

**NOVO CAPÍTULO DA LONGA SAGA JUDICIAL SOBRE A TRIBUTAÇÃO
NA FONTE DE SERVIÇOS TÉCNICOS PRESTADOS POR NÃO-
RESIDENTES SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA**

*NEW CHAPTER OF THE LONG JUDICIAL SAGA REGARDING THE
WITHHOLDING INCOME TAX ON TECHNICAL SERVICES PROVIDED
BY NON-RESIDENTS WITHOUT TRANSFER OF TECHNOLOGY*

Marciano Seabra de Godoi*

Michel Barros Felippe Jabour**

RESUMO: O artigo analisa a já longa e sinuosa história processual da discussão sobre a tributação das remessas efetuadas por empresas brasileiras a prestadores de serviços técnicos sem transferência de tecnologia domiciliados em países com os quais o Brasil mantém convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda, com ênfase na recente decisão proferida pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Caso Engecorps (REsp 1.759.081). Confrontando o posicionamento adotado neste acórdão com os demais precedentes do STJ, o estudo conclui que, conquanto não tenha ocorrido, de momento, alteração do entendimento da Corte, houve significativa inovação no debate, representada pela inédita apreciação dos argumentos construídos pela Fazenda Nacional após o primeiro revés judicial do fisco (Caso Copesul), com efeitos práticos ainda incertos.

Palavras-chave: Tributação internacional. Convenções para evitar a dupla tributação. Serviços técnicos sem transferência de tecnologia. Imposto de renda retido na fonte.

Artigo recebido em 09/03/2021.

Artigo aceito em 13/01/2022.

* Professor de Direito Tributário e coordenador do Programa de Mestrado e Doutorado da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universidad Complutense de Madrid – Espanha, com estudos de pós-doutorado na Universidad Autónoma de Madrid – Espanha. E-mail: m.godoi@rolim.com.

** Mestrando em Direito Público na Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). E-mail: micheljabour@hotmail.com.

ABSTRACT: The article analyzes the already long and winding procedural history of the taxpayer's challenges to taxation of remittances, by Brazilian companies to residents in countries with which Brazil signed double taxation conventions, regarding technical services provided without transfer of technology, with emphasis on the recent decision issued by the Second Panel of the Superior Court of Justice (STJ) in the Engecorps case (REsp 1,759,081). Confronting the position adopted in this case with other precedents of the STJ, the study concludes that, although there was no change in the Court's understanding for the moment, there was significant innovation in the debate, represented by the unprecedented appreciation of the arguments constructed by the National Treasury after the first fiscal setback of the tax authorities (Copesul case), with practical effects still uncertain.

Keywords: International taxation. Double taxation conventions. Technical services. Withholding income tax.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O TEMA; 3. HISTÓRICO DA DISCUSSÃO; 4. O RESP 1.759.081 – O CASO ENGECORPS; 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS. 6. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

O ano de 2020 foi marcado pela pandemia causada pelo novo coronavírus. O distanciamento social se consagrou, nesse cenário, como uma das principais medidas de contenção da disseminação da COVID-19, sendo altamente recomendado pela Organização Mundial da Saúde (OMS) – embora sua efetiva adoção geral, por diversos motivos, tenha ocorrido em intensidade menor que a ideal, sobretudo no Brasil.

Se, por um lado, a diminuição da circulação de pessoas nas ruas não foi suficiente para evitar os quase 120 milhões de casos e as mais de 2,5 milhões de mortes pelo mundo¹, por outro, o incentivo ao confinamento foi responsável

¹ Conforme dados do Johns Hopkins University & Medicine Coronavirus Resource Center, disponível em <https://coronavirus.jhu.edu/map.html> (acesso em 07/03/2021).

por um aumento significativo no consumo de filmes e séries, sobretudo nas plataformas de *streaming*.²

Entre as séries de maior sucesso, há aquelas curtas, com apenas uma temporada e poucos episódios (a exemplo de *The Last Dance*); há outras com duração intermediária ou até longa, mas com um término definido (como, respectivamente, *Breaking Bad* e *Friends*); e há, ainda, as que vão se renovando no tempo e parecem que nunca chegarão a um final (o que acontece com *Grey's Anatomy* e *The Simpsons*).

No universo dos tributaristas, especialmente daqueles dedicados às questões práticas da tributação internacional, uma das “séries” de considerável audiência é a que será tratada no presente artigo – a que se ocupa da tributação da renda relativa à prestação transnacional de serviços técnicos sem transferência de tecnologia, no âmbito dos tratados internacionais assinados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda.

Contando com a Receita Federal do Brasil (RFB), os contribuintes e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) como protagonistas, o seriado ostenta roteiro que, embora iniciado, formalmente, em 2000 – com o Ato Declaratório Normativo (ADN) da Coordenação do Sistema de Tributação (Cosit) da RFB, de n. 1/2000 –, foi recentemente aditado, por meio do julgamento do Recurso Especial (REsp) 1.759.081 – o Caso Engecorps –, e aparenta estar longe do fim – apresentando-se, pois, como um exemplar do último tipo: os possivelmente intermináveis.

Isso porque, a princípio, os ministros da Segunda Turma do STJ, ao darem provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, teriam revisto o posicionamento da Corte, o qual, desde 2012, vinha considerando tais pagamentos como *lucros das empresas estrangeiras*, previstos, em geral, no art.

² Vide <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2020/10/15/audiencia-de-videos-online-dispara-para-especialista-e-o-futuro.htm> (acesso em 23/01/2021).

7º das convenções internacionais, não alcançados, assim, pela competência tributária brasileira, como país de fonte. Nada obstante, continua a inexistir decisão vinculante sobre o assunto, alimentando-se a cultura da litigiosidade e postergando-se, *sine dia*, a solução definitiva do problema.

O presente artigo não adentrará ao mérito da controvérsia. Tem como objeto, em verdade, o *iter processual* do REsp 1.759.081, por meio de uma metodologia de estudo de caso. Após considerações gerais sobre o tema, será retomado o histórico geral da discussão envolvendo a tributação de serviços técnicos no âmbito dos tratados celebrados pelo Brasil para, só então, proceder à análise do Caso Engecorps, comparando seu desfecho ao dos demais precedentes colegiados do STJ. Desse modo, espera-se, ao final, chegar a uma conclusão acerca da alteração (ou não) da jurisprudência do STJ, bem como à identificação de quais poderão ser os eventuais novos capítulos da trama.

2. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O TEMA

O propósito dos tratados para evitar a dupla tributação é, como o nome sugere, o de definir o campo de atuação tributária dos países nele envolvidos, como que delimitando as competências³, evitando problemas que invariavelmente ocorreriam “se ambos os países tributassem, indistintamente, as rendas auferidas por pessoas a eles vinculadas por elementos de conexão”⁴. É a prática pensada pelas nações para comunicar aos investidores privados a existência de critérios tributários claros e objetivos para avançar fronteiras com

³ ROTHMANN, Gerd W., Problemas de Qualificação na Aplicação das Convenções contra a Bitributação Internacional, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 76, p. 33–43, 2002, p. 35.

⁴ ROCHA, Sergio André, **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**, 2ª. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 30.

seu capital, ao mesmo tempo em que é resguardada a soberania dos Estados Contratantes, ainda que pela autocontenção.

O Brasil deu início à sua integração internacional, em matéria de atos dessa espécie, no ano de 1967, quando assinou, com o Japão, o acordo que veio a ser aprovado por meio do Decreto Legislativo nº 43/1967 e promulgado via Decreto nº 61.899/1967. De lá pra cá, foram mais 33 tratados, contando apenas os já internalizados e sem desconsiderar o já denunciado, firmado com a Alemanha.

A trajetória negocial brasileira pode ser descrita como *sui generis*, na medida em que, embora incorpore, como estrutura geral, o modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) – ainda que não seja membro de tal instituição –, também se vale de regras típicas dos tratados recomendados pela Organização das Nações Unidas (ONU). Ter em mente esse *mix* é relevante, na medida em que as duas entidades, conquanto ostentem convergência quanto à maioria dos pontos, partem de premissas diversas em relação ao papel dos países. As convenções “modelo OCDE” podem ser conceituadas, grosso modo, como destinadas a resguardar com maior zelo a competência do Estado de domicílio – o que tende a favorecer os países desenvolvidos, exportadores de capitais e tecnologias –, enquanto o “modelo ONU”, ao admitir mais hipóteses de tributação pela fonte dos pagamentos, tende a privilegiar os países em desenvolvimento, importadores de capitais e tecnologias⁵. Exemplo disso é o que ocorre com os *royalties*.

Falar de *royalties* tem lugar no presente artigo em razão de ser esse o enquadramento *atualmente* defendido pelo fisco brasileiro aos serviços técnicos sem transferência de tecnologia e sem apoio de um estabelecimento permanente

⁵ Cf. ROCHA, Sergio André, **Política Fiscal Internacional Brasileira**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

situado no Brasil, para justificar a incidência do imposto de fonte – argumento que, inclusive, veio a ser examinado pelo STJ, pela primeira vez, no REsp 1.759.081.

Como regra geral, a remessa ao exterior para fazer frente à contratação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia é considerada, pelo legislador brasileiro, como tributável na fonte, na circunstância dessa fonte ser domiciliada no Brasil, por força do art. 7º da Lei n. 9.779/1999 e do art. 765 do Decreto n. 9.580/2018. Trata-se, pois, do regime aplicável à operação quando a entidade recebedora dos recursos está situada em país não signatário de acordo para evitar a dupla tributação com o Brasil, já que, na existência de convenção da espécie, seja pelo que comanda o art. 98 do Código Tributário Nacional, seja pelo critério da especialidade, é ela quem regerá a tributação⁶.

No âmbito orientador, isto é, no que diz respeito aos modelos de convenção para evitar a dupla tributação, merece registro que, a despeito das já citadas divergências, tanto a OCDE quanto a ONU reputam os pagamentos referentes aos serviços técnicos sem transferência de tecnologia como abrangidos pela expressão “lucro das empresas”⁷, normalmente veiculada no art. 7º dos tratados. Todavia, o Brasil, de fato, possui uma política fiscal internacional própria, a qual “faz com que o artigo 7º da grande maioria dos tratados brasileiros tenha uma abrangência significativamente inferior ao artigo 7º do Modelo da ONU”⁸. Isso se dá pela inclusão, nas negociações, de cláusulas que ampliam (em

⁶ TORRES, Héleno Taveira, Aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação no caso dos rendimentos de serviços não técnicos prestados por não residentes, in: OLIVEIRA, Francisco Marconi de; GOMES, Marcus Lívio; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Orgs.), **Estudos Tributários do II Seminário CARF**, Brasília: CNI, 2017, p. 139; ROCHA, Sergio André, **Tributação Internacional**, São Paulo: Quartier Latin, 2013.

⁷ ROCHA, **Política Fiscal Internacional Brasileira**, Op. Cit., p. 97; ARNOLD, Brian J, The Taxation of Income from Services under Tax Treaties : Cleaning Up the Mess, **Bulletin for International Taxation**, v. 65, n. 2, 2010.

⁸ ROCHA, **Política Fiscal Internacional Brasileira**, Op. Cit., p. 98.

relação à lógica do Modelo OCDE) a competência tributária do país da fonte, como as que dizem respeito aos “serviços profissionais independentes” (art. 14) e à própria equiparação de serviços técnicos a *royalties* (inserida via Protocolos Adicionais) – as quais, por serem específicas, prevalecem frente à “regra geral” do art. 7º.

Atualmente, apenas os tratados celebrados com Áustria, Finlândia, França, Japão e Suécia não possuem essa “cláusula de equiparação”. Todos os demais, incluindo o com a Alemanha (não mais vigente, como dito), contam com dispositivo que amplia o conceito de *royalties*, embora as redações sejam ligeiramente diferentes entre eles. Essa equiparação, contudo, é bastante genérica: não há, nos Protocolos Adicionais ou mesmo no corpo dos tratados, qualquer explicação acerca do que viriam a ser tais serviços técnicos; inexiste, outrossim, referência direta à necessidade de que o serviço seja atrelado à transferência de tecnologia – o que acaba por gerar insegurança na aplicação do instrumento internacional, já que a talvez principal causa de bitributação, no âmbito do direito internacional, seja derivada daquilo que Gerd Rothmann⁹ chama de “problema da qualificação”, ou seja, a lacuna que se forma quando há confusão entre os conceitos utilizados pelos Estados que celebraram determinado tratado sobre os próprios termos desse acordo.

É bem verdade que o art. 3º do Tratados celebrados pelo Brasil, responsável por trazer as “Definições Gerais” sobre aplicação e interpretação dos mesmos, comanda a possibilidade de que cada um dos contratantes recorra à legislação interna para buscar o significado de expressão que não seja resolvida pelo próprio Tratado. É igualmente verídico, no entanto, que o mesmo dispositivo ressalva a abertura ao direito interno quando o “contexto” – outra expressão não

⁹ ROTHMANN, Gerd W., Problemas de Qualificação na Aplicação das Convenções contra a Bitributação Internacional, Op. Cit., p. 35.

delimitada – exija interpretação diferente, dando azo a discussões que, de fato, tendem ao infinito.

Na doutrina, não há unanimidade acerca da abrangência da equiparação. Embora parte dos autores se posicione no sentido de que tal norma apenas permitiria que serviços técnicos *com* transferência de tecnologia – ou acessórios a contratos que envolvam transferência de tecnologia – fossem tributados pela fonte¹⁰, outra parte considera que, em verdade, a ausência de menção à transferência de tecnologia é proposital, a denotar que ambas as espécies de serviços técnicos – *com e sem* transferência de tecnologia –, diante da previsão em protocolo, restariam equiparadas a *royalties*¹¹. Há, ainda, quem considere, numa divergência conceitual que leva ao mesmo resultado da primeira corrente, que todos os serviços técnicos são equiparados a *royalties*, mas que “serviços técnicos são aqueles acompanhados de transferência de tecnologia ou de know-how”.¹²

Nem mesmo entre os países estrangeiros parece haver consenso sobre o assunto. Se, de um lado, a Espanha, após tratativas com o Brasil¹³, teria aceitado que o Brasil tratasse todos os serviços técnicos, para fins tributários, como

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo, Brazil: The Qualification of Income Derived from Technical Services, in: LANG, Michael *et al* (Orgs.), **Tax Treaty Case Law around the globe - 2011**, Viena: Linde Verlag Wien, 2011, v. 70, p. 145–157; XAVIER, Alberto, O Imposto de Renda na Fonte e os Serviços Internacionais - Análise de um Caso de Equivocada Interpretação dos art. 7º e 21 dos Tratados, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 49, p. 7–17, 1999; ANDRADE, Leonardo Aguirra de, Caso Alcatel e a insegurança jurídica na tributação dos serviços técnicos, **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 7, p. 204–225, 2020.

¹¹ LAVEZ, Raphael Assef, A Retenção na Fonte na Importação de Serviços Técnicos: Questões não Resolvidas no Caso Copesul, **Revista Direito Tributário Atual**, n. 28, p. 295–315, 2012; ROTHMANN, Problemas de Qualificação na Aplicação das Convenções contra a Bitributação Internacional; DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza, A política brasileira de tributação dos serviços técnicos, **Revista Direito Tributário Atual**, n. 5, p. 44–66, 2019.

¹² TORRES, Aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação no caso dos rendimentos de serviços não técnicos prestados por não residentes, Op. Cit., p. 150.

¹³ LAVEZ, A Retenção na Fonte na Importação de Serviços Técnicos: Questões não Resolvidas no Caso Copesul, Op. Cit., p. 312; SCHOUERI, Brazil: The Qualification of Income Derived from Technical Services, Op. Cit., p. 152.

royalties, "independentemente de que, em si mesmos, suponham ou não transferência de tecnologia" (como descreve o Ato Declaratório Interpretativo nº 4/2006), por outro, a Alemanha, a despeito da existência de cláusula de equiparação no tratado celebrado com o Brasil, se opunha à tributação, pelo fisco brasileiro, na condição de fonte, sobre os serviços técnicos sem transferência de tecnologia – tendo sido esse, segundo alguns autores, um dos motivos para a denúncia do tratado, promovida pelo governo alemão.¹⁴.

Vê-se, portanto, que a solução da discussão depende, essencialmente, de respostas aos seguintes questionamentos: (i) o que são serviços técnicos, no âmbito do Direito Internacional Tributário?; e (ii) quais espécies de serviços técnicos – se é que existe mais de uma – estariam equiparadas a *royalties*, em razão de cláusulas contidas nos Protocolos Adicionais aos tratados brasileiros para evitar a dupla tributação?

Todavia, como se verá a seguir, tais respostas – sobretudo a primeira – são ainda inexistentes, pelo que o julgamento do REsp 1.759.081, no intuito de aclarar a discussão, pode ter contribuído para o incremento da judicialização dos tratados e, mais do que isso, tem o potencial de gerar efeitos perigosos sobre os processos já em curso.

3. HISTÓRICO DA DISCUSSÃO

No final da década de 1990, com a aceleração do processo de globalização e com os primeiros passos após a "década perdida", o Brasil deu início a um movimento de internacionalização de sua economia; juntamente com

¹⁴ SCHOUERI, Brazil: The Qualification of Income Derived from Technical Services, Op. Cit., p. 152; ROCHA, **Política Fiscal Internacional Brasileira**, Op. Cit., p. 158–159; FUCK, Luciano Felício, A Denúncia da Convenção Entre Brasil e Alemanha e os Métodos para Evitar a Dupla Tributação Internacional, **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 1, n. 2, p. 90–106, 2006.

a contratação de serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior vieram as dúvidas acerca da tributação de tais negócios jurídicos.¹⁵

Con quanto já ao final da década de 1990 tenham sido proferidas, pela RFB, manifestações e soluções de consulta descentralizadas – a exemplo do Parecer Cosit n. 58/99 –, é com o ADN Cosit nº 1/2000 que se uniformiza a posição do órgão fazendário sobre o tema – é ele o “episódio piloto”, que efetivamente foi ao ar. Pela relevância, vale a transcrição do ato:

O COORDENADOR-GERAL SUBSTITUTO DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF No 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista o disposto nas Convenções celebradas pelo Brasil para Eliminar a Dupla Tributação da Renda e respectivas portarias regulando sua aplicação, no art. 98 da Lei No 5.172, de 25 de outubro de 1966 e nos arts. 685, inciso II, alínea "a", e 997 do Decreto No 3.000, de 26 de março de 1999, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:

I - As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o art. 685, inciso II, alínea "a", do Decreto No 3.000, de 1999.

II - Nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados, e, consequentemente, são tributados na forma do item I, o que se dará também na hipótese de a convenção não contemplar esse artigo.

III - Para fins do disposto no item I deste ato, consideram-se contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia aqueles não sujeitos à averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e Banco Central do Brasil.

¹⁵ ROCHA, **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**, Op. Cit., p. 248.

Da posição expressida pela RFB nos mencionados atos, infere-se, que, à época, nem a própria autoridade fiscal brasileira reputava os protocolos adicionais amplos o suficiente para alcançar os serviços técnicos sem transferência de tecnologia, de modo que, em interpretação bastante questionável, sustenta a tributação sobre tais pagamentos na pretensa caracterização destes como “rendimentos não expressamente mencionados”.

Irresignados, os contribuintes procuraram socorro no Poder Judiciário, alegando, em síntese, que tais serviços – os técnicos, sem transferência de tecnologia – não teriam sido ignorados nas convenções modelo assinadas pelo Brasil; em verdade, estariam abarcados na dicção do art. 7º – lucros das empresas –, a qual deveria ser interpretada como relacionada ao lucro operacional das pessoas jurídicas estrangeiras (incluído, pois, o preço recebido pela prestação de serviços).

O questionamento então chegou ao Superior Tribunal de Justiça. No REsp 1.161.467 (Caso Copesul), que dizia respeito às convenções firmadas com Alemanha e Canadá, os ministros da Segunda Turma reconheceram o equívoco fiscal, em decisão, no que aqui interessa, assim ementada:

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.

[...]

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.

E o núcleo desta decisão esteve precisamente na premissa/afirmação de que os valores pagos pela prestação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia não se enquadravam nos “rendimentos não expressamente mencionados”, como sustentava o fisco federal, mas sim se encaixavam no “lucro das empresas”, conforme defendido pelos contribuintes.

Inobstante ambos os tratados (Alemanha e Canadá) serem dotados de cláusulas destinadas a equiparar serviços técnicos a *royalties*, essa discussão não foi levada, nestes termos, ao Poder Judiciário – motivando, já naquela época, a elaboração de artigos acadêmicos destinados às questões não resolvidas pelo STJ.¹⁶

Com a grande repercussão da derrota no Caso Copesul, as autoridades fiscais brasileiras se apressaram em revisar seu posicionamento. Entretanto, como se observa do Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) n. 2.363/2013 e do Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 5/14, não se tratou de

¹⁶ Vide, exemplificativamente: LAVEZ, Raphael Assef. A Retenção na Fonte na Importação de Serviços Técnicos: Questões não Resolvidas no Caso Copesul, Op. Cit..

mero ajuste ao que restou decidido pelo STJ – o que nem era, em verdade esperado, já que a decisão não era vinculante e fora proferida apenas por uma das duas Turmas especializadas em questões tributárias do Tribunal da Cidadania. A RFB, em especial, parece ter aproveitado o ensejo para reavaliar a matéria, modificando, substancialmente, sua posição formal: os serviços técnicos sem transferência de tecnologia deixaram de ser considerados como “não expressamente mencionados” para serem reputados como abrangidos pelas equiparações a *royalties*, apenas os pagamentos que não se enquadrassem em nenhuma das disposições especiais (*royalties* ou serviços profissionais independentes) poderiam, na visão fiscal, invocar o art. 7º dos Tratados para não se submeter à tributação na fonte no Brasil. Vale a leitura do ato:

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.

A RFB, ao que tudo indica, prendeu-se à leitura de que a veiculação genérica do termo “serviços técnicos” representaria a dispensabilidade da transferência de tecnologia para equiparação a *royalties* (nesse sentido os Protocolos estariam dando tratamento de *royalties* a algo que, em si mesmo, não consubstancia *royalties*). O fisco brasileiro não viu grandes problemas em admitir que errou ao editar o ADN n. 1/2000 – afinal, dizer que algo é “não expressamente mencionado” em um documento e, num segundo momento, declarar que, em verdade, esse algo estava realmente lá mencionado é, no mínimo, inusitado, especialmente tendo em vista que muitos desses tratados já estavam em vigor havia décadas, sem qualquer alteração de texto.

Em termos práticos, considerando que o “xadrez” judicial estava apenas começando, o que a RFB fez foi tentar se aproveitar das peculiaridades do sistema jurisdicional brasileiro – em especial das múltiplas possibilidades de rediscutir a matéria –, para, numa jogada digna de Beth Harmon, do The Queen’s Gambit, trocar um argumento ruim (o de que os serviços técnicos sem transferência de tecnologia seriam “rendimentos não expressamente mencionados”) por uma tese auspíciosa (a de que a transferência de tecnologia seria irrelevante quando da existência de cláusula de equiparação em Protocolo Adicional).

Ainda assim, os passos seguintes do Superior Tribunal de Justiça permaneceram calcados nas premissas do Caso Copesul. No final de 2015, ganhou notoriedade o julgamento do Caso Iberdrola (REsp 1.272.897), agora pela

Primeira Turma do STJ, envolvendo a Convenção Brasil-Espanha. Embora, como já visto, os países envolvidos em tal Tratado tenham chegado a um entendimento mútuo quanto à irrelevância da transferência de tecnologia para fins de equiparação a *royalties*, o processo em questão, por ter sido iniciado antes de tal ajuste, também foi apreciado com base na oposição ao ADI n. 1/2000, pelo que o desfecho, como não poderia deixar de ser, foi pela aplicação do art. 7º (lucro das empresas) aos pagamentos efetuados à pessoa jurídica domiciliada em território espanhol e, consequentemente, pela inexistência de imposto de renda devido, nessa operação, ao Brasil. Naquele momento, então, ambas as Turmas responsáveis por matérias tributárias do STJ ostentavam posicionamentos colegiados pelo enquadramento dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia como lucros das empresas, em casos nos quais os Tratados levados ao Poder Judiciário continham cláusula de equiparação mas que, por razões processuais – limites objetivos da lide –, não chegaram a ser avaliadas pelos julgadores – incentivando novos escritos acadêmicos com o mesmo viés já mencionado sobre o Caso Copesul: as questões não resolvidas no Caso Iberdrola.¹⁷

Tal compreensão foi replicada, ainda, de forma colegiada, no Caso Alcatel (REsp 1.618.897, julgado em 2020, pela Primeira Turma do STJ, envolvendo a Convenção Brasil-França, que não possui cláusula de equiparação a *royalties*) – o qual igualmente, foi objeto de estudo no qual os autores registram os diversos fios soltos nesse emaranhado tributário, considerando, sobretudo a vinculação do caso ainda ao ADN n. 1/2000 e o lento caminhar das discussões.¹⁸

¹⁷ Vide CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Qualification of Services Under Double Tax Treaties in Brazil: Open Issues After Iberdrola Case. *Intertax*, v. 45, n. 1, p. 54–66, 2017.

¹⁸ Vide ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Caso Alcatel e a insegurança jurídica na tributação dos serviços técnicos, Op. Cit..

Em que pese a inquietude doutrinária que, por diversas vezes, registrou a incapacidade do precedente firmado no Caso Copesul (e de seus sucessores Iberdrola e Alcatel) para colocar fim à discussão, começaram a surgir, especialmente entre os integrantes da Primeira Turma, decisões monocráticas de mérito, reproduzindo o entendimento de que os serviços técnicos sem transferência de tecnologia deveriam ser tratados como lucros das empresas. Destacam-se, exemplificativamente, manifestações do ministro Sérgio Kukina (REsp 1.762.749, julgado em 2019, envolvendo as Convenções Brasil-Itália, Brasil-Noruega, Brasil-Bélgica, Brasil-China, Brasil-Hungria e Brasil-Argentina, que possuem cláusulas de equiparação a *royalties*), da ministra Regina Helena Costa (REsp 1.890.708, julgado em 2020, envolvendo a Convenção Brasil-Peru, que possui cláusula de equiparação a *royalties*), do ministro Benedito Gonçalves (REsp 1.852.636, julgado em 2020, envolvendo a Convenção Brasil-Bélgica, que possui cláusula de equiparação a *royalties*) e do ministro Napoleão Nunes Maia Filho (REsp 1.858.788, julgado em 2020, envolvendo a Convenção Brasil-Itália, que possui cláusula de equiparação a *royalties*). E o provimento (ou não provimento) monocrático de Recurso Especial tem – ou, ao menos, deveria ter – enorme significado, na medida em que, de acordo com o Regimento Interno do STJ (art. 34, inciso XVIII, alínea ‘c’), admite-se a reforma do acordão recorrido, pelo relator, apenas se tal acórdão contrariar tese fixada em julgamento de recurso repetitivo ou de repercussão geral, entendimento firmado em incidente de assunção de competência, súmula do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça ou, ainda, for desalinhado à jurisprudência dominante acerca do tema.

Ora, se se tratasse de processos cuja discussão fosse circunscrita ao ADN n. 1/2000, tais juízos monocráticos seriam absolutamente compreensíveis. Entretanto, com exceção da decisão proferida pela ministra Regina Helena Costa, todos os outros litígios foram iniciados após a edição do ADI n. 5/14, ou seja, já

enfrentando o novo argumento fiscal pela tributação em terras brasileiras – sem que tal peculiaridade seja sequer mencionada nas decisões citadas. Não por acaso, neles resta pendente o julgamento de Agravos Internos, interpostos pela Fazenda Nacional, nos quais pretende-se, em suma, demonstrar ser necessário que o STJ promova *distinguishing* em relação ao Caso Copesul, já que a argumentação baseada no Protocolo Adicional e na equiparação de serviços técnicos a *royalties* teria sido trazida, pelos procuradores da Fazenda, desde as instâncias ordinárias – é dizer: podemos estar diante de spoiler de novos episódios da série. Deixando de lado a tentativa de antecipar o futuro, é hora de, enfim, adentrar ao Caso Engecorps.

4. O RESP 1.759.081 – O CASO ENGECORPS.

A Engecorps – Corpo de Engenheiros e Consultores S/A, pessoa jurídica domiciliada no Brasil, impetrou, no ano de 2012, mandado de segurança que foi distribuído à 2^a Vara da Subseção Judiciária de Osasco/SP, por meio do qual objetivava se ver desincumbida da obrigação de recolher o IRRF incidente sobre as remessas efetuadas à Espanha como contraprestação a serviços de “coordenação e gestão”, de “elaboração de estudos” de engenharia e de “serviços de engenharia”.

Confrontando a validade do já mencionado ADI n. 4/2006, fia-se na ideia de que o conceito de *royalties* não deve ser desconsiderado para fins de interpretação de sua ampliação, argumentando que a Convenção Modelo da OCDE, a qual teria servido de base para os Tratados celebrados pelo Brasil, excluiria os serviços técnicos sem transferência de tecnologia do conceito de *royalties*, apenas aqueles serviços que guardassem relação com as hipóteses de pagamento de *royalties* a ele poderiam ser equiparados.

A liminar requerida foi deferida, chegando a apontar a não subsunção dos pagamentos a cláusulas específicas do Tratado – como a de *royalties* e a de rendimentos não expressamente mencionados – sem, contudo, discorrer sobre a cláusula de equiparação, contida no Protocolo Adicional da Convenção Brasil-Espanha e interpretada no ADI n. 4/2006. Outrossim, cita-se, como precedente favorável, decisão do Tribunal Regional Federal da 3^a Região (TRF-3) que havia analisado a Convenção Brasil-Suécia – a qual, na linha do que adiantado, é das poucas que não inclui os serviços técnicos no conceito de *royalties*.

Nas informações prestadas pela autoridade coatora, nada é alegado acerca do Protocolo Adicional; o representante da RFB invoca apenas o ADN n. 1/2000 para sustentar que os pagamentos em discussão não seriam lucros das empresas por configurarem “rendimentos não expressamente mencionados”.

Sem surpresa, então, a sentença basicamente reproduziu os fundamentos perfilados quando da concessão da liminar, ratificando-a e concedendo a segurança.

É somente no recurso de apelação interposto pela Fazenda Nacional que surge a construção fiscal no sentido de que, no caso, deveria ser levado em consideração o que prevê o Protocolo Adicional ao Tratado. Na ocasião, fora aduzido que a existência de protocolo afastaria a aplicação da Convenção Modelo da OCDE, de modo que “havendo postura interpretativa expressa em ‘protocolo’, quaisquer ‘serviços técnicos’ ou ‘de prestação de assistência técnica’ já acarretariam pagamento via royaltie” (sic). Em acréscimo e de forma subsidiária, são expostos argumentos de que, como não haveria uma definição internacional padrão de lucros, dever-se-ia recorrer à legislação interna para conceituá-lo, o que também impediria a classificação dos pagamentos em questão como lucros das empresas espanholas – pelo que seria válido o ADN n. 1/00, recaindo, sobre tais valores, a pecha de rendimentos não expressamente mencionados. É aduzido,

ainda, que a tributação brasileira não traria prejuízos, na medida em que os valores pagos no Brasil poderiam ser compensados quando de eventual cobrança praticada pelo fisco espanhol.

Em sede de contrarrazões, o enquadramento como *royalties* é combatido, pelo contribuinte, por menções ao direito interno, no sentido de que, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, o conceito de *royalties* seria vinculado à exploração de obra intelectual ou imaterial. Assim, reitera o que já havia exposto na petição inicial, defendendo que apenas os serviços conexos a uma obrigação de pagar *royalties* estariam abarcados pela equiparação contida no Protocolo Adicional.

Antes do recurso fazendário ser apreciado, o contribuinte atravessou petição solicitando a juntada, aos autos, do Parecer PGFN n. 2.363/2013, o qual recomendava a revisão do ADN n. 1/2000 e, em sua visão, corroboraria os argumentos pela não incidência do IRRF. Entretanto, como já narrado, referido Parecer deu subsídios para a edição do ADI n. 5/2014, que justamente prega a ampla equiparação dos serviços técnicos a *royalties*.

A Terceira Turma do TRF-3, designada para o julgamento da apelação e da remessa oficial, em decisão unânime, negou provimento ao recurso, mantendo a sentença favorável ao contribuinte. Quase que apenas citando precedentes judiciais – isto é, sem discorrer profundamente com fundamentos próprios –, conclui que a tributação incidente sobre “o rendimento auferido com a prestação de serviço” é, pelo Tratado, deslocada para o “Estado de prestação”, não cabendo, portanto, ao Brasil.

A omissão acerca da alegação fazendária de equiparação dos pagamentos a *royalties* foi destacada em sede de Embargos de Declaração, os quais, no entanto, foram rejeitados genericamente, por, na visão dos

desembargadores, não ter sido constatada omissão, contradição ou obscuridade a justificar o manejo do instrumento recursal.

Sobreveio, finalmente, o Recurso Especial fazendário. Como argumento principal, foi sustentada a violação ao art. 535 do Código de Processo Civil (CPC) de 1973, que guarda correspondência com o art. 1.022 da Lei Processual vigente (Lei n. 13.105/15), já que, como visto, o Tribunal recorrido, de fato, deixara de apreciar, especificamente, o tema afeto à equiparação dos serviços técnicos a *royalties*.

Os representantes da Fazenda Nacional defendiam, em complementação, a reforma do acórdão recorrido, por violação ao art. 12 da Convenção Brasil-Espanha. Em sua construção, afirmavam ter restado incontroversa a contratação de serviços técnicos e que a ocorrência ou não de transferência de tecnologia seria irrelevante, diante da equiparação promovida pelo Protocolo Adicional. Havendo, pois, previsão específica para tais serviços, não ser-lhes-ia aplicável o art. 7º, que teria natureza residual, segundo os comentários da OCDE à convenção modelo. Ainda segundo os procuradores, a intenção das entidades nacionais foi, de forma deliberada, a de alargar o conceito de *royalties*, de modo a abarcar os serviços técnicos.

É até intrigante a explicação dada pelos procuradores fazendários ao ADN n. 1/2000: de acordo com o que veiculado na peça recursal, tal ato somente seria aplicável aos tratados nos quais não há cláusula equiparatória, isto é, naqueles firmados com França, Áustria, Finlândia, Japão e Suécia. Contudo, como já visto, a aplicação do ADN n. 1/2000, aos olhos da RFB, nunca fora adstrita aos países mencionados, ostentando, ao contrário, aplicabilidade ampla. Aliás, nas próprias informações prestadas pela autoridade coatora do próprio Caso Engecorps, foi o ADN n. 1/2000 o ato indicado como capaz de justificar a tributação pelo fisco brasileiro.

Um terceiro e último núcleo argumentativo é identificado no recurso especial em questão: a alegada possibilidade de compensação, na Espanha, dos valores pagos a título de IRRF no Brasil. Tecendo breves considerações sobre o conceito de *tax sparing*, a Fazenda Nacional estrutura o raciocínio de que não haveria pluritributação, em razão do que dispõe o artigo destinado a regular os “métodos para eliminar a dupla tributação” – correspondente ao art. 23 da Convenção Brasil-Espanha. Isto é, defende, em resumo, que todo e qualquer imposto de renda retido no Brasil seria dedutível na Espanha, e vice-versa.

Em sede de contrarrazões ao recurso especial, o contribuinte, para além de questões formais, expõe sua compreensão de que a decisão do TRF-3 deveria ser mantida, primeiro, por não ter ocorrido omissão no acórdão, já que toda a legislação teria sido analisada pela turma julgadora; e, segundo, por não se verificar qualquer violação ao art. 12 da Convenção Brasil-Espanha, dado que os desembargadores apenas divergiram exegeticamente da Fazenda.

Nos aspectos mais afetos à questão meritória, o contribuinte recorrido inicia sua oposição questionando a afirmação fazendária de que os países pactuaram o alargamento do conceito de *royalties* a ponto de alcançar os serviços técnicos, com ou sem transferência de tecnologia. Vale-se da definição de *royalties* do direito interno brasileiro, transcrevendo os arts. 52 e 53 do Decreto n. 3.000/99, o então vigente Regulamento do Imposto de Renda (RIR) – que guardam correspondência com os arts. 44 e 45 do Decreto nº 9.580/2018, atual RIR –, para sustentar que a equiparação não teria razão de ser, nem mesmo com base no Tratado.

Retomando os comentários da OCDE e citando entendimentos doutrinários, acusa o fisco de tentar “amoldar” o tratado internacional ao conceito interno de lucro, o qual seria menos amplo que o idealizado no art. 7º das convenções. Com isso, tenta traçar um paralelo entre a discussão e o Caso

Copesul, invocando o Parecer PGFN n. 2.363/2013 para aduzir que até mesmo a Fazenda teria concordado que os “lucros das empresas” corresponderiam ao resultado operacional da pessoa jurídica.

O Recurso Especial foi, então, distribuído para a Segunda Turma do STJ – a mesma que, em 2012, analisara o Caso Copesul. Naquela oportunidade, participaram do julgamento os ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Cesar Asfor Rocha. Destes, permaneciam na Segunda Turma, quando do Caso Engecorps, apenas Mauro Campbell Marques e Herman Benjamin, acompanhados da ministra Assusete Magalhães e dos ministros Francisco Falcão e Og Fernandes. Em que pese a significativa mudança na composição do órgão, a relatoria coube a um dos dois ministros que participaram da análise do Caso Copesul: Mauro Campbell Marques – o qual, adianta-se, foi acompanhado por todos os demais.

Logo no início de seu voto, Campbell Marques antecipa sua conclusão de que houve omissão no acórdão do TRF-3, omissão essa que consistiria na ausência de manifestação acerca da natureza residual do art. 7º da Convenção Brasil-Espanha. Para o ministro, seria necessário que o tribunal recorrido escrutinasse o possível enquadramento dos pagamentos em dispositivos específicos que permitissem a retenção pelo Brasil, na condição de fonte, quais sejam, nomeadamente, aqueles que tratam dos *royalties* (art. 12) e dos serviços profissionais independentes (art. 14). Não se pode dizer que, nesse ponto, há alguma alteração no posicionamento do STJ, na medida em que tal argumento nunca chegou a ser afastado; há, lado outro, ineditismo ou mesmo inovação.

O mesmo pode ser dito quanto às considerações meritórias expostas no acórdão. Alterando-se propositalmente a ordem das ideias do voto, chama-se a atenção, inicialmente, para a ressalva apostada sobre os precedentes daquela Corte:

Dito de outra forma, a aplicação de ambos os precedentes citados [Casos Alcatel e Copesul] 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.

Conquanto não tenhamos precedente vinculante ou coisa do tipo sobre o tema, trata-se, pois, de nítido exemplo de *distinguishing* – textualmente reconhecida como fenômeno processual pelo CPC/2015, vide arts. 1.037, §§ 9º e 12. Em outras palavras, a Segunda Turma se recusou a replicar os precedentes do STJ, por compreender que, entre os casos apreciados e o em análise, verificam-se diferenças substanciais. Uma delas é objeto de registro expresso: para os ministros, os "serviços de engenharia" são "serviços profissionais independentes", tornando incontroversa a prerrogativa brasileira de tributar, na fonte, os pagamentos a tal título, em atenção ao citado art. 14. Nada obstante, são feitas considerações técnicas acerca dos *royalties* – e é isso que mais nos interessa, no presente artigo.

Tomando o exemplo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) instituída pela Lei n. 10.168/2000 – popularmente conhecida como "CIDE-*Royalties*" –, menciona que o STJ já firmou posição de que, havendo ou não transferência de tecnologia, os pagamentos por licenças relativas a programas de computador são considerados, para fins tributários, *royalties*¹⁹.

¹⁹ À época dos fatos discutidos nos precedentes mencionados no voto condutor (REsp 1.642.249, iniciado em 2005 e REsp 1.650.115, iniciado em 2003), a Lei n. 10.168/2000 não havia sido alterada pela Lei n. 11.452/2007, a qual incluiu, no art. 2º, o § 1º-A, comandando a não incidência da CIDE-*royalties* sobre “a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou

Prossegue, afirmando que, para fins da CIDE-*Royalties*, não se exige a "absorção de tecnologia", mas o mero "fornecimento de tecnologia". Daí, conclui-se que essa "conceituação de '*royalties*' [da CIDE-*Royalties*] é em tudo compatível com o disposto na definição dada pelo art. 12, "3", do modelo de tratado da OCDE" e, para além, afirma-se que, no âmbito dos tratados que contenham cláusula de equiparação, "haver ou não transferência de tecnologia é desinfluente para a aferição da norma tributária aplicável, já que irrelevante para a conceituação de "*royalties*".

Outrossim, incorporando pontos trazidos no recurso especial fazendário, o voto se ocupa dos mecanismos da *tax sparing*, em especial do método da imputação ordinária e do método do crédito presumido. Após formulações gerais sobre cada um deles, acaba por, na falta de outro nome para tanto, criar requisito para a dispensa de tributação na fonte, qual seja a inocorrência de *hibridismo* – o que é feito com referência à Ação n. 2 do *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), publicado pela OCDE. Por *hibridismo* entendeu-se, no acórdão, o ato pelo qual o contribuinte, valendo-se de incongruências entre as interpretações de cada uma das partes do tratado, acaba "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" – algo próximo da chamada "dupla não-tributação", de fato tão indesejada quanto a dupla tributação. Sobre esse ponto, assim conclui o ministro Campbell Marques:

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

distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia".

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.

Firme em tais premissas, foi dado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, anulando-se o acórdão do TRF-3 e devolvendo-se os autos à origem para novo julgamento, no qual deverão ser levadas em consideração:

(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).

É digno de nota que a devolução à origem foi assentada na compreensão de que houve, efetivamente, omissão por parte do TRF-3 e que essa omissão não poderia ser sanada em sede de recurso especial, uma vez que envolveria o escrutínio de cláusulas contratuais – buscando seu correto enquadramento nos artigos da Convenção Brasil-Espanha –, situação vedada pelas Súmulas n. 5 e n. 7 do STJ.

Embora não seja o propósito do presente artigo avaliar a qualidade ou a correção dos fundamentos adotados pela Segunda Turma do STJ, algumas ponderações precisam ser feitas, ao menos como ponto de partida para estudos mais aprofundados sobre cada uma delas. É dizer, sem confirmar ou infirmar as

premissas expostas pelo ministro Campbell Marques, ainda existem pontos capazes de gerar intenso debate.

Em primeiro lugar, há diversas reflexões deduzidas por contribuintes, em especial no âmbito doutrinário, que não foram levadas ao STJ e poderiam conduzir a conclusões diversas. Poder-se-ia citar, exemplificativamente, a linha de raciocínio defendida por Alberto Xavier, que, para além de se posicionar pela inconstitucionalidade do ADI n. 5/2014, sustenta inexistir, nos próprios tratados, autorização para tributação dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia, já que o uso da expressão “inclui”, pelos protocolos adicionais, significaria que os “serviços técnicos e de assistência técnica não são realidades ou conceitos independentes ou autônomos, mas sim elementos de um conceito mais amplo de que fazem parte”, pelo que apenas quando configurarem “meios ou instrumentos de transmissão de tecnologia” seria factível atribuir-lhes o mesmo regime tributário que o dos *royalties*²⁰.

Outrossim, não se define, no acórdão do Caso Engecorps, o que, de fato, é um *serviço técnico* – ponto que parece ser central e até mesmo prévio à discussão sobre a extensão do protocolo adicional. Inclusive, apronta-se como questão de direito que, dada a multiplicidade de recursos sobre o mesmo tópico, poderia até mesmo ensejar a afetação do tema à sistemática dos recursos repetitivos, na forma do art. 1.036 do CPC/15. Seria bastante proveitoso extirpar toda a insegurança jurídica que, há muito tempo, orbita a contratação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia – embora saibamos que nem sempre decisões nesse formato geram efeitos tão positivos, vide o REsp 1.221.170, o qual, conquanto tenha sido definidor do conceito de insumos, para fins de apropriação de créditos da não cumulatividade da contribuição para PIS e da COFINS,

²⁰ XAVIER, Alberto, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, 8^a ed. atu. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 657–669.

representou apenas o ponto de partida para uma série de contendas administrativas e judiciais.

Por fim, há a questão do *híbridismo* que, da forma como construída no acórdão, acaba por se tornar um novo critério para aferição de competência – capaz até mesmo de gerar ônus desproporcionais para as partes envolvidas, notadamente quando é a empresa brasileira que provoca o judiciário buscando se ver desobrigada da retenção do tributo. Afinal, se no processo, como visto, sequer se discutiu, nas instâncias ordinárias, qual seria o tratamento dado pela Espanha a tais valores, como seria possível trazê-lo como critério definidor agora? E nos novos processos? Quais seriam os meios aptos e admissíveis para que um contribuinte brasileiro comprove o tratamento tributário dado por outro país ao tema? São questões que, certamente, desaguarão novamente no judiciário – com o agravante de que, prevalecendo a compreensão já adiantada pelo ministro Campbell Marques de que se trataria de matéria fática, poderão não ser apreciadas pelo STJ, ficando a cargo dos Tribunais Regionais Federais.

Se, por um lado, nem mesmo a RFB parece se preocupar tanto com situações potencialmente indesejadas, que gerem um benefício exacerbado ao contribuinte – vide a Solução de Consulta Cosit n. 82/2019, tratando de situação no sentido inverso à do caso Engecorps (isto é, a consultente era pessoa jurídica domiciliada no Brasil e recebeu por serviços técnicos equiparados a *royalties*, prestados a pessoa jurídica domiciliada na Espanha), foi consignado que a recebedora dos *royalties* teria direito ao crédito fictício previsto no Convenção “ainda que não haja qualquer imposto efetivamente pago naquele país”, isto é, para além de, no caso, a Espanha não ter considerado que os serviços técnicos equiparados “à brasileira” fossem tributados pela fonte, a RFB admite, expressamente, que a pessoa jurídica que não teve qualquer valor retido pela fonte também não é obrigada a recolher um centavo ao tesouro nacional –, por

outro, não parece tão óbvio assim que os países estrangeiros aceitarão deduções no imposto de renda a eles devido quando julgarem que a retenção na fonte foi praticada de forma indevida.²¹

5. CONCLUSÕES

O cotejo histórico da discussão seguido da leitura atenta do acórdão do Caso Engecorps revela que, de momento, não há alteração no posicionamento da Segunda Turma do STJ, isto é, não houve revisão das premissas fixadas no caso Copesul – e reproduzidas, pela Primeira Turma, nos casos Iberdrola e Alcatel. A questão é que, por algum tempo, passou desapercebido – não pela doutrina – o fato de que, antes do Caso Engecorps, avaliou-se, tão somente, o enquadramento dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia como “rendimentos não expressamente mencionados” ou como “lucro das empresas”, nos termos em que delimitada a discussão pelo ADN n. 1/2000.

Há, lado outro, ineditismo e inovação no julgamento do Caso Engecorps, dado que os ministros do STJ, pela primeira vez, analisaram os novos argumentos da União para o reconhecimento de sua competência tributária sobre as fontes pagadoras de serviços técnicos sem transferência de tecnologia domiciliadas no Brasil. Na prática, então, pode-se dizer que a Segunda Turma do STJ continua rejeitando a validade do ADN n. 1/2000, mas, aparentemente, reputou correto o ADI n. 5/2014, instando o TRF-3 a examinar o tema sob esse foco. Mais que isso, trouxe novo elemento de conexão atraente da competência brasileira: a existência de *híbridismo* – ou de descasamentos híbridos (Ação n. 2 do Projeto BEPS).

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo, A Prestação de Serviços Técnicos e Assistência Técnica no Acordo de Bitributação Brasil-Alemanha, **Brasil-Alemanha em Revista**, v. 6, n. 6, p. 60–63, 2001.

O REsp 1.759.081, no entanto, nem de longe representa o encerramento das discussões. É, no máximo, um *season finale*, já que seus fundamentos não estão livres de questionamentos e suas conclusões deixam “fios soltos”, o que, somado à pendência de manifestação atualizada da Primeira Turma do STJ, garante novos episódios desse seriado – até mesmo, quem sabe, sob a sistemática de recursos repetitivos, permitindo um debate mais aprofundado sobre uma questão que tem se mostrado tão controversa.

6. REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Caso Alcatel e a insegurança jurídica na tributação dos serviços técnicos. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 7, p. 204–225, 2020.
- ARNOLD, Brian J. The Taxation of Income from Services under Tax Treaties : Cleaning Up the Mess. **Bulletin for International Taxation**, v. 65, n. 2, 2010.
- DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. A política brasileira de tributação dos serviços técnicos. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 5, p. 44–66, 2019.
- FUCK, Luciano Felício. A Denúncia da Convenção Entre Brasil e Alemanha e os Métodos para Evitar a Dupla Tributação Internacional. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 1, n. 2, p. 90–106, 2006.
- LAVEZ, Raphael Assef. A Retenção na Fonte na Importação de Serviços Técnicos: Questões não Resolvidas no Caso Copesul. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 28, p. 295–315, 2012.
- ROCHA, Sergio André. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**. 2^a. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- ROCHA, Sergio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROTHMANN, Gerd W. Problemas de Qualificação na Aplicação das Convenções contra a Bitributação Internacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 76, p. 33–43, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. A Prestação de Serviços Técnicos e Assistência Técnica no Acordo de Bitributação Brasil-Alemanha. **Brasil-Alemanha em Revista**, v. 6, n. 6, p. 60–63, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Brazil: The Qualification of Income Derived from Technical Services. /in: LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; et al/ (Orgs.). **Tax Treaty Case Law around the globe - 2011**. Viena: Linde Verlag Wien, 2011, v. 70, p. 145–157.

TORRES, Héleno Taveira. Aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação no caso dos rendimentos de serviços não técnicos prestados por não residentes. /in: OLIVEIRA, Francisco Marconi de; GOMES, Marcus Lívio; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Orgs.). **Estudos Tributários do II Seminário CARF**. Brasília: CNI, 2017, p. 129–157.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8^a ed. atu. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

XAVIER, Alberto. O Imposto de Renda na Fonte e os Serviços Internacionais - Análise de um Caso de Equivocada Interpretação dos art. 7º e 21 dos Tratados. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 49, p. 7–17, 1999.