinomia aparente, pois se a lei interna determina a incidência tributária sobre certo ato ou fato e o tratado veda a tributação na mesma situação, estabelece-se o conflito, que, nesta situação, resolve-se pela aplicação do preceito do tratado, por força da incidência do critério da especialidade, ou seja, prevalece a norma especial sobre a geral.

A lei interna geral sucumbe diante do tratado, que é norma especial. Considera-se o tratado como lei especial, pois modifica o comando geral da lei interna.

A lei interna fixa regra tributária geral que se aplica a todos aqueles sujeitos à lei brasileira, ao passo que o tratado afasta a aplicação da norma interna de caráter geral na matéria em que dispuser em sentido diverso. A lei tributária interna continua, no entanto, intacta, quanta à incidência sobre fatos e atos não albergados pelo tratado.

Na hipótese de lei ordinária posterior que disponha contrariamente ao tratado surge um conflito entre os critérios cronológico e o da especialidade, ao que se denomina de "conflito de segundo grau".

Diante do "conflito de segundo grau", muitas vezes, a opção do interprete, por um ou outro critério, pode ser mais política do que jurídica, já que o ordenamento jurídico positivo não contém qualquer regra acerca da hierarquia de critérios para solução de antinomias.

Há de prevalecer, no entanto, a norma especial em função da aplicação do critério da especialidade, que nessa circunstancia prevalece sobre o critério cronológico.

Sendo norma especial, o tratado internacional, anterior ou posterior à lei interna, sempre sobre ela prevalece. (Op. Cit. p. 142-143)

Assim, 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 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. Dito de outra forma, a "revogação funcional", a que se refere TORRES, 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.

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,

Superior Tribunal de Justiça

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. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá.

Ante o exposto, **nego provimento ao recurso especial.**

É como voto.



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2009/0198051-2

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.161.467 / RS

Número Origem: 200271000065305

PAUTA: 28/02/2012

JULGADO: 28/02/2012

Relator

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **MARIA CAETANA CINTRA SANTOS**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECORRIDO : COPESUL COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL

ADVOGADO : LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIOTTO E OUTRO(S)

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

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). **JOSÉ PÉRICLES PEREIRA DE SOUSA** (Mandato Legal), pela parte RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

Dr(a). **LEONARDO AUGUSTO ANDRADE**, pela parte RECORRIDA: COPESUL COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL

CERTIDÃO

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

"Após o voto do Sr. Ministro-Relator, negando provimento ao recurso, no que foi acompanhado pelo Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, pediu vista dos autos o Sr. Ministro Humberto Martins."

Aguardam os Srs. Ministros Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.161.467 - RS (2009/0198051-2)

RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : COPESUL COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL
ADVOGADO : LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTO E
OUTRO(S)

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS:

Cuida-se de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fundamento no art. 105, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado (fls. 454/455-e):

"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,

Superior Tribunal de Justiça

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 auferiu, situada no exterior."

Sustenta a recorrente que "o julgado acaba por violar os artigos 7º da Lei nº 9.779/99, 685, II, do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), VII e XXI da Convenção anexa ao Decreto nº 92.138/86 e VII e XII da Convenção anexa ao Decreto nº 76.988/76, 43 do CTN, bem como artigos 6º, 11, 12 e 13 do Decreto-Lei nº 1.598/77" (e-STJ, fl. 518).

Defende ainda que "a douta 1ª Seção do TRF da 4ª Região, com a devida vênia, apega-se à interpretação das cláusulas e convenções firmadas pelo Brasil com Canadá e Alemanha, a acarretar a invalidade do Ato Declaratório COSIT nº 01/2000 (atos normativos secundários), deslocando para

Superior Tribunal de Justiça

segundo plano a existência de nítida base legal para a tributação em tela (art. 7º da Lei nº 9.779/99) " (e-STJ, fl. 522).

Conclui que, *"tendo a lei determinado a tributação do pagamento feito a título de prestação de serviço a empresa domiciliada no exterior, à proporção de 25% do valor pago, legítima a incidência do IRRF" (e-STJ, fl. 523).*

Pleiteia a recorrente, assim, o provimento do recurso especial.

A recorrida, instada a se manifestar, argui que:

(a) incide na espécie a Súmula 284/STF, porque as razões recursais limitam-se a trazer considerações genéricas, sem atacar especificamente os fundamentos do acórdão;

(b) há impossibilidade de conhecimento do recurso especial, porque o acórdão recorrido possui fundamento constitucional não atacado por recurso extraordinário, e que, por si só, é suficiente para a manutenção do *decisum* hostilizado, o que atrai a aplicabilidade da Súmula 283/STF;

(c) não houve prequestionamento dos arts. 7º da Lei n. 9.779/99 e . 685, II, do Decreto n. 3.000/99;

(d) os rendimentos de prestação de serviços, *in casu*, efetivamente compõem o lucro operacional das empresas, por isso estariam subsumidos ao art. VII da Convenção Brasil-Canadá e Convenção Brasil-Alemanha.

O eminente Ministro relator negou provimento ao recurso especial.

Pedi vista dos autos para melhor examinar a matéria.

É, no essencial, o relatório.

Não ousou discordar do bem lançado voto proferido pelo eminente relator, que praticamente esgotou a análise da questão e reconheceu que aqui, de fato, a expressão *lucro da empresa estrangeira*, constante das Convenções Brasil-Canadá e Brasil-Alemanha, não pode ser restringido ao que é considerado *lucro real*, como, de fato, o fez o Fisco Federal, tolhendo a plena aplicabilidade das normas convencionais que vedam a bitributação.

Comungo do entendimento de que, *"é regra de hermenêutica que devem ser rechaçadas as interpretações que levem ao absurdo, como é o caso da*

Superior Tribunal de Justiça

interpretação aqui defendida pela Fazenda Nacional".

Em verdade, como anota o eminente relator, "*lucro de 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 objetivava, justamente, coibi-la*".

De outra face, estou também de acordo com o eminente relator, quando rechaça a tese fazendária de que a aplicação da Lei n. 9.779/99 sobrepõe-se aos decretos que encamparam as referidas convenções, em face do postulado *lex posterior derogat priori*.

Com efeito, as normas dos referidos tratados internacionais devem prevalecer, não em razão da sua gênese ou hierarquia, mas, diferentemente, em razão da sua especialidade, para regular determinado fato, consistente no impedimento à bitributação entre o Brasil e os países signatários.

Com essas considerações, sem nada a acrescentar ao que foi exaustivamente analisado por Sua Excelência, acompanhando o eminente relator, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como penso. É como voto.

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2009/0198051-2

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.161.467 / RS

Número Origem: 200271000065305

PAUTA: 17/05/2012

JULGADO: 17/05/2012

Relator

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECORRIDO : COPESUL COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL

ADVOGADO : LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIOTTO E OUTRO(S)

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

CERTIDÃO

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

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Humberto Martins, acompanhando o Sr. Ministro Castro Meira, a Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator."

Os Srs. Ministros Humberto Martins (voto-vista), Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Cesar Asfor Rocha votaram com o Sr. Ministro Relator.