

# Superior Tribunal de Justiça

## RECURSO ESPECIAL N° 1.759.081 - SP (2018/0199869-0)

**RELATOR** : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES  
**RECORRENTE** : FAZENDA NACIONAL  
**RECORRIDO** : ENGECORPS ENGENHARIA S/A  
**ADVOGADO** : CARLOS SOARES ANTUNES E OUTRO(S) - SP115828

### EMENTA

**RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N° 2. PROCESSUAL CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL. PRESENÇA DE OMISSÃO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC/1973. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF. VALORES REMETIDOS AO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM OU SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. ENQUADRAMENTO COMO "ROYALTIES", "SERVIÇOS PROFISSIONAIS INDEPENDENTES" OU "LUCROS DAS EMPRESAS". IMPOSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO COMO "RENDIMENTOS NÃO EXPRESSAMENTE MENCIONADOS". ARTS. 7º, 12, 14 E 22, DA CONVENÇÃO ENTRE BRASIL E ESPANHA DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E A PREVENIR A EVASÃO FISCAL (DECRETO N. 76.975/76 E DECRETO LEGISLATIVO N. 62/75). PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO SINGULAR. MÉTODO DA IMPUTAÇÃO ORDINÁRIA. MÉTODO DO CRÉDITO PRESUMIDO. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA ANÁLISE DA NATUREZA DO CONTRATO E EXISTÊNCIA DE HIBRIDISMO.**

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

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

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

**4.** Acaso haja o pagamento de "royalties", a norma de incidência do modelo de

# Superior Tribunal de Justiça

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

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

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

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

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

9. Essas disposições são salutares, pois o **objetivo do Tratado, além de evitar a dupla tributação, é prevenir a evasão fiscal** (ver sua ementa), de modo que se o valor remetido não for objeto de tributação no exterior, há que ser tributado no Brasil, pois do Tratado não pode decorrer uma dupla **não** tributação (Princípio da

# Superior Tribunal de Justiça

Tributação Singular). Dito de outra forma, a empresa CONTRIBUINTE não pode fazer uso do Tratado para se furtar à tributação nos dois países simultaneamente **ou com o fim específico de fugir da tributação no Estado da fonte para buscar ser tributada exclusivamente no Estado da residência com uma alíquota inferior**. O ordenamento jurídico não protege essa finalidade, posto que abusiva. Havendo dúvidas a respeito da prática de hibridismo, há que se prestigiar o Princípio da Tributação Singular.

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

**11.** Do mesmo modo, a análise da legislação estrangeira a fim de verificar se a empresa está fazendo uso do tratado para se furtar à tributação de forma abusiva mediante a prática de hibridismo *precisa ser realizada* pela Corte de Origem, na forma do art. 376, do CPC/2015 ("*Art. 376. A parte que alegar direito municipal, estadual, estrangeiro ou consuetudinário provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o juiz determinar*").

**12.** Não realizadas essas análises de forma suficiente, este Superior Tribunal de Justiça, limitado aos pressupostos fáticos fixados na demanda, fica impossibilitado de dar justa solução ao caso concreto, o que torna qualquer omissão a respeito relevante, a teor do disposto no art. 489, §1º, IV, do CPC/2015 ("*Art. 489. [...] § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador*").

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

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

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

# Superior Tribunal de Justiça

anexo ao tratado, além da presença de hibridismo.

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

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

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

**17.** Recurso especial provido.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

## SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). MÔNICA LIMA, pela parte RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

Brasília (DF), 15 de dezembro de 2020.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES  
Relator

# Superior Tribunal de Justiça

## RECURSO ESPECIAL Nº 1.759.081 - SP (2018/0199869-0)

**RELATOR** : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES  
**RECORRENTE** : FAZENDA NACIONAL  
**RECORRIDO** : ENGECORPS ENGENHARIA S/A  
**ADVOGADO** : CARLOS SOARES ANTUNES E OUTRO(S) - SP115828

### RELATÓRIO

#### **O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):**

Trata-se de recurso especial interposto com fulcro no permissivo do art. 105, III, "a", da Constituição Federal de 1988, contra acórdão segundo o qual o Tratado Internacional para Evitar a Bitributação celebrado entre o Brasil e Espanha (Decreto n.º 76.975/96) exclui a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF sobre os valores pagos ao prestador de serviços técnicos domiciliado no exterior que não possui estabelecimento no Brasil. Assim a ementa (e-STJ fls. 247/259):

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA. CONVENÇÃO INTERNACIONAL BRASIL-ESPAÑA. DECRETO No 76.975/96. VALORES REMETIDOS AO EXTERIOR PARA PAGAMENTO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. APPLICABILIDADE. REPETIÇÃO DE INDÉBITO.

1 - Os tratados excluíram da tributação no Brasil, para evitar a dupla incidência, o rendimento auferido com a prestação do serviço para que, no Estado de prestação, ou seja, no exterior, seja promovida a sua tributação, garantida ali, conforme a legislação respectiva, a dedução de despesas e encargos.

2 - A Convenção Brasil -Espanha foi incorporada ao ordenamento jurídico pátrio pelo Decreto nº 76.795/76.

3 - É entendimento desta Corte e do Supremo Tribunal Federal a aplicação da legislação alienígena exclusivamente, se o chamado fato gerador se deu posteriormente a edição da Lei no 9.779/99, em respeito ao princípio segundo o qual os tratados internacionais regularmente incorporados ao direito nacional não tem superioridade hierárquica, sujeitam-se a revogação por norma posterior, desde que a norma seja igualmente especial, hipótese em que não teria ocorrido a revogação por aquela.

5 - **O que excluiu o tratado da tributação no Brasil, para evitar a dupla incidência, foi o rendimento auferido com a prestação do serviço para que, no Estado de prestação, ou seja, no exterior, seja promovida a sua tributação, garantida ali, conforme a lei respectiva, a dedução de despesas e encargos, revelando, portanto, que não existe espaço válido para a prevalência da aplicação da lei interna, que prevê tributação, pela fonte pagadora no Brasil, de pagamentos, com remessa de valores a prestadoras de serviços, exclusivamente domiciliadas no exterior.**

6 - Agravo retido rejeitado. Apelação e remessa oficial não providas.

Os embargos de declaração interpostos restaram rejeitados (e-STJ fls. 285/291).

# *Superior Tribunal de Justiça*

Alega a recorrente FAZENDA NACIONAL que houve violação aos arts. 535, I e II do Código de Processo Civil de 1973, ao art. 98 do Código Tributário Nacional e ao art. 12, do Decreto n.º 76.975/96, que promulgou a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a Espanha Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, bem como ao Protocolo anexo ao tratado. Afirma que houve omissão na Corte de Origem quanto ao disposto no art. 12 ("royalties"), do Decreto n.º 76.975/96, bem como ao item "5", do Protocolo anexo ao tratado, tendo em vista que a Corte de Origem examinou a matéria exclusivamente sob a ótica do art. 7º ("lucros das empresas"), do referido dispositivo legal, apesar da interposição de embargos de declaração para tal. Afirma que, por força do Protocolo anexo à Convenção, o tratamento jurídico dado aos rendimentos provenientes dos serviços de assistência técnica e dos serviços técnicos é de "royalties", submetendo-se a tratamento específico que permite a retenção na fonte pelo Brasil (e-STJ fls. 294/320).

Contrarrazões nas e-STJ fls. 328/345.

Recurso regularmente admitido na origem (e-STJ fls. 347/349 e 363/364).

É o relatório.

# Superior Tribunal de Justiça

## RECURSO ESPECIAL N° 1.759.081 - SP (2018/0199869-0)

### EMENTA

**RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N° 2. PROCESSUAL CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL. PRESENÇA DE OMISSÃO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC/1973. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF. VALORES REMETIDOS AO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM OU SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. ENQUADRAMENTO COMO "ROYALTIES", "SERVIÇOS PROFISSIONAIS INDEPENDENTES" OU "LUCROS DAS EMPRESAS". IMPOSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO COMO "RENDIMENTOS NÃO EXPRESSAMENTE MENCIONADOS". ARTS. 7º, 12, 14 E 22, DA CONVENÇÃO ENTRE BRASIL E ESPANHA DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E A PREVENIR A EVASÃO FISCAL (DECRETO N. 76.975/76 E DECRETO LEGISLATIVO N. 62/75). PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO SINGULAR. MÉTODO DA IMPUTAÇÃO ORDINÁRIA. MÉTODO DO CRÉDITO PRESUMIDO. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA ANÁLISE DA NATUREZA DO CONTRATO E EXISTÊNCIA DE HIBRIDISMO.**

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

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

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

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

# Superior Tribunal de Justiça

tributação pelo Brasil como país fonte.

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

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

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

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

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

# Superior Tribunal de Justiça

da Tributação Singular.

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

**11.** Do mesmo modo, a análise da legislação estrangeira a fim de verificar se a empresa está fazendo uso do tratado para se furtar à tributação de forma abusiva mediante a prática de hibridismo precisa ser realizada pela Corte de Origem, na forma do art. 376, do CPC/2015 ("*Art. 376. A parte que alegar direito municipal, estadual, estrangeiro ou consuetudinário provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o juiz determinar*").

**12.** Não realizadas essas análises de forma suficiente, este Superior Tribunal de Justiça, limitado aos pressupostos fáticos fixados na demanda, fica impossibilitado de dar justa solução ao caso concreto, o que torna qualquer omissão a respeito relevante, a teor do disposto no art. 489, §1º, IV, do CPC/2015 ("*Art. 489. [...] § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador*").

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

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

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

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

# Superior Tribunal de Justiça

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

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

17. Recurso especial provido.

## VOTO

**O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):**

Inicialmente é necessário consignar que o presente recurso foi interposto na vigência do CPC/1973, o que atrai a incidência do Enunciado Administrativo N° 2: “*Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça*”.

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

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

Já a FAZENDA NACIONAL alega que houve omissão (violação ao art. 535, do

# Superior Tribunal de Justiça

CPC/1973), posto que a Corte de Origem, ao se debruçar exclusivamente sobre o art. 7º, do modelo OCDE (art. 7, da convenção apensa ao Decreto n. 76.975/76), qualificando o rendimento como "lucro das empresas", deixou de examinar os demais dispositivos do tratado que são relevantes para a solução da controvérsia, quais sejam: o art. 12 ("royalties"), do Decreto n.º 76.975/96, bem como o item "5", do Protocolo anexo. Afirma que, por força do Protocolo anexo à Convenção, o tratamento jurídico dado aos rendimentos provenientes dos serviços de assistência técnica e dos serviços técnicos é de "royalties", submetendo-se a tratamento específico que permite a retenção na fonte pelo Brasil.

Como o será explicado abaixo, caracterizada a relevância das omissões ocorridas no julgado proferido pela Corte de Origem, razão assiste à recorrente.

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

Quanto ao pagamento de "royalties" consoante precedentes deste Superior Tribunal de Justiça, havendo ou não transferência de tecnologia, os programas de computador (*softwares*) são obras intelectuais protegidas por direitos autorais (art. 7º, XII, da Lei n. 9.610/98) e, para a legislação tributária, são classificados como *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição ou exploração desses direitos (art. 22, "d", da Lei n. 4.506/64). Nos precedentes considerou-se também que **o art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 expressamente não exigiu a entrega dos dados técnicos necessários à "absorção da tecnologia" para caracterizar o fato gerador da exação**, contentando-se com a existência do mero "fornecimento de tecnologia" em suas mais variadas formas. A saber:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N° 2. CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC/1973. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 282/STF. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. CIDE - REMESSAS. ART. 2º, CAPUT E §1º, DA

# Superior Tribunal de Justiça

LEI N. 10.168/2000 E ART. 10, I, DO DECRETO N. 4.195/2002. INCIDÊNCIA SOBRE O PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR PELA EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS RELATIVOS A PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE) AINDA QUE DESACOMPANHADOS DA "TRANSFERÊNCIA DA CORRESPONDENTE TECNOLOGIA". ISENÇÃO APENAS PARA OS FATOS GERADORES POSTERIORES A 31.12.2005. ART. 20, DA LEI N. 11.452/2007. SIGNIFICADOS DAS EXPRESSÕES: "TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA", "TRANSFERÊNCIA DA CORRESPONDENTE TECNOLOGIA", "FORNECIMENTO DE TECNOLOGIA" E "ABSORÇÃO DE TECNOLOGIA".

1. Não merece conhecimento o recurso especial que aponta violação ao art. 535, do CPC, sem, na própria peça, individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorridas no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incidência da Súmula n. 284/STF: *"É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".*

2. Ausente o prequestionamento dos seguintes dispositivos legais: arts. 6º e 10, da Lei n. 9.279/96. Incidência da Súmula n. 282/STF quanto ao ponto: *"É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada".*

3. Também afastado o conhecimento do especial com relação aos temas constitucionais, a saber: a inexistência do fundo respectivo consoante o procedimento previsto no ADCT da CF/88, a caracterização da CIDE como imposto e demais inconstitucionalidades apontadas daí derivadas. Nesse sentido, os precedentes: AgRg no REsp 1496436 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, julgado em 28.04.2015; AgRg no Ag 1294641 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 19.10.2010; REsp 1121302 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 20.04.2010.

4. O fato gerador da CIDE - Remessas é haver pagamento a residente ou domiciliado no exterior a fim de remunerar (art. 2º, *caput* e §§2º e 3º, da Lei n. 10.168/2000):

- a) a detenção da licença de uso de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, *caput*, da Lei n. 10.168/2000);
- b) a aquisição de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, *caput*, da Lei n. 10.168/2000);
- c) a "transferência de tecnologia" (art. 2º, *caput*, da Lei n. 10.168/2000) que, para este exclusivo fim, compreende c.1) a exploração de patentes (art. 2º, §1º, primeira parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.2) o uso de marcas (art. 2º, §1º, primeira parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.3) o "fornecimento de tecnologia" (art. 2º, §1º, *segunda parte*, da Lei n. 10.168/2000); ou c.4) a prestação de assistência técnica (art. 2º, §1º, terceira parte, da Lei n. 10.168/2000);
- d) a prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes (art. 2º, §2º, da Lei n. 10.168/2000); ou
- e) royalties, a qualquer título (art. 2º, §2º, da Lei n. 10.168/2000).

5. Por especialidade (expressão "para fins desta Lei" contida no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 - Lei da CIDE - Remessas), o conceito de "transferência de tecnologia" previsto no art. 2º, *caput*, da Lei n. 10.168/2000 não coincide com aquele adotado pelo art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98 ("Lei do software"). O primeiro não exige a "absorção da tecnologia", já o segundo, sim.

# Superior Tribunal de Justiça

6. Desse modo, exclusivamente para os fins da incidência da CIDE - Remessas, o art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 expressamente não exigiu a entrega dos dados técnicos necessários à "absorção da tecnologia" para caracterizar o fato gerador da exação, contentando-se com a existência do mero "fornecimento de tecnologia" em suas mais variadas formas.

7. Nessa linha, o "fornecimento de tecnologia" de que fala o art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 também engloba a aquisição dos direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, isto porque para ser comercializada a tecnologia precisa primeiramente ser de algum modo fornecida a quem a comercializará. Não há aqui, por especialidade, a necessidade de "absorção da tecnologia" (exigência apenas do art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98).

8. Consoante o art. 2º, §5º, da Lei n. 9.609/98, os direitos de autor abrangem qualquer forma de transferência da cópia do programa (*software*). O que há, portanto, nos contratos de distribuição de *software* proveniente do estrangeiro, é uma remuneração pela exploração de direitos autorais, seja diretamente ao autor, seja a terceiro a título de *royalties*, o que se enquadra no conceito de "fornecimento de tecnologia" previsto no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000, pois há o fornecimento a adquirente no Brasil da cópia do programa pelo autor ou por terceiro que explora os direitos autorais no estrangeiro. Em suma: o fornecimento de cópia do programa (software) é "fornecimento de tecnologia", ainda que não haja a "absorção da tecnologia" (acesso ao código fonte) por quem a recebe.

9. A isenção para a remessa ao exterior da remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (*software*) desacompanhada da "transferência da correspondente tecnologia" ("absorção da tecnologia") somente adveio a partir de 1º de janeiro de 2006, com o art. 20, da Lei n. 11.452/2007, ao adicionar o §1º-A ao art. 2º, da Lei n. 10.168/2000.

10. Não há qualquer contradição deste raciocínio com as finalidades da Lei n. 10.168/2000 de incentivar o desenvolvimento tecnológico nacional, visto que a contribuição CIDE - Remessas onera a importação da tecnologia estrangeira nas mais variadas formas. O objetivo então é fazer com que a tecnologia (nas várias vertentes: licença, conhecimento/comercialização, transferência) seja adquirida no mercado nacional e não no exterior, evitando-se as remessas de remuneração ou *royalties*. Tal a intervenção no domínio econômico. Precedente: REsp 1.186.160-SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 26.08.2010.

11. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido (REsp. n. 1.642.249 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 15.08.2017).

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N° 2. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC/1973. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 282/STF. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. CIDE - REMESSAS. ART. 2º, CAPUT E §1º, DA LEI N. 10.168/2000 E ART. 10, I, DO DECRETO N. 4.195/2002. INCIDÊNCIA SOBRE O PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR PELA EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS RELATIVOS A PROGRAMAS DE COMPUTADOR (*SOFTWARE*) AINDA QUE DESACOMPANHADOS DA "TRANSFERÊNCIA DA CORRESPONDENTE TECNOLOGIA". ISENÇÃO APENAS PARA OS FATOS

# Superior Tribunal de Justiça

GERADORES POSTERIORES A 31.12.2005. ART. 20, DA LEI N. 11.452/2007. SIGNIFICADOS DAS EXPRESSÕES: "*TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA*", "*TRANSFERÊNCIA DA CORRESPONDENTE TECNOLOGIA*", "*FORNECIMENTO DE TECNOLOGIA*" E "*ABSORÇÃO DE TECNOLOGIA*".

1. Não merece conhecimento o recurso especial que aponta violação ao art. 535, do CPC, sem, na própria peça, individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorridas no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incidência da Súmula n. 284/STF: "*É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia*".
2. Ausente o prequestionamento dos seguintes dispositivos legais: arts. 4º, 100, I, II e III, 106, I e 110, do CTN; art. 211, da Lei n. 9.279/96; arts. 2º e 12, da Lei n. 9.609/98; arts. 685, I e 709, do RIR/99. Incidência da Súmula n. 282/STF quanto ao ponto: "*É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada*".
3. O fato gerador da CIDE - Remessas é haver pagamento a residente ou domiciliado no exterior a fim de remunerar (art. 2º, *caput* e §§2º e 3º, da Lei n. 10.168/2000):
  - a) a **detenção da licença** de uso de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, *caput*, da Lei n. 10.168/2000);
  - b) a **aquisição de conhecimentos** tecnológicos (art. 2º, *caput*, da Lei n. 10.168/2000);
  - c) a "**transferência de tecnologia**" (art. 2º, *caput*, da Lei n. 10.168/2000) que, para este exclusivo fim, compreende **c.1**) a exploração de patentes (art. 2º, §1º, primeira parte, da Lei n. 10.168/2000); ou **c.2**) o uso de marcas (art. 2º, §1º, primeira parte, da Lei n. 10.168/2000); ou **c.3**) o "**fornecimento de tecnologia**" (art. 2º, §1º, **segunda parte**, da Lei n. 10.168/2000); ou **c.4**) a prestação de assistência técnica (art. 2º, §1º, terceira parte, da Lei n. 10.168/2000);
  - d) a prestação de **serviços técnicos** e de assistência administrativa e semelhantes (art. 2º, §2º, da Lei n. 10.168/2000); ou
  - e) **royalties, a qualquer título** (art. 2º, §2º, da Lei n. 10.168/2000).
4. Por especialidade (expressão "para fins desta Lei" contida no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 - Lei da CIDE - Remessas), o conceito de "**transferência de tecnologia**" previsto no art. 2º, *caput*, da Lei n. 10.168/2000 não coincide com aquele adotado pelo art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98 ("Lei do software"). O primeiro não exige a "absorção da tecnologia", já o segundo, sim.
5. Desse modo, **exclusivamente para os fins da incidência da CIDE - Remessas, o art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 expressamente não exigiu a entrega dos dados técnicos necessários à "absorção da tecnologia" para caracterizar o fato gerador da exação**, contentando-se com a existência do mero "**fornecimento de tecnologia**" em suas mais variadas formas.
6. Nessa linha, o "**fornecimento de tecnologia**" de que fala o art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 também engloba a aquisição dos direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, isto porque para ser comercializada a tecnologia precisa primeiramente ser de algum modo fornecida a quem a comercializará. Não há aqui, por especialidade, a necessidade de "**absorção da tecnologia**" (exigência apenas do art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98).
7. Consoante o art. 2º, §5º, da Lei n. 9.609/98, os direitos de autor abrangem

# Superior Tribunal de Justiça

qualquer forma de transferência da cópia do programa (*software*). O que há, portanto, nos contratos de distribuição de *software* proveniente do estrangeiro, é uma remuneração pela exploração de direitos autorais, seja diretamente ao autor, seja a terceiro a título de *royalties*, o que se enquadra no conceito de “fornecimento de tecnologia” previsto no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000, **pois há o fornecimento a adquirente no Brasil da cópia do programa pelo autor ou por terceiro que explora os direitos autorais no estrangeiro. Em suma: o fornecimento de cópia do programa (*software*) é "fornecimento de tecnologia", ainda que não haja a "absorção da tecnologia" (acesso ao código fonte) por quem a recebe.**

**8.** A isenção para a remessa ao exterior da remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (*software*) desacompanhada da “transferência da correspondente tecnologia” (“absorção da tecnologia”) somente adveio a partir de 1º de janeiro de 2006, com o art. 20, da Lei n. 11.452/2007, ao adicionar o §1º-A ao art. 2º, da Lei n. 10.168/2000.

**9.** Não há qualquer contradição deste raciocínio com as finalidades da Lei n. 10.168/2000 de incentivar o desenvolvimento tecnológico nacional, visto que a contribuição CIDE - Remessas onera a importação da tecnologia estrangeira nas mais variadas formas. O objetivo então é fazer com que a tecnologia (nas várias vertentes: licença, conhecimento/comercialização, transferência) seja adquirida no mercado nacional e não no exterior, evitando-se as remessas de remuneração ou *royalties*. Tal a intervenção no domínio econômico. Precedente: REsp 1.186.160-SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 26.08.2010.

**10.** Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido (REsp. n. 1.650.115 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 15.08.2017).

Essa conceituação de “*royalties*” é em tudo compatível com o disposto na definição dada pelo art. 12, “3”, do modelo de tratado da OCDE (art. 12, “3”, da convenção apensa ao Decreto n. 76.975/76), *verbo ad verbum*:

## Artigo 12º Royalties

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

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

- a) 10% do montante bruto dos *royalties* pagos pelo uso ou pela concessão do uso de direito de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão, quando produzidos por um residente de um dos Estados contratante);
- b) 15% em todos os demais casos.

**3. O termo “*royalties*” empregado neste artigo designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), de patentes, marcas de indústria ou de comércio,**

# Superior Tribunal de Justiça

desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, bem como pelo uso ou concessão do uso de equipamentos Industriais, comerciais ou científicos **e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.**

4. Os "royalties" serão considerados provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for o próprio Estado, uma de suas subdivisões políticas, uma de suas entidades locais, ou um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor dos "royalties", seja ou não residente de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento permanente com o qual haja sido contraída a obrigação de pagar os "royalties" e caiba a esse estabelecimento permanente o pagamento dos "royalties", esses "royalties" serão considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento permanente estiver situado.

5. O disposto nos parágrafos 11 e 2 não se aplica quando o beneficiário dos "royalties", residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que provêm os "royalties" um estabelecimento permanente ao qual estão ligados efetivamente o direito ou bem que deu origem aos "royalties". Neste caso, aplicar-se-á o disposto no Artigo 7.

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

Outro ponto de relevo é que os tratados podem vir acompanhados de protocolos que estabelecem a ampliação do conceito de "royalties" a qualquer espécie de pagamento recebido em razão da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos. Desse modo, haver ou não transferência de tecnologia é desinfluente para a aferição da norma tributária aplicável, já que irrelevante para a conceituação de "royalties". Para exemplo, cite-se o item "5" do Protocolo anexo à convenção sob exame:

## Protocolo

### 5. Ad/Artigo 12, parágrafo 3.

A expressão "por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico", mencionada no parágrafo 3 do Artigo 12, **compreende os rendimentos provenientes da prestação de serviços técnicos e assistência técnica.**

Nesse contexto, acaso haja o pagamento de "royalties", a norma de incidência do modelo de tratado da OCDE será o art. 12, que trata da tributação dos "royalties", a permitir, no presente caso, uma tributação pelo Brasil, desde que respeitado o limite de 15% (quinze por cento) do montante bruto dos "royalties" (art. 12, "2", "b", da convenção apensa ao Decreto n. Decreto n. 76.975/76). Nessa linha, o sistema se complementa com o disposto no art. 23, do

# Superior Tribunal de Justiça

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

## ARTIGO 23

### Métodos para eliminar a dupla tributação

1. Quando um residente de um Estado Contratante receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no outro Estado Contratante, **o primeiro Estado, ressalvado o disposto nos parágrafos 2, 3 e 4, permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos desse residente, um montante igual ao imposto sobre a renda pago no outro Estado Contratante.**

**Todavia, o montante deduzido não poderá exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis no outro Estado Contratante.**

O disposto neste parágrafo se aplica, na Espanha, tanto aos impostos gerais como aos impostos a conta.

2. Para a dedução mencionada no parágrafo 1, **o imposto sobre os juros e "royalties" será sempre considerado como tendo sido pago com as alíquotas de 20% e 25% respectivamente.**

O método da imputação ordinária é uma técnica através da qual se materializa o **Princípio da Tributação Singular**. Segundo este princípio, a soma das cargas tributárias dos dois países (fonte e residência) incidentes sobre determinado rendimento deverá corresponder à carga da tributação que o rendimento sofreria acaso fosse tributado apenas pelo país de maior carga (tributação singular). Segundo Antônio de Moura Borges (*in* Convenções sobre dupla tributação internacional. Teresina: Edufpi, 1992, p. 100), o método da imputação ordinária se define em oposição ao método da imputação integral, *verbo ad verbum*:

Viu-se que **o método da imputação comporta duas variantes, conforme o crédito pelo imposto pago no Estado da fonte, a ser concedido pelo Estado da residência, esteja ou não sujeito a um limite**. Se não houver limite de crédito, isto é, se o Estado da residência deduzir do seu imposto a quantia integral relativa ao imposto pago no Estado da fonte, fala-se em **imputação integral**. Estando, porém, a dedução limitada à fração do imposto nacional correspondente aos rendimentos auferidos no Estado da fonte, ocorre a chamada **imputação ordinária**, limitada ou normal.

Com o método da imputação integral, o Estado que o aplica pode ter de deduzir do seu imposto, correspondente aos rendimentos obtidos internamente, impostos pagos no exterior. Por isso, dificilmente um Estado concorda em adotá-lo. **Com o método da imputação ordinária, por outro lado, o crédito a**

# Superior Tribunal de Justiça

ser concedido pelo Estado da residência totalizará o menor dos seguintes quantitativos: todo o imposto pago no Estado da fonte, ou o imposto nacional correspondente aos rendimentos auferidos no Estado da fonte.

Essa técnica da imputação ordinária preserva a maior incidência do imposto, pois se o imposto pago no Estado da fonte for inferior ao do Estado da residência, a carga tributária total distribuída entre os dois Estados será correspondente à do Estado da residência e, se o imposto pago no Estado da fonte for superior ao do Estado da residência, a carga tributária total distribuída será correspondente à do Estado da fonte, pois o Estado da residência não concede crédito para além do imposto ali devido. Por tais motivos, é a técnica que melhor operacionaliza o Princípio da Tributação Singular.

Já o **método do crédito presumido**, ou "*matching credit*", é método excepcional pois, ao conceder, no Estado de residência, um crédito fixo e independente do valor efetivamente pago no Estado da fonte, permite uma carga tributária inferior à tributação singular, assim a doutrina de Antônio de Moura Borges e Alberto Xavier, respectivamente:

O **crédito presumido** (*matching credit*) consiste em o Estado da residência conceder um crédito superior ao imposto estabelecido pela legislação interna do Estado da fonte (Ibidem. p. 101).

O *matching credit* ou crédito de imposto presumido (*lump-sum tax credit, pauschale Steueranrechnung*) consiste na atribuição de um crédito mais elevado do que o que resultaria da aplicação da alíquota convencional ou de direito comum em vigor no país da fonte. Assim, por exemplo, enquanto em certo país a alíquota normal de retenção na fonte é de 25 %, O crédito de imposto atribuído noutro país para a tributação dos juros, dividendos ou *royalties* daquela fonte é calculado a uma alíquota de 30% (in XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 648).

Do mesmo modo, em se tratando de "serviços profissionais independentes" (onde se inclui a engenharia e havendo para o caso Protocolo semelhante com a extensão do conceito de "profissões independentes") o modelo OCDE em seu art. 14 (art. 14, da convenção apensa ao Decreto n. 76.975/76) permite sem limites a tributação pelo Brasil como país fonte, também com a posterior aplicação do art. 23, do modelo de tratado da OCDE, que prevê o **método da imputação ordinária** a ser efetuado pelo país de residência para eliminar a dupla tributação e preservar a maior incidência do imposto, tudo na linha do Princípio da Tributação Singular. Assim o texto da convenção:

# Superior Tribunal de Justiça

## Artigo 14º

### Profissões independentes

1. Os rendimentos que um residente de um Estado Contratante obtenha pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras atividades independentes de caráter análogo só são tributáveis nesse Estado, **a não ser que o pagamento desses serviços e atividades caiba a um estabelecimento permanente situado no outro Estado Contratante ou a uma sociedade residente desse outro Estado. Neste caso, esses rendimentos são tributáveis no outro Estado.**

2. A expressão "profissões liberais" compreende, em especial, as atividades independentes de caráter técnico, científico, literário, artístico, educativo e pedagógico, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, **engenheiros**, arquitetos, dentistas e contadores.

#### Protocolo

##### 6. Ad/Artigo 14.

Fica entendido que as disposições do Artigo 14 **aplicar-se-ão mesmo se as atividades forem exercidas por uma sociedade.**

De observar que o texto, em seu item "2" inclui a engenharia e há também para o caso Protocolo com a extensão do conceito de "profissões independentes" para alcançar inclusive as atividades que forem exercidas por uma sociedade.

Também para preservar a correta incidência do imposto, há que se averiguar se a empresa CONTRIBUINTE não está fazendo uso de **hibridismo**, ou seja, se a classificação dos rendimentos em questão é idêntica no país da fonte e no da residência pois, caso contrário, a empresa CONTRIBUINTE poderá estar utilizando o tratado de forma abusiva com o fim de se furtar à tributação, sofrendo a menor carga tributária entre os países, diferindo o pagamento do tributo por longo prazo, deduzindo duplamente o valor que somente foi pago uma vez ou obtendo isenções simultâneas em ambos os países. O hibridismo (*Hybrid mismatch arrangements*), por prejudicar a concorrência, a eficiência econômica, a transparência e a justiça fiscais, é prática rechaçada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, integrando a Ação "2" do plano BEPS (*in Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. 2013, p. 15):

**Hybrid mismatch arrangements can be used to achieve unintended double non-taxation or long-term tax deferral by, for instance, creating two deductions for one borrowing, generating deductions without corresponding income inclusions, or misusing foreign tax credit and participation exemption regimes.** Country rules that allow taxpayers to choose the tax treatment of certain domestic and foreign entities could facilitate hybrid mismatches. While it may be difficult to determine which country has in fact lost

# Superior Tribunal de Justiça

tax revenue, because the laws of each country involved have been followed, **there is a reduction of the overall tax paid by all parties involved as a whole, which harms competition, economic efficiency, transparency and fairness.**

Essas disposições são salutares, pois **o objetivo do Tratado, além de evitar a dupla tributação, é prevenir a evasão fiscal** (ver sua ementa), de modo que se o valor remetido não for objeto de tributação no exterior, há que ser tributado no Brasil, pois do Tratado não pode decorrer uma dupla **não** tributação (Princípio da Tributação Singular). Dito de outra forma, a empresa CONTRIBUINTE não pode fazer uso do Tratado de forma artifiosa para se furtar à tributação nos dois países simultaneamente **ou com o fim específico de fugir da tributação no Estado da fonte para buscar ser tributada exclusivamente no Estado da residência com uma alíquota inferior.** O ordenamento jurídico não protege essa finalidade, posto que abusiva. Havendo dúvidas a respeito da prática de hibridismo, há que se prestigiar o Princípio da Tributação Singular. Assim a doutrina de David Anthony Ward em seu célebre artigo "Abuse of Tax Treaties" (in Herbert H. Alpert and Kees von Raad, editores. "Essays on International Taxation in Honor of Sidney I. Roberts", Series on International Taxation nº. 15. Deventer, Holanda: Kluwer Law and Taxation, 1993, p. 403):

A

In light of the fact that the International Court of Justice has already given recognition to the principle of abuse of rights in interpreting treaties generally, that **Article 23 of the Vienna Convention requires parties to perform the treaties in good faith**, that the principle of the abuse of rights has been incorporated in the Convention of the Law of the Sea and, more specifically in a tax, context, that anti-abuse principles have developed judicially or been enacted by statute in a great number of countries..., one can say that an anti-abuse rule in taxation matters is one of the "general legal principles recognized by civilized nations." From this one may argue that a **general anti-abuse doctrine should be recognized by tax administrations and courts generally in interpreting and applying tax treaties.**

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

# Superior Tribunal de Justiça

Não por outro motivo que o antigo Ato Declaratório Normativo COSIT Nº 1, de 05 de janeiro de 2000, que genericamente determinou o enquadramento dessas remessas no artigo "Rendimentos não Expressamente Mencionados" (art. 22, do modelo OCDE), foi revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014, que corretamente alterou o enquadramento para "royalties" (art. 12, do modelo OCDE), "serviços profissionais independentes" (art. 14, do modelo OCDE) ou "lucro das empresas" (art. 7º, do modelo OCDE), conforme o disposto em cada contrato celebrado entre as partes e em cada convenção internacional, *in verbis*:

## ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO RFB Nº 5/2014

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos III e XVI do art. 1º e os incisos III e XXVI do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, e tendo em vista o disposto nos Acordos ou Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrados pelo Brasil,

DECLARA:

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

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

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

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

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

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

O novo Ato Declaratório, ao enquadrar tais rendimentos preferencialmente como "royalties" ou decorrentes de "serviços profissionais independentes", busca prestigiar o Princípio da Tributação Singular com a retenção do tributo na fonte (Brasil) e a simultânea a aplicação do **método da imputação ordinária** no país de residência (exterior), garantindo o recolhimento do tributo com a carga tributária correspondente à do país de maior alíquota (preserva a maior

# Superior Tribunal de Justiça

incidência do imposto), prevenindo o planejamento tributário abusivo.

Veja-se que a análise dos contratos a fim de verificar se a prestação de serviços ali realizada se enquadra ou não em cada conceito (notadamente no conceito de "royalties", consoante firmado pela jurisprudência desta Casa) cabe às instâncias ordinárias, a teor do enunciado n. 5 da Súmula deste Superior Tribunal de Justiça ("A simples interpretação de cláusula contratual não enseja Recurso Especial"). A saber:

*"17. Modificar a conclusão a que chegou o acórdão recorrido, no sentido de que os serviços prestados pela impetrante não se enquadram no conceito de royalties, demanda o reexame do acervo fático-probatório e do contrato social da empresa, o que é vedado, respectivamente, pelas Súmulas 7/STJ ("A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial") e 5/STJ ("A simples interpretação de cláusula contratual não enseja Recurso Especial"). Nesse sentido: AgInt nos EDcl no REsp 1.713.140/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 13.5.2019; AgInt nos EDcl no AREsp 617.504/MG, Rel. Min. Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 4.4.2019" (REsp. n. 1.821.336 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 04.02.2020).*

Do mesmo modo, a análise da legislação e subsunção estrangeiras a fim de verificar se a empresa está fazendo uso do tratado para se furtar à tributação de forma abusiva através de hibridismo precisa ser realizada pela Corte de Origem, na forma do art. 376, do CPC/2015 ("Art. 376. A parte que alegar direito municipal, estadual, estrangeiro ou consuetudinário provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o juiz determinar").

Não realizadas essas análises de forma suficiente, este Superior Tribunal de Justiça, limitado aos pressupostos fáticos fixados na demanda, fica impossibilitado de dar justa solução ao caso concreto, o que torna qualquer omissão a respeito relevante, a teor do disposto no art. 489, §1º, IV, do CPC/2015 ("Art. 489. [...] § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador").

De resto, sabe-se que esta Casa tem posicionamento firmado no sentido de que os rendimentos em questão não podem ser qualificados na condição prevista no art. 22, do modelo de tratado da OCDE ("Outros rendimentos" ou "Rendimentos não Expressamente Mencionados"), tendo sido declarada a ilegalidade do Ato Declaratório Normativo COSIT Nº 1, de 05 de janeiro de 2000, a saber:

## TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS

# Superior Tribunal de Justiça

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

1. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas jurídicas de Direito Interno, em razão da sua especificidade, ressalvada a supremacia da Carta Magna. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedentes: REsp. 1.272.897/PE, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 9.12.2015; REsp. 1.161.467/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 1.6.2012.
2. A Convenção Brasil-França, objeto do Decreto 70.506/1972, dispõe que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis neste mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado por meio de um estabelecimento permanente aí situado.
- 3. O termo lucro da empresa estrangeira deve ser interpretado não como lucro real, mas como lucro operacional, como o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica, incluído, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.**
4. Parecer do MPF pelo conhecimento e provimento do recurso.
5. Recurso Especial da ALCATEL-LUCETN SUBMARINE NETWORKS S.A. provido para assegurar o direito da recorrente de não sofrer a retenção de imposto de renda sobre a remuneração por ela percebida, nos termos que dispõe a Convenção firmada entre a República Federativa do Brasil e o França (REsp. n. 1.618.897 / RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 19.05.2020).

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

# Superior Tribunal de Justiça

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

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

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

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

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

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

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis 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**

# *Superior Tribunal de Justiça*

**bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários.** Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.

11. Recurso especial não provido (REsp. n. 1.161.467 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 17.05.2012).

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

Dito de outra forma, a aplicação de ambos os precedentes citados sempre carece de ressalvas, posto que neles somente foi analisada e declarada a ilegalidade do Ato Declaratório Normativo COSIT Nº 1, de 05 de janeiro de 2000, não tendo sido examinada a questão à luz do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014, que revogou o entendimento anterior e alterou o enquadramento de tais verbas para "royalties" (art. 22, do modelo OCDE), "serviços profissionais independentes" (art. 14, do modelo OCDE) ou "lucro das empresas" (art. 7º, do modelo OCDE), a ser aferido conforme o disposto em cada tratado, em prestígio ao Princípio da Tributação Singular.

Sendo assim, reconhecidas as omissões perpetradas pelo Tribunal a quo ao não examinar vários argumentos relevantes para o deslinde da causa, a ilegalidade do Ato Declaratório Normativo COSIT Nº 1/2000 e o equívoco do Fisco Federal no enquadramento da hipótese no art. 22, "rendimentos não expressamente mencionados", do modelo de tratado da OCDE (art. 22, da convenção apensa ao Decreto n. 76.975/76), dada a situação fática e jurídica dos presentes autos, o retorno do processo à Corte de Origem se impõe.

Isto também porque o Poder Judiciário não pode se furtar a aplicar o direito à espécie e a análise fática ali realizada foi insuficiente para o deslinde da causa. Como de sabença geral, o art. 1.034, do CPC/2015 determina a devolução ao Superior Tribunal de Justiça da análise de todos os fundamentos necessários ao exame do capítulo impugnado pelo qual o recurso especial tenha sido conhecido. Do mesmo modo, o art. 10, do CPC/2015, impede que seja produzida decisão sem que se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar. Contudo, na instância

# *Superior Tribunal de Justiça*

especial não podem ser produzidas provas ou fixados novos pressupostos fáticos. Isto significa que diante de pressupostos fáticos insuficientes, uma vez aberta a instância, deve esta Corte retornar os autos à origem, sob pena de incorrer em inevitável erro de direito.

Veja-se que a Corte de Origem analisou apenas dois enquadramentos possíveis para tais verbas, quais sejam: **(a)** como "lucro das empresas", previsto no art. 7º, do modelo de tratado da OCDE (art. 7º, "1", da convenção apensa ao Decreto n. Decreto n. 76.975/76) e **(b)** como "rendimentos não expressamente mencionados", previsto no art. 22, do modelo de tratado da OCDE (art. 22, da convenção apensa ao Decreto n. Decreto n. 76.975/76). À toda evidência, a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça é pacífica quanto à não aplicação para o caso do art. 22 "rendimentos não expressamente mencionados", mas, como bem delineado pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 5/2014, 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 esse exame não prescinde da fixação de pressupostos fáticos relacionados à:

**(1º) 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

**(2º) a ausência de hibridismo** em relação à classificação dos rendimentos que possa levar à dupla não tributação internacional ou a finalidades não protegidas pelo tratado (se o enquadramento do rendimento é idêntico no país da fonte e no da residência).

Ante o exposto, reconheço a alegada violação ao art. 535, do CPC/1973 e DOU PROVIMENTO ao presente recurso especial para determinar o retorno dos autos à origem a fim de que sejam analisadas as questões propostas.

É como voto.

# Superior Tribunal de Justiça

## CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2018/0199869-0

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.759.081 / SP

Números Origem: 00034739220124036130 201261300034730 34739220124036130

PAUTA: 15/12/2020

JULGADO: 15/12/2020

### Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. SAMANTHA CHANTAL DOBROWOLSKI

Secretaria

Bela. VALÉRIA RODRIGUES SOARES

### AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

RECORRIDO : ENGECORPS ENGENHARIA S/A

ADVOGADO : CARLOS SOARES ANTUNES E OUTRO(S) - SP115828

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

### SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). MÔNICA LIMA, pela parte RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

### CERTIDÃO

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

"A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.