

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

Jorge Ricardo da Silva Júnior

**OS SERVIÇOS TÉCNICOS SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA NOS
ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO CELEBRADOS PELO BRASIL: DEFINIÇÃO E
ENQUADRAMENTO**

Porto Alegre

2023

Jorge Ricardo da Silva Júnior

**OS SERVIÇOS TÉCNICOS SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA NOS
ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO CELEBRADOS PELO BRASIL: DEFINIÇÃO E
ENQUADRAMENTO**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Arthur Maria Ferreira Neto.

Porto Alegre

2023

CIP - Catalogação na Publicação

da Silva Júnior, Jorge Ricardo

Os serviços técnicos sem transferência de tecnologia nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil: definição e enquadramento / Jorge Ricardo da Silva Júnior. -- 2023.

99 f.

Orientador: Arthur Maria Ferreira Neto.

Trabalho de conclusão de curso (Graduação) -- Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito, Curso de Ciências Jurídicas e Sociais, Porto Alegre, BR-RS, 2023.

1. serviços técnicos sem transferência de tecnologia. 2. acordos de bitributação. 3. dupla tributação internacional. 4. imposto de renda retido na fonte. I. Ferreira Neto, Arthur Maria, orient. II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da UFRGS com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

Jorge Ricardo da Silva Júnior

**OS SERVIÇOS TÉCNICOS SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA NOS
ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO CELEBRADOS PELO BRASIL: DEFINIÇÃO E
ENQUADRAMENTO**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Arthur Maria Ferreira Neto.

Aprovado em: 05/04/2023

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Arthur Maria Ferreira Neto
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Cassiano Menke
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Sérgio André Rocha
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, Cláudia e Jorge Ricardo, e aos meus irmãos, Andressa e Leonardo pelo amor e carinho incondicionais.

A todos os meus demais familiares pelo incentivo permanente e por sempre estarem presentes, independentemente da localização.

Aos meus amigos e colegas de turma, Alexandre Paz, Enrico Barros, Fernanda Morais, Gabriel Heineck, Guilherme Abreu, Juan Sanchez, Leonardo Peres e Luca Contesini, pela parceria e apoio de sempre.

Aos amigos da faculdade e da atlética (A.A.A.D – UFRGS), em especial, à Amanda Alves, Arthur Kallyl, Cintia Lagemann, Filipe Stein, Gabriel Gabbardo, Luciano Carlucci, Luiz Fernando Pavan, Natalia Ceni e Plínio Brasil.

Aos amigos que o Direito Tributário me deu. Embora sejam muitos, agradeço especialmente à Ana Leal, Bruno Guimarães, Bruno Rebouças, Bolivar Vargas, Edmar Andrade, João Barros, Jonas Nunes, Paula Becker, Pedro Anan e Victória Nadal.

A todos os demais amigos que fazem parte da minha jornada.

Aos professores e tributaristas que influenciaram ou auxiliaram a elaboração desse trabalho com o envio de bibliografias, reflexões e debates sobre o tema, Guilherme Galdino, Heron Charneski, João Felix Nogueira, Paulo César Teixeira Duarte Filho, Sérgio André Rocha, Ramon Tomazela e Tiago Coster.

Ao Prof. Arthur Maria Ferreira Neto, pela orientação e auxílio neste trabalho.

Por fim, aos meus amigos e colegas do Charneski Advogados, pelo apoio, convivência e companheirismo.

RESUMO

O tratamento atribuído aos serviços técnicos sem transferência de tecnologia, nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, tem sido objeto de relevantes discussões na doutrina tributária brasileira. Tais discussões estão baseadas, principalmente, nas divergências acerca da definição desses serviços e no seu enquadramento nos acordos de bitributação, aspectos que são fundamentais para definir a tributação por meio do Imposto de Renda Retido na Fonte das remessas ao exterior para pagamento desses serviços. Nesse contexto, o presente trabalho tem como objetivo analisar, com base na doutrina, na legislação tributária e nos acordos de bitributação, a definição de “serviços técnicos sem transferência de tecnologia” e o debate envolvendo o seu enquadramento nos acordos brasileiros, a fim de verificar se o atual tratamento atribuído a esses serviços é ou não adequado. A principal controvérsia sobre o tema corresponde ao alcance da equiparação de serviços técnicos a *royalties* (ou conceito estendido de *royalties*), que consta nos protocolos da maior parte dos acordos celebrados pelo Brasil. Assim, o ponto central do debate é se esta equiparação alcança qualquer tipo de serviço técnico ou apenas aqueles que estão ligados a um contrato de transferência de tecnologia. Conforme se verá, a partir da análise da doutrina e da interpretação autônoma dos acordos de bitributação, a equiparação pode alcançar os serviços técnicos independentemente de sua vinculação a um contrato de transferência de tecnologia, entendimento que é atualmente defendida pela Receita Federal do Brasil e por parte da doutrina.

Palavras-chave: serviços técnicos sem transferência de tecnologia; acordos de bitributação; dupla tributação internacional; imposto de renda retido na fonte.

ABSTRACT

The treatment attributed to technical services without technology transfer, in the double tax treaties entered into by Brazil, has been the subject of relevant discussions in the Brazilian tax doctrine. Such discussions are mainly based on the definition of these services and their classification in the double tax treaties, aspects that are fundamental to define the taxation through Withholding Income Tax on remittances abroad to pay for these services. In this context, this paper aims to analyze, based on doctrine, tax legislation and double tax treaties, the definition of "technical services without technology transfer" and the debate involving their classification in Brazilian treaties, in order to verify whether the current treatment assigned to these services is appropriate or not. The main controversy on the subject corresponds to the scope of the equation of technical services to royalties (or the extended concept of royalties), which is included in the protocols of most of the treaties entered into by Brazil. Thus, the central point of the debate is whether this equation reaches any type of technical service or only those that are linked to a technology transfer agreement. As we will see, based on the analysis of the doctrine and the autonomous interpretation of the double tax treaties, the equalization may reach technical services regardless of its link to a technology transfer agreement, understanding that is currently defended by the Brazilian IRS and by part of the doctrine.

Keywords: technical services without technology transfer; double tax treaties; international double taxation; withholding income tax.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADN 01/2000	Ato Declaratório Normativo COSIT nº 01/2000
ADI 05/2014	Ato Declaratório Interpretativo da Receita Federal do Brasil nº 05/2014
Art., Arts.	Artigo, Artigos
CM-OCDE	Convenção Modelo da OCDE
CM-ONU	Convenção Modelo da ONU
COSIT	Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
IN 1.455/2014	Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.455/2014
IN 252/2002	Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 252/2002
INPI	Instituto Nacional de Propriedade Industrial
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR/99	Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto 3000/1999)
RIR/18	Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (Decreto 9.580/2018)
SC-COSIT	Soluções de Consulta da COSIT
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF4	Tribunal Regional Federal da 4ª Região

SUMÁRIO

1. Introdução.....	11
2. O Imposto de Renda Retido na Fonte sobre Remessas ao Exterior (IRRF) e os Acordos de Bitributação.....	14
2.1. A incidência do IRRF nos pagamentos de serviços a não residentes.....	14
2.2. Dupla tributação internacional e os acordos de bitributação.....	19
2.2.1. O fenômeno da dupla tributação internacional.....	19
2.2.2. Os acordos de bitributação e as regras distributivas dos artigos 7º, 12, 14 e 21.....	22
2.2.2.1. Artigo 7º dos acordos de bitributação – “lucros das empresas”.....	25
2.2.2.2. Artigo 12 dos acordos de bitributação – “royalties”.....	28
2.2.2.3. Artigo 14 dos acordos de bitributação – “profissões independentes”.....	30
2.2.2.4. Artigo 21 dos acordos de bitributação – “outros rendimentos”.....	32
3. Os serviços técnicos sem transferência de tecnologia e a evolução do debate sobre seu enquadramento nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil.....	34
3.1. Definição dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia.....	34
3.1.1. <i>Royalties</i>	34
3.1.2. <i>Know-How</i>	37
3.1.3. Distinções entre o <i>know-how</i> e a prestação de serviços.....	39
3.1.4. Serviços técnicos, assistência técnica e as definições de serviços técnicos por atos administrativos.....	41
3.1.4.1. A definição do Ato Declaratório Normativo 01/2000.....	44
3.1.4.2. As definições das Instruções Normativas SRF 252/2002 e RFB 1.455/2014.....	46
3.1.5. A identificação dos “serviços técnicos sem transferência de tecnologia”.....	47
3.2. Fases do debate envolvendo o enquadramento dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil.....	50
3.2.1. Primeira Fase.....	50
3.2.1.1. Manifestações da Administração Tributária sobre o tema.....	51
3.2.1.2. O “Caso Renault”.....	52
3.2.2. Segunda Fase.....	54
3.2.2.1. O Ato Declaratório Normativo COSIT 01/2000.....	55
3.2.2.2. A decisão do “Caso Copesul” e a definição de “lucros de empresas” realizada pelo Superior Tribunal de Justiça.....	59

3.2.3. Terceira Fase.....	64
3.2.3.1. Nota técnica 23/2013 e o Parecer PGFN/CAT/ nº 2.363/2013.....	64
3.2.3.2. Ato Declaratório Interpretativo 05/2014.....	66
3.2.3.2.1. Enquadramento no art. 12 – “royalties”	67
3.2.3.2.2. Enquadramento no art. 14 – “profissões independentes”	74
3.2.4. Análise crítica da atual Fase.....	76
4. Conclusão.....	85
Referências Bibliográficas.....	90

1. Introdução

A importância da contratação de serviços de não residentes no cenário empresarial brasileiro tem crescido paulatinamente nas últimas décadas e abrange cada vez mais novas atividades relevantes para a produtividade do Brasil¹. Assim, a importação de serviços tem exercido um papel especial no desenvolvimento das empresas nacionais, considerando que muitos serviços de alta qualificação são oferecidos por empresas estrangeiras.

Nesse contexto, um fator de impacto nessas contratações é a carga tributária que recai sobre as importações de serviços, especialmente no que diz respeito ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), que incide sobre remessas ao exterior para pagamento de determinados serviços. Outro aspecto relevante nesse cenário de contratações internacionais são os acordos para evitar a dupla tributação celebrados pelo Brasil, que possibilitam um maior fluxo de desenvolvimento do comércio com outros países ao evitar que um mesmo rendimento, por exemplo, o pagamento pela prestação de serviço, seja tributado no Brasil e no país do prestador.

Tais acordos são benéficos justamente por limitarem que um dos Estados tributem um mesmo rendimento ou permitirem que ambos tributem com certas limitações, o que depende do enquadramento que será dado ao rendimento nas disposições desses acordos. Dessa forma, a possibilidade de um Estado ou ambos Estados tributarem uma espécie de rendimento é baseada no tratamento atribuído ao rendimento nas regras distributivas dos acordos de bitributação, de forma que a verificação do adequado enquadramento é relevante para aplicação correta desses acordos e para definir a tributação.

Valendo-se do caso do IRRF sobre remessas ao exterior como exemplo, se o acordo de bitributação determinar que apenas o país onde reside a empresa prestadora poderá tributar os rendimentos, como é o caso do art. 7º que trata dos “lucros das empresas”, não será caso de incidência do IRRF. Por outro lado, se o acordo de bitributação determinar que ambos os países podem tributar o rendimento, como é o caso do artigo 12 dos acordos celebrados pelo Brasil, que trata dos *royalties*, incidirá o IRRF e os efeitos dessa tributação serão atenuados no país de residência da prestadora, de acordo com as regras do acordo.

¹ Cf. Confederação Nacional da Indústria. **Tributação sobre a importação de serviços: impactos, casos, recomendações de políticas**. Brasília: CNI, 2013. Disponível em: <https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/41/cc/41ccf2bf-d1cd-4d5a-a6f3-5a8ebecbab2c/tributaosobreimportaaoedeservios-impactoscasoserecomendaesdepolticas.pdf> Acesso em: 15 de março de 2023.

Nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, ganha especial relevância o enquadramento dos rendimentos pagos pela prestação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia, tópico que tem sido alvo de discussões há mais de vinte anos no Brasil. Essas discussões têm origem nas divergências de entendimento da Administração Tributária brasileira e dos contribuintes acerca das disposições que tratam dos serviços técnicos nos acordos brasileiros, bem como na ausência de uma definição precisa de serviço técnico.

Justamente em razão disso é que, neste trabalho, o debate acerca do enquadramento desses serviços será segmentado em três fases, que refletem as discussões travadas ao longo do tempo. Conforme será visto, a principal discussão que permeia o tema, atualmente, diz respeito ao alcance da redação dos protocolos dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, que atribuem aos serviços técnicos o mesmo tratamento dos *royalties*. Ou seja, discute-se a abrangência da equiparação de serviços técnicos a *royalties* (ou conceito estendido de *royalties*) que está presente nos protocolos de grande parte dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil.

Nessa linha, o presente trabalho busca precisamente analisar os serviços técnicos sem transferência de tecnologia nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, a fim de verificar qual a sua definição e enquadramento mais adequado nos acordos. A importância dessa análise está no fato de que, como já afirmado, a depender do enquadramento no acordo de bitributação, o rendimento estará ou não sujeito a tributação pelo IRRF.

Para alcançar tal desiderato, o presente trabalho está dividido em duas principais partes.

Na primeira parte, será introduzida a tributação por meio do IRRF sobre remessas ao exterior para pagamento de serviços prestados por não residentes. O tópico apresentará as particularidades dessa sistemática de tributação, como o elemento de conexão que permite a incidência do imposto, a sua sujeição passiva e o seu fato gerador.

Após, será realizada uma breve introdução à dupla tributação internacional, na qual será explicado o fenômeno, que é inevitável diante de fatos econômicos que estão vinculados a mais de um estado e que dá ensejo à celebração dos acordos de bitributação. Nesse ponto, serão especificados alguns aspectos como o problema central desse fenômeno, os elementos de conexão, a diferenciação entre dupla tributação jurídica e dupla tributação econômica e como se identificar a dupla tributação jurídica internacional.

Na sequência, será procedida a análise dos acordos de bitributação, com destaque a

importância desses instrumentos, seus objetivos, as convenções modelos e as estruturas que são usualmente utilizadas nos acordos de bitributação. Ainda, serão analisadas as principais regras distributivas que estão contidas nos acordos de bitributação, tendo em vista os objetivos do presente trabalho.

Na segunda parte, inicialmente, será explorada a definição de serviços técnicos sem transferência de tecnologia com o fim de identificar essa espécie de serviço. Essa delimitação de objeto será realizada a partir da verificação e definição dos pagamentos decorrentes de *royalties* e de contratos de *know-how*, que se inserem nas hipóteses de transferência de tecnologia, bem como da diferenciação entre o *know-how* e a prestação de serviços. Além disso, será verificada a definição de serviços técnicos, de assistência técnica, bem como as definições realizadas por atos administrativos dessas categorias. Após essas análises, serão identificados os serviços técnicos sem transferência de tecnologia.

Posteriormente, será analisada a evolução do debate acerca do enquadramento dos pagamentos ao exterior pela prestação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, que, como será visto, passa por três fases distintas. O estudo dessas fases será feito com base no entendimento e manifestações da Administração Tributária e da doutrina tributária sobre o tema.

Conforme será visto, na primeira fase não havia um entendimento consolidado sobre o enquadramento dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia por parte da Administração Tributária brasileira, que se manifestava com diferentes entendimentos em diversas soluções de consulta, mas com uma tendência à aplicação do art. 7º. Já na segunda fase, o Fisco posicionou-se por meio do Ato Declaratório Normativo 01/2000, no sentido de enquadrar os pagamentos por esses serviços no art. 21, que trata de “outros rendimentos”, entendimento que foi duramente criticado pela doutrina tributária e acabou, posteriormente, sendo “derrubado” no caso “Caso Copesul”, julgado pelo STJ. Na terceira e atual fase, há um posicionamento consolidado do Fisco posto no Ato Declaratório Interpretativo 05/2014, no sentido de que os serviços técnicos sem transferência de tecnologia devem ser enquadrados no art. 12, na hipótese de o acordo conter protocolo incluindo esses serviços como *royalties*, no art. 14, se os serviços forem prestados em função da qualificação técnica de uma pessoa ou de um grupo de pessoas e, em último caso, no art. 7º.

Por fim, será realizada uma análise crítica desta fase para se verificar se o atual posicionamento do Fisco brasileiro é o mais adequado a se atribuir aos serviços técnicos sem

transferência de tecnologia nos acordos de bitributação, ou se, por outro lado, este entendimento é equivocado.

2. O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre Remessas ao Exterior para pagamentos de serviços e os Acordos de Bitributação

No presente capítulo, será apresentada a sistemática de tributação do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre remessas ao exterior nos casos de pagamento de serviços a não residentes. Além disso, será introduzido o fenômeno da dupla tributação internacional e os acordos de bitributação, com a especificação de algumas das regras distributivas que compõem os modelos atualmente existentes, tendo em vista os propósitos do presente trabalho.

2.1. A incidência do IRRF nos pagamentos de serviços a não residentes

As pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior, apenas são tributáveis no Brasil em relação aos rendimentos produzidos no país, ou seja, por rendimentos que sejam imputáveis a fontes nacionais². Conforme ensinamento de Alberto Xavier, no que diz respeito ao imposto sobre a renda, “o elemento de conexão fundamental é o lugar da situação da fonte dos rendimentos”, pois este será determinante para repartir, dentre os rendimentos globais, aqueles que submetem ou não a um dado ordenamento tributário (*locus fontis*)³.

Ou seja, a fonte é um elemento de conexão objetivo, que vincula o fato jurídico tributário a uma determinada jurisdição⁴. No direito tributário internacional, o denominado princípio da fonte é adotado por muitos ordenamentos jurídicos para definir o alcance da legislação tributária a partir de um aspecto objetivo⁵. A tributação da renda com base no princípio da fonte tem fundamento teórico no fato de que a renda é gerada por meio de atividades exercidas dentro do território de determinado Estado e, conseqüentemente, se submete a jurisdição deste Estado⁶.

² XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 513

³ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 267

⁴ UCKMAR, Víctor; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André [et al]. **Manual de direito tributário internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. P. 283

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 342.

⁶ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O escopo pessoal dos acordos internacionais contra a bitributação: regimes fiscais especiais, conflitos de qualificação e casos triangulares**. Série Doutrina Tributária Vol. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p.26

Existem duas espécies de “fonte”. A primeira delas se refere ao sentido econômico de fonte, no qual fala-se em “fonte da renda”, que, nas palavras de José Luiz Bulhões Pedreira, diz respeito a “sua origem, aquilo que a cria, de que ela é derivada”⁷, ou seja, onde a renda foi gerada ou produzida. A segunda diz respeito a “fonte de pagamento”, a qual, nas palavras do mesmo autor, “representa a pessoa que paga o rendimento, ou seja, que transfere para o beneficiário o dinheiro”⁸.

Para fins de tributação no Brasil dos rendimentos auferidos por não residentes, Alberto Xavier defendia a posição pela necessidade de uma conexão cumulativa, ou seja, que ambas as fontes (fonte de produção e fonte de pagamento) se situassem no Brasil⁹. Não obstante o autor defendesse como regra geral a conexão cumulativa, admitia que em determinadas situações a legislação teria se contentado com a fonte de pagamento, como é o caso dos serviços, ou com a fonte de produção, como no caso de ganhos de capital auferidos em operações entre não residentes¹⁰.

A discussão sobre o tema foge do escopo do presente trabalho, razão pela qual deve-se apenas ressaltar que no caso da tributação das remessas para pagamentos de serviços a não residentes, se entende como suficiente que a fonte de pagamento esteja situada no Brasil, de forma que o termo “fonte” utilizado no presente trabalho corresponderá à fonte de pagamento. Com isso, os rendimentos pagos por fontes situadas no Brasil são submetidos ao ordenamento jurídico tributário brasileiro e estão no âmbito de incidência do IRRF.

Como é sabido, o Imposto de Renda é um imposto de competência da União, que, conforme o art. 153, III da Constituição Federal¹¹, incide sobre a renda e os proventos de qualquer natureza. O Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 43, dispõe que o referido imposto tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica de renda e de proventos de qualquer natureza. Assim, o aspecto material desse imposto é auferir renda¹².

⁷ BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a Renda: pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Justec, 1979. V.1. p. 207

⁸ BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a Renda: pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Justec, 1979. V.1. p. 207

⁹ Cf. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P.268-270; Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. **Inconstitucionalidade múltipla na tributação de serviços: réquiem ou catarse do sistema tributário nacional**. São Paulo: IBDT, 2019. P. 105-110

¹⁰ UCKMAR, Victor; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André [et al]. **Manual de direito tributário internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. P. 285

¹¹ **Art. 153**. Compete à União instituir impostos sobre: **III** - renda e proventos de qualquer natureza;

¹² **Art. 43**. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

A tributação por meio do imposto de renda retido de não residentes é uma forma especial de incidência do Imposto de Renda, posto que “de fato, tributa um rendimento (ou seja, um fato acréscimo-patrimonial) e não renda propriamente dita (enquanto resultado da contraposição de acréscimos e decréscimos patrimoniais em determinado período)”¹³. Nessa linha, o IRRF tributa o rendimento total auferido pelo não residente, posto que seria praticamente inviável que a Administração Tributária brasileira conseguisse verificar as receitas e despesas do residente no exterior para verificar o efetivo acréscimo patrimonial do não residente.

Nessa linha, a tributação do rendimento bruto pelo IRRF só se justificaria se a tributação da renda ocorresse com base na “teoria da renda produto”, também denominada de “teoria da fonte”¹⁴, segundo a qual renda é o fruto periódico de uma fonte permanente, de modo que só haveria renda quando o fruto se destaca da árvore (fonte)¹⁵. No entanto, nem sempre o não residente que recebe rendimentos do Brasil em razão da prestação de serviços será enquadrado como pessoa física prestadora de serviços pessoais, os quais, em razão disso, poderiam ser considerados como rendimentos do trabalho¹⁶.

Assim, não obstante exista uma parcela do lucro dentro do montante que é pago ao não residente por serviços prestados, o que ocorre é a tributação de receita recebida por este, tendo em vista que somente após dedução de custos ou despesas é que se poderia determinar o efetivo acréscimo patrimonial¹⁷. Como se vê, nessa hipótese, o legislador atribuiu grande relevância à “praticabilidade”¹⁸, diante da difícil verificação das receitas e despesas do não residente para fins de identificar o acréscimo patrimonial.

Contudo, o presente trabalho não busca questionar a legitimidade da tributação na fonte do rendimento total do não residente, o que demandaria profundo exame do tema. Assim,

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

¹³ UCKMAR, Victor; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André [et al]. **Manual de direito tributário internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. P. 307

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. “O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica”. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 243.

¹⁵ PINTO, Alexandre Evaristo. Exame crítico da tributação dos pagamentos de serviços prestados por não residentes pelo imposto de renda retido na fonte. **Revista direito tributário atual**. v. 30 São Paulo: IBDT, 2013. p. 79

¹⁶ PINTO, Alexandre. Evaristo. Exame crítico da tributação dos pagamentos de serviços prestados por não residentes pelo imposto de renda retido na fonte. **Revista direito tributário atual**. v.30 São Paulo: IBDT, 2013. p. 82

¹⁷ PINTO, Alexandre Evaristo. Exame crítico da tributação dos pagamentos de serviços prestados por não residentes pelo imposto de renda retido na fonte. **Revista direito tributário atual**.v.30 São Paulo: IBDT, 2013. p. 83

¹⁸ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade, capacidade contributiva, praticabilidade e o deslocamento da sujeição passiva tributária. **Revista direito tributário atual**. v.50. São Paulo: IBDT, 2022. p. 360–377.

embora Constituição Federal faça apenas menção indireta ao IRRF em seu texto, nos artigos 157 e 158, entende-se como legítima a incidência do imposto em casos como o da tributação na fonte de não residentes¹⁹, ainda que esta aparente mitigar o princípio da capacidade contributiva que norteia, especialmente, a tributação da renda, bem como se desvie do conceito de renda defendido pela doutrina.

O artigo 741, I, do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 9.580/2018 (RIR/18), que consolida a legislação do imposto de renda, dispõe sobre a sujeição ao IRRF da renda e dos proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no país quando percebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior. Embora o contribuinte de direito seja o não residente, prestador dos serviços, por ser aquele que auferir a renda, a responsabilidade pelo pagamento do tributo é da fonte pagadora, que deve reter o imposto conforme a alíquota aplicável²⁰.

Quanto ao fato gerador do IRRF, o art. 746, do RIR/18 estabelece o seguinte:

Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão e **os rendimentos da prestação de serviços**, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, excepcionado, no que se refere a serviços, o disposto no art. 765 (Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º)²¹.

Como se percebe, o artigo determina a tributação dos valores remetidos a não residentes com uma alíquota de 25%, de acordo com o que prevê o art. 7º da Lei 9.779/1999²², com ressalva dos casos de rendimentos de serviços técnicos, de assistência técnica, administrativa e semelhantes, recebidos por não residentes, que ficam sujeitos à alíquota de 15%, conforme o art. 765 do RIR/18²³.

¹⁹ UCKMAR, Victor; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André [et al]. **Manual de direito tributário internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p. 307

²⁰ NETO, Geraldo Valentim Neto; FERRARI, Bruna Camargo. A importação de serviços e o reajustamento da base de cálculo do IRRF. **Revista dialética de direito tributário**. V. 211. São Paulo: Dialética, 2013. P. 58

²¹ BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm> Acesso em: 15 de março de 2023.

²² Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

²³ Art. 765. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do País e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e da data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência

Até o ano de 2001, tinha-se como regra geral que os rendimentos de serviços auferidos por não residentes seriam tributados pelo IRRF a uma alíquota de 25%, incidente quando do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa do valor dos serviços. A mudança ocorreu com a edição da Lei 10.168/2000, posteriormente modificada pela 10.332/2001, a qual criou uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) para financiar a pesquisa tecnológica, denominada de *CIDE-royalties*, que incide sobre serviços técnicos, de assistência técnica e de assistência administrativa, bem como *royalties*, à alíquota de 10%, com o contribuinte sendo o contratante residente no Brasil. Nesse contexto, após a criação da *CIDE-royalties*, a alíquota do IRRF nos pagamentos remetidos ao exterior como contraprestação de *royalties*, serviços técnicos, de assistência técnica e administrativa foi reduzida para 15%²⁴, conforme atualmente dispõe o art. 765 e 767²⁵ do RIR/18.

Dessa forma, nos casos em que não há acordo de bitributação entre os países, os serviços poderão receber dois tratamentos distintos: (i) se forem “serviços gerais”, enquadrados no art. 746 do RIR/2018, serão tributados pelo IRRF a uma alíquota de 25%; e (ii) se forem “serviços técnicos” serão tributados pelo IRRF a uma alíquota de 15%, de acordo com o art. 765 do RIR/18 e pela *CIDE-royalties* a uma alíquota de 10%, conforme art. 2º da Lei 10.168/2000, com a carga total de 25%.

Por outro lado, quando houver acordo de bitributação celebrado entre os países, o tratamento a ser atribuído a cada rendimento dependerá das disposições dos acordos. Isso porque, se parte da premissa de que os acordos de bitributação se sobrepõem sobre a legislação doméstica, tanto em razão dos dispositivos constitucionais que determinam tal superioridade, quanto em função do art. 98 do CTN²⁶. Nesse cenário, nos casos em que os prestadores de serviços são residentes em Estados com os quais o Brasil tenha celebrado acordo de bitributação, a regra que prevê a tributação pelo IRRF deve ser confrontada com as regras distributivas dos acordos²⁷.

prestada

²⁴ DIAS JÚNIOR, Antônio A. S. A Política brasileira de tributação de serviços técnicos. **Revista de direito tributário internacional atual**. v. 5. São Paulo: IBDT, 2019. P. 47

²⁵ Art. 767. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de **royalties**, a qualquer título

²⁶ SCHOEURI, Luís Eduardo. Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna. In: CASELLA, Paulo Borba (org.). **Direito internacional, humanismo e globalidade: Guido F. S. Soares (amicorum discipulorum liber)**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 587

²⁷ BEHRNDT, Marco Antônio; LOBO, Diana Piatti. A incidência do IRRF nos casos de pagamento de serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia: críticas ao ADI nº 5/2014 e parecer PGFN/CAT nº 2.363/13. In: ROCHA, Sérgio André; TORRES, Heleno (coords.). **Direito tributário internacional:**

Como será especificamente analisado adiante, as remunerações por serviços gerais, em regra, só podem ser tributadas pelo país de residência da empresa prestadora, de acordo com o art. 7º dos acordos de bitributação, que tratam dos “lucros das empresas”. Por sua vez, as remunerações pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, na grande maioria dos acordos celebrados pelo Brasil²⁸, recebem o mesmo tratamento que as remunerações por *royalties* em razão de um conceito estendido de *royalties* que consta dos protocolos dos acordos. Nesse contexto, esses rendimentos estão no âmbito do art. 12 dos acordos de bitributação brasileiros e se submetem a tributação na fonte. Tal controvérsia é um dos pontos principais do presente trabalho.

Assim, a seguir será introduzida a dupla tributação internacional e os acordos de bitributação, bem como suas funções e regras distributivas, que atribuem o tratamento a ser dispensado de acordo o tipo de rendimento, com atenção especial aos artigos 7º, 12, 14 e 21.

2.2. Dupla tributação internacional e os acordos de bitributação.

No presente tópico será explicitado o fenômeno da dupla tributação internacional e os acordos de bitributação, tendo em vista que a existência destes últimos se dá em função do fenômeno citado. Ademais, serão expostas as regras distributivas especialmente relevantes para o presente trabalho.

2.2.1. O fenômeno da dupla tributação internacional

A necessidade de se explicar a bitributação internacional preliminarmente aos acordos de bitributação está no fato de que estes acordos estão inseridos no âmbito do Direito Tributário Internacional e tem como um de seus objetivos evitar a dupla tributação internacional, que tem origem nos conflitos oriundos da sobreposição de competências tributárias de dois ordenamentos jurídicos distintos. Como bem observa Sérgio André Rocha, com a crescente globalização dos esforços econômicos, torna-se comum que pessoas, físicas ou jurídicas, se submetam ao poder de tributar de países distintos, o que, não raramente, tem como consequência

homenagem ao professor Alberto Xavier. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 429

²⁸ África do Sul, Argentina, Bélgica, Canadá, China, Chile, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Espanha, Eslováquia, Filipinas, Holanda, Hungria, Índia, Itália, Israel, Luxemburgo, México, Noruega, Peru, Portugal, República Tcheca, Rússia, Trinidad Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela.

a denominada dupla tributação internacional²⁹.

Nesse contexto, como os mesmos fatos econômicos podem estar abrangidos na soberania de diversos Estados soberanos, há um evidente perigo de sobreposição das competências tributária e de uma bitributação internacional³⁰. O risco da ocorrência de uma bitributação internacional é latente, tendo em vista a sistemática de tributação dos diferentes Estados, que se amparam em distintos elementos de conexão para exercer sua competência tributária.

Estes elementos de conexão “consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários”³¹, os quais se distinguem em subjetivos, que se reportam a pessoas, como a nacionalidade ou a residência, ou objetivos, que se referem às coisas e aos fatos, como é o caso da fonte de produção ou fonte de pagamento³². Ademais, pode-se mencionar também os elementos do domicílio, sede, direção da empresa e do estabelecimento permanente.

Dessa forma, como mostra o Direito Comparado, os sistemas tributários modernos, com base nos elementos de conexão, estruturam suas normas de tributação da renda a partir de dois princípios básicos³³. O primeiro deles é o princípio da residência, “segundo o qual o contribuinte deve sobre todas as suas rendas no Estado onde reside, independentemente do local onde as rendas foram produzidas”³⁴. O segundo princípio é o da fonte, segundo o qual o Estado pode tributar os rendimentos produzidos em seu território, independentemente da residência de quem os auferir, conforme explicado em 2.1.

O problema central surge do fato de que ambos os princípios não são adotados de forma isolada, tendo em vista que grande parte dos Estados adotam ambos os princípios de forma concomitante³⁵. É justamente em razão desse cenário, onde há uma “confluência entre tais

²⁹ ROCHA, Sérgio André. **Tributação internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 54

³⁰ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação internacional sem sujeito passivo: uma nova modalidade de imposto de renda sobre ganhos de capital. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. v.10 São Paulo: Dialética, 2006. p.109

³¹ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 187

³² XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 187

³³ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O escopo pessoal dos acordos internacionais contra a bitributação: regimes fiscais especiais, conflitos de qualificação e casos triangulares**. Série Doutrina Tributária Vol. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 25

³⁴ BIANCO, João Francisco. **Transparência fiscal internacional**. São Paulo: Dialética, 2007. P. 137.

³⁵ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O escopo pessoal dos acordos internacionais contra a bitributação: regimes fiscais especiais, conflitos de qualificação e casos triangulares**. Série Doutrina Tributária Vol. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 26

elementos de conexão”³⁶ que surge a dupla tributação internacional, pois se todos os Estados adotassem um único critério uniformemente, não haveria sobreposição de incidências tributárias³⁷.

Para demonstrar o problema da sobreposição de incidências tributárias é válido citar o exemplo apresentado por Ricardo Maito³⁸:

A legislação interna do Estado A estabelece que uma pessoa (física ou jurídica), nele residente, está sujeita ao imposto de renda em relação à totalidade de seus rendimentos, incluindo os rendimentos provenientes do exterior (princípio da residência, com tributação em bases mundiais). A legislação interna do Estado B, por sua vez, determina que os rendimentos auferidos por não residentes, de fontes situadas em seu território, estão sujeitos à tributação por meio de retenção na fonte (princípio da fonte). Nesta hipótese, poderá haver sobreposição de competências tributárias em relação aos rendimentos auferidos pela pessoa residente no Estado A de fontes situadas no Estado B.

Como se vê, o problema do exemplo apresentado se dá precisamente em razão dos elementos de conexão distintos adotados por ambos os Estados, que resultam num conflito residência-fonte. Embora no caso seja esse o tipo de conflito, deve-se advertir que pode ocorrer dupla tributação quando se adotar um critério comum, mas existir divergência quanto à definição desse critério na legislação interna dos Estados.

Assim, para fins de identificação da “dupla tributação jurídica”, a doutrina aponta a observância da chamada “regra das quatro identidades”, segundo a qual só há dupla tributação jurídica quando há identidade do objeto, identidade do sujeito, identidade do período tributário e identidade do imposto, ou seja, “seria necessária, em princípio, a justaposição de hipóteses de incidência das normas tributárias em concurso considerando todos os critérios, aspectos ou elementos em que os tipos legais se podem decompor”³⁹.

Não por outra razão que a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), na introdução a sua Convenção-Modelo, afirma que a dupla tributação internacional jurídica pode ser definida como a imposição de impostos comparáveis em dois ou mais Estados ao mesmo contribuinte em relação ao mesmo objeto e em idêntico período⁴⁰. Por

³⁶ NETO, Luís Flávio. **Direito tributário internacional: “contextos” para interpretação e aplicação de acordos de bitributação**. Série Doutrina Tributária vol. XXII. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 69.

³⁷ BIANCO, João Francisco. **Transparência fiscal internacional**. São Paulo: Dialética, 2007. P. 137.

³⁸ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O escopo pessoal dos acordos internacionais contra a bitributação: regimes fiscais especiais, conflitos de qualificação e casos triangulares**. Série Doutrina Tributária Vol. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 26

³⁹ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p.25

⁴⁰ OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. OECD, 2017. p. 9

outro lado, conforme ensina Klaus Vogel, a dupla tributação econômica é utilizada para a situação que surge quando a mesma transação econômica é tributada em dois ou mais estados durante o mesmo período, mas em relação a contribuintes diferentes⁴¹. Ou seja, o que diferencia um fenômeno do outro é o fato de a tributação recair sobre o mesmo contribuinte.

Logo, verificada a identidade de objeto, sujeito, período e imposto, como há no exemplo apresentado, ocorrerá a bitributação internacional jurídica. Isso porque não há uma norma de Direito Internacional Público que proíba os estados de exercerem o seu poder de tributar. Ou seja, existindo um elemento de conexão que vincule o rendimento aos Estados, o rendimento será tributado duas vezes, o que resulta na denominada “bitributação internacional”.

2.2.2. Os acordos de bitributação e as regras distributivas dos artigos 7º, 12, 14 e 21

Com efeito, grande parte da doutrina no âmbito internacional entende pela necessidade de se evitar a bitributação internacional, tendo em vista que esta é prejudicial ao desenvolvimento da economia global e das relações comerciais entre os países, pois acaba tendo como consequência um maior custo das transações. Conforme já advertia Luís Eduardo Schoueri, embora não se reconheça a existência de um princípio que proíba a bitributação internacional, a doutrina se refere a outro princípio, observado de forma universal, segundo o qual esse fenômeno deve ser evitado ou eliminado⁴².

Justamente nesse contexto de combate à bitributação é que surgem os denominados “acordos de bitributação”, que podem ser definidos como instrumentos dos quais os Estados se valem para, por meio de concessões mútuas, atenuar ou impedir a ocorrência do fenômeno da bitributação internacional em matéria do imposto sobre a renda, além de combater a evasão fiscal⁴³. Importante ressaltar que outras nomenclaturas podem ser utilizadas para denominar esses acordos, tais como “Convenções para evitar a dupla tributação” ou “Acordos para evitar a dupla tributação”, mas, aqui, será utilizada a nomenclatura “acordos de bitributação”. Além disso, deve-se referir que os Estados também podem adotar medidas unilaterais para combater a bitributação, mas tais meios não são, para a maior parte da doutrina, a melhor forma de tratar

⁴¹ VOGEL, Klaus. Double tax treaties and their interpretation. **International Tax & Business Lawyer**, v.4, p. 6, 1986.

⁴² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através dos acordos de bitributação: treaty shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 19

⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 153

o problema⁴⁴.

Desse modo, é inegável a relevância que ganham os acordos de bitributação, que são peças fundamentais para o desenvolvimento econômico dos países que os celebram, principalmente no que diz respeito ao incremento dos fluxos de investimentos e trocas comerciais⁴⁵. A importância desses acordos de bitributação se dá por diversas finalidades que vão além de combater a bitributação, para, também, distribuir de forma proporcional as receitas fiscais entre os Estados signatários, remover obstáculos comerciais, promover investimentos estrangeiros, prevenir discriminações, bem como prevenir a evasão fiscal e realizar a troca de informações fiscais⁴⁶.

Por meio desses instrumentos de direito público, em regra celebrados de forma bilateral (dois Estados), os Estados limitam o seu poder de tributar em relação a fatos tributários internacionais, com o objetivo de combate à bitributação internacional, mas também com a promoção de outros interesses relevantes no que diz respeito à tributação, de forma a garantir que os interesses de ambos os Estados sejam preservados. Esse aspecto é importante, pois, como se verá mais adiante neste trabalho, a vontade dos Estados Contratantes é relevante também para fins de interpretação dos acordos.

No que tange à elaboração desses acordos de bitributação, os Estados seguem as “convenções tipo”⁴⁷, que são uma espécie de modelo a ser seguido na prática internacional de celebração de acordos de bitributação. Nesse ponto, existem dois principais modelos que são utilizados mundialmente, quais sejam, a Convenção Modelo da OCDE relativa a impostos sobre a renda e o capital “CM-OCDE” e a Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas (CM-ONU).

A distinção central entre a CM-OCDE a CM-ONU reside no fato de que o modelo da ONU tem mais ênfase na tributação da fonte em comparação ao modelo da OCDE, que é baseado na tributação na residência, e que a CM-ONU ressalta a função dos acordos de bitributação de promoverem um maior fluxo de investimentos para os países em

⁴⁴ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O escopo pessoal dos acordos internacionais contra a bitributação: regimes fiscais especiais, conflitos de qualificação e casos triangulares**. Série Doutrina Tributária Vol. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 29.

⁴⁵ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tratados Internacionais contra a bitributação**. In: CHAZAINE PEREIRA, Marco Antônio (coord.) **Direito tributário internacional: aspectos práticos**. v.2. São Paulo; LTr, 2014. P. 65

⁴⁶ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Aplicação de tratados internacionais contra a bitributação: qualificação de partnership joint ventures**. Série Doutrina Tributária. V1. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p.74.

⁴⁷ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 74.

desenvolvimento.⁴⁸

Em síntese, o modelo da ONU é mais favorável aos países em desenvolvimento, enquanto o modelo da OCDE privilegia os países desenvolvidos ao dar prevalência para o critério da residência. Embora o Brasil não tenha diversas ressalvas ao modelo da CM-OCDE⁴⁹, é inegável a preponderância deste modelo, que é largamente utilizado tanto por países membros da OCDE como não membros⁵⁰, razão pela qual no presente estudo se utilizará como base a CM-OCDE, com pontuais apontamentos entre as distinções entre este modelo e o modelo da ONU.

A CM-OCDE está articulada em um esquema com sete capítulos, da seguinte forma: Os capítulos I e II regulam os requisitos para aplicação do tratado; o capítulo III, que possui especial relevância, contém as regras de distribuição de competência “regras distributivas” no que diz respeito aos impostos sobre o rendimento, as quais classificam o rendimento por tipos ou classes; o capítulo IV trata das regras de distribuição ou “regras distributivas” de competência no que concerne aos impostos sobre o capital; O capítulo V dispõe sobre as consequências das regras do capítulo III e IV e faculta aos Estados contratantes a escolha dos métodos da isenção ou imputação para fins de evitar a bitributação. O capítulo VI contém dispositivos adicionais acerca da não discriminação, procedimento amigável, troca de informações, privilégios de funcionários diplomáticos e consulares, bem como regras sobre a extensão do acordo a partes do território; por fim, o capítulo VII trata das disposições finais acerca da entrada em vigor e a cessação do acordo⁵¹.

Há que se destacar as denominadas regras distributivas, que, conforme refere Alberto Xavier, são “normas de reconhecimento de competência”⁵², pois determinam qual dos dois Estados contratantes podem tributar determinado tipo de rendimento ou se ambos detêm o poder de tributar. Tais normas podem distinguir-se em normas de “reconhecimento de competência exclusiva” e normas de “reconhecimento de competência cumulativa”, distinção que se dá conforme essas normas autorizem a tributação de certo fato somente a um dos Estados

⁴⁸ ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. Richmond: Richmond Law and Tax, 2005. v. I. p. 104

⁴⁹ Cf. ROCHA, Sérgio André. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017

⁵⁰ SILVEIRA, Ricardo Maito da. *O escopo pessoal dos acordos internacionais contra a bitributação: regimes fiscais especiais, conflitos de qualificação e casos triangulares*. Série Doutrina Tributária Vol. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 25

⁵¹ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 78-79

⁵² XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 621

(residência ou fonte) ou autorizem a tributação por ambos os Estados, de residência e fonte⁵³.

Caso seja o caso de reconhecimento de competência cumulativa, será necessária aplicação dos métodos para evitar dupla tributação contidos no capítulo V da CM-OCDE, o qual dispõe sobre os métodos da isenção e do crédito. Enquanto o primeiro método estabelece que o Estado de residência deve isentar o rendimento que, conforme o acordo de bitributação, tenha sido tributado na fonte, o segundo método estabelece a concessão de um crédito, com base no imposto pago no outro Estado, em relação ao rendimento que tenha sido tributado na fonte nos termos do acordo de bitributação⁵⁴.

Estão contidas na CM-OCDE e nos acordos celebrados pelo Brasil regras distributivas que tratam dos mais diversos rendimentos, tais como rendimentos imobiliários (art. 6º), dividendos (art. 10), juros (art. 11) e ganhos de capital (art. 13)⁵⁵. Não obstante a variedade de regras distributivas, no presente estudo serão introduzidas e brevemente analisadas, tendo em vista os propósitos do trabalho, as seguintes regras: artigo 7º, que trata dos “lucros das empresas”; artigo 12, que trata dos *royalties*; artigo 14, que trata das “profissões independentes” e foi excluído da CM-OCDE, mas se mantém nos acordos brasileiros e, por fim, o art. 21, que dispõe sobre “outros rendimentos”.

Compreendido o fenômeno da dupla tributação internacional, bem como a função e estrutura dos acordos de bitributação, os próximos subtópicos serão dedicados às regras distributivas citadas.

2.2.2.1. Artigo 7º dos acordos de bitributação – “lucros das empresas”

O artigo 7(1) da CM-OCDE dispõe que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a menos que a atividade da empresa seja exercida no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente⁵⁶. Ou seja, esse artigo estabelece “a regra geral de que a renda derivada do exercício direito de atividades econômicas no país de fonte – sem a intervenção de um estabelecimento permanente -, por um

⁵³ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 621

⁵⁴ SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O escopo pessoal dos acordos internacionais contra a bitributação: regimes fiscais especiais, conflitos de qualificação e casos triangulares**. Série Doutrina Tributária Vol. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 36

⁵⁵ Cf. OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. OECD, 2017.

⁵⁶ OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. OECD, 2017. p. 33

residente do outro Estado Contratante, somente será tributada neste último”⁵⁷.

Dessa forma, se a empresa exercer a sua atividade por meio de um estabelecimento permanente no outro estado, os seus lucros poderão ser tributados nesse Estado, mas apenas na medida em que forem imputáveis ao estabelecimento permanente⁵⁸, que pode ser brevemente definido como uma unidade fixa de negócios.

Para exemplificar a aplicação desse dispositivo em relação ao Brasil, considerando que os acordos de bitributação celebrado pelo Brasil adotam a redação do artigo 7, vejamos a redação do art. 7 (1) do acordo de bitributação entre Brasil e Bélgica:

ARTIGO 7

Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer suas atividades desse modo, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente⁵⁹.

Nesse caso, na hipótese de uma remessa ao exterior para pagamento de serviços gerais, objeto da atividade de uma empresa, enquadrados no art. 7º, não haveria tributação na fonte por meio do IRRF, em razão do que estabelece o art. 7º, a menos que a empresa tenha exercido a sua atividade por meio de um estabelecimento permanente situado no território brasileiro. A eliminação da dupla tributação nesse caso é consequência do fato de que apenas o Estado de residência da empresa poderá tributar os rendimentos.

Assim, a regra geral do artigo 7º é de que a competência para tributar os lucros das empresas é exclusiva do Estado de residência da empresa. Essa alocação de competência tributária para os lucros de empresa é considerada como um dos princípios básicos da tributação internacional⁶⁰, o que inclusive é ressaltado pelos comentários da OCDE ao seu modelo de convenção no que tange ao art. 7º, como se vê do seguinte trecho:

Este artigo aloca competências tributárias com relação aos lucros das empresas de um Estado Contratante, desde que tais lucros não estejam sujeitos a diferentes regras em outros Artigos da Convenção. Ele incorpora o princípio básico de que, a não ser que a

⁵⁷ ROCHA, Sérgio André. **Política fiscal internacional brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 50

⁵⁸ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 625.

⁵⁹ BRASIL. **Decreto 72.542/1973 de 30 de julho de 1973**. Promulga a convenção para evitar a dupla tributação e regular outras questões em matéria de impostos sobre a renda. Brasil Bélgica. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/D72542.html>. Acesso em: 25 de fevereiro de 2023.

⁶⁰ ROCHA, Sérgio André. **Política fiscal internacional brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 50

Empresa de um Estado Contratante tenha um estabelecimento permanente situado no outro Estado, os lucros daquela empresa somente poderão ser tributados neste outro Estado, a não ser que esses lucros se enquadrem em categorias de lucro para os quais outros Artigos da Convenção atribuam competências tributárias para aquele outro Estado⁶¹.

Embora os comentários da OCDE apenas reflitam o posicionamento da organização acerca dos dispositivos de seu próprio modelo, não restam dúvidas da importância que a própria OCDE e seus membros atribuem ao art. 7º. Além disso, no que diz respeito à doutrina, a importância do artigo 7º é inegável, o que pode ser atestado tanto em Alberto Xavier, o qual afirma que “a cláusula de competência exclusiva do art. 7º dos tratados constitui o ‘coração’ dos tratados contra a dupla tributação”⁶², como em Ekkehart Reimer, que se refere ao artigo 7º como “a pedra fundamental para atribuir poderes tributários no campo da tributação empresarial”⁶³. Ainda, cabe mencionar a ressalva feita por Sérgio André Rocha, que, ao analisar comentários da OCDE sobre o art. 7º, afirmou que não se pode sustentar que a tributação exclusiva por parte do Estado de Residência, nesse caso, seria um princípio geral de Direito Tributário Internacional, visto que é apenas uma opção em relação a um critério de alocação de competência tributária⁶⁴.

Em relação ao que se entende por “lucros das empresas”, não há definição na CM-OCDE ou na CM-ONU, tampouco nos acordos de bitributação celebrados pelas nações. Contudo, em seus comentários, a OCDE advertiu que, não obstante não tenha sido julgado necessário definir no modelo o termo “lucros”, deve se esclarecer que o termo, quando utilizado na convenção, tanto no art. 7º como em outras disposições, possui um significado amplo, que inclui toda a “renda gerada na condução de uma empresa”⁶⁵. Não por outra razão que Kees Van Raad afirma que o artigo 7º trata-se de disposição de alcance universal⁶⁶.

Com isso, pode-se afirmar que a regra do artigo 7º, em geral, abrange uma gama de rendimentos que decorram da atividade empresarial, desde que não estejam contemplados em outros artigos de rendimentos específicos, e atua “como verdadeiro dispositivo guarda-chuva”⁶⁷,

⁶¹ OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. OECD, 2017. p. 173

⁶² XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 629

⁶³ REIMER, Ekkehart. Article 7. Business Profits. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.). Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. 4 ed. The Netherlands: Kluwer, 2015. v. I. p. 501.

⁶⁴ ROCHA, Sérgio André. **Tributação internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 281

⁶⁵ OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. OECD, 2017. P. 193

⁶⁶ VAN RAAD, Kees. Cinco regras fundamentais para a aplicação de tratados para evitar a dupla tributação. **Revista de direito tributário internacional**. nº 1. São Paulo, Quartier Latin, 2005. p. 204

⁶⁷ BIANCO, João Francisco e SANTOS, Ramon Tomazela. A mudança de paradigma: o artigo 7º dos acordos de bitributação e a superação da dicotomia fonte versus residência. In: ROCHA, Sérgio André; TORRES, Heleno (Coords.). **Direito tributário internacional: homenagem ao professor Alberto Xavier**. São Paulo: Quartier

que atribui competência exclusiva ao Estado de residência para tributar tais rendimentos.

2.2.2.2. Artigo 12 dos acordos de bitributação – “royalties”

O artigo 12(1) da CM-OCDE dispõe que os *royalties* derivados de um Estado contratante e que são recebidos por um residente do outro Estado contratante serão tributáveis apenas nesse último estado⁶⁸. Como se percebe, o modelo da OCDE prevê que a competência para tributar os pagamentos de *royalties* é exclusiva do Estado de residência do beneficiário dos royalties, não havendo previsão de tributação na fonte.

Essa é uma diferença fundamental entre a CM-OCDE e a CM-ONU, pois esta última permite a tributação na fonte dos rendimentos recebidos a título de *royalties*⁶⁹. O Brasil segue a linha da CM-ONU, pois permite a tributação dos *royalties* na fonte em seus acordos de bitributação⁷⁰. Nesse sentido, vejamos a redação do art. 12 do acordo entre Brasil e Portugal:

Artigo 12º

Royalties

1. Os royalties provenientes de um Estado Contratante e cujo beneficiário efetivo for um residente do outro Estado Contratante só podem ser tributadas nesse outro Estado.
2. Todavia, esses royalties podem também ser tributadas no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse outro Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos royalties for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto das royalties⁷¹.

Da leitura do artigo se verifica que, embora o parágrafo 1 determine a competência para o Estado de residência tributar os *royalties*, o parágrafo 2 permite a tributação na fonte de acordo com a legislação do estado dos quais os *royalties* provêm e limita esta tributação a 15% sobre o valor bruto dos *royalties*. Dessa forma, fica claro o alinhamento entre a posição do Brasil e a da CM-ONU.

No que diz respeito a definição de *royalties*, deve-se ressaltar que, diferentemente dos “lucros das empresas”, os royalties são definidos nos acordos de bitributação. Tal definição se encontra no art. 12 (2) da CM-OCDE e, em geral, no art. 12(3) dos acordos de bitributação

Latin, 2016. p. 323.

⁶⁸ OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. OECD, 2017. p. 37

⁶⁹ UNITED NATIONS. Model Double Tax Convention Between Developed and Developing Countries. New York: United Nations, 2017. P. 22

⁷⁰ ROCHA. Sérgio André. Política fiscal internacional brasileira. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 65

⁷¹ BRASIL. **Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001**. Promulga a convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D4012.htm> Acesso em: 15 de março de 2023.

celebrados pelo Brasil. A definição de *royalties* prevista pela OCDE no art. 12(2) da CM-OCDE engloba os pagamentos pelo uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, filmes cinematográficos, de patentes, marcas de indústria ou comércio, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou procedimentos secretos, bem como por informações relativas à experiência industrial, comercial ou científica⁷².

Conforme será visto em 3.1, a definição de *royalties* apresentada pela OCDE difere da definição de royalties da legislação brasileira, a qual, por sua vez, difere também da definição utilizada pelo Brasil em seus acordos de bitributação⁷³. Dentre essas diferenças entre a definição da OCDE e da legislação brasileira, destaca-se que a OCDE contempla dentro dos *royalties* o *know-how*, também denominado de “tecnologia não patenteada”⁷⁴, definido como “informações relativas à experiência industrial, comercial ou científica”, definição que também é acolhida nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. Nesse contexto, a transferência de tecnologia, que é característica do contrato de *know-how*, está abrangida dentro do art. 12 dos acordos de bitributação, conforme será visto em 3.2.

Além disso, como já ressaltado ao final do tópico 2.1, a grande maioria dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil possuem disposições com um conceito estendido de *royalties*, que inclui os serviços técnicos e de assistência técnica nessa definição e no escopo do artigo 12⁷⁵. Essa equiparação dos serviços técnicos e de assistência técnicas ao regime *royalties* e, portanto, do art. 12, foi feita por meio dos protocolos dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. Os únicos acordos que não possuem essa inclusão são os celebrados com Áustria, Finlândia, França, Japão e Suécia.

Tal equiparação, em geral, se dá da seguinte forma, utilizando-se mais uma vez do acordo entre Brasil e Portugal:

5. Com referência ao Artigo 12º, nº 3

Fica entendido que as disposições do nº 3 do Artigo 12º se aplicam a qualquer espécie de pagamento recebido em razão da prestação de assistência técnica e de serviços

⁷² SANTOS, Ramon Tomazela. **A dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação**. Série Doutrina Tributária Vol. XLI. São Paulo: IBDT, 2022. p.314

⁷³ DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. Os royalties nos acordos brasileiros para evitar a dupla tributação. In: BIANCO, João; SCHOUERI, Luís Eduardo (coords.) MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (organiz.). **Estudos de direito tributário: em homenagem ao prof. Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 324-325.

⁷⁴ MARCONDES. Rafael Marchetti Marcondes. **A tributação dos royalties**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 144

⁷⁵ ROCHA. Sérgio André. **Política fiscal internacional brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 65

técnicos⁷⁶.

Dessa forma, por meio dos protocolos, o Brasil se posiciona no sentido de que estão dentro do escopo do art. 12 qualquer espécie de pagamento por serviços técnicos e de assistência técnica e em alguns casos é mais específico, como se verá mais adiante. Contudo, essa equiparação gera diversas discussões sobre a possibilidade de enquadramento dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia como *royalties*, bem como se esses serviços deveriam estar enquadrados no art. 7º, e não no art. 12, justamente uma das questões que se busca responder no presente trabalho. Tais discussões serão aprofundadas no próximo capítulo.

Do exposto no presente subtópico, podem ser extraídas as seguintes conclusões: (i) o Brasil, no art. 12 de seus acordos de bitributação, permite a tributação na fonte dos pagamentos por royalties, diferentemente da CM-OCDE, que atribui a competência exclusiva ao país de residência; (ii) tanto a definição de royalties da CM-OCDE quanto a dos acordos celebrados pelo Brasil contemplam o *know-how*; (iii) a transferência de tecnologia se enquadra no art. 12 da CM-OCDE e dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil e, por fim, (iv) os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica estão no escopo do art. 12 em grande parte dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil em razão das determinações dos protocolos.

2.2.2.3. Artigo 14 dos acordos de bitributação – “profissões independentes”

O art. 14(1) da CM-OCDE, na redação que constava antes da exclusão do artigo, estabelecia que os rendimentos auferidos pelo residente de um Estado Contratante, em razão da prestação de serviços profissionais independentes ou outras atividades de caráter independente, seriam tributáveis exclusivamente no Estado de residência, a menos que ele tivesse uma instalação fixa regularmente disponível no outro Estado (fonte) para prestação desses serviços⁷⁷. Nessa hipótese de existência de instalação fixa, a tributação na fonte seria permitida na medida em que os rendimentos foram imputáveis a essa instalação⁷⁸.

⁷⁶ BRASIL. **Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001**. Promulga a convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D4012.htm> Acesso em: 15 de março de 2023.

⁷⁷ SANTOS, Ramon Tomazela. **A dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação**. Série Doutrina Tributária V. XLI. São Paulo: IBDT, 2022. p.333

⁷⁸ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do brasil**. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 674

O fundamento para exclusão do art. 14, conforme afirma Michael Lang, foi o de que o Comitê da OCDE entendia que artigo tinha as mesmas consequências jurídicas que o art. 7º da CM-OCDE, e, dessa forma, seria supérfluo⁷⁹. Isso se dá em razão de que, assim como o art. 7º prevê a possibilidade de tributação na fonte dos rendimentos no caso de um estabelecimento permanente no Estado fonte, o art. 14 previa a possibilidade de tributação na fonte no caso de uma unidade de negócio.

Em seus comentários à CM-OCDE, a organização se manifestou no sentido de que a exclusão do art. 14 refletia o fato de que não havia relevantes diferenças entre o conceito de estabelecimento permanente utilizado no art. 7 e o de base fixa utilizado no art. 14, ou entre como os lucros e impostos eram calculados no caso de aplicação do art. 7º ou 14⁸⁰. A alteração realizada pela OCDE teve como consequência que todos os serviços estariam enquadrados no âmbito do art. 7.

No caso do art. 14, há semelhança entre redação que se utilizava a CM-OCDE e a utilizada pela CM-ONU, pois ambas estabeleciam a necessidade de que os serviços fossem prestados por intermédio de uma base fixa de negócios para fins de tributação na fonte.⁸¹ Por outro lado, o modelo da ONU, que mantém o art. 14, estabelece outra hipótese de tributação pelo país de fonte, qual seja, caso o prestador de serviços permaneça no país de fonte “por um período ou períodos que totalizem ou excedam no total 183 dias em qualquer período de 12 meses que comece ou termine no ano-calendário em questão”⁸².

Quanto à abrangência das “profissões independentes”, o art. 14, em geral, abrange os rendimentos de atividades independentes de natureza científica, literária, artística, educacional ou pedagógica, bem como os serviços independentes prestados por médicos, advogados, engenheiros, entre outros, ainda que as atividades tenham sido desenvolvidas diretamente por indivíduos ou por meio de pessoa jurídica⁸³. Conforme ressalta Alberto Xavier, o traço distintivo entre o art. 7º e o art. 14, é o que o primeiro trata de serviços empresariais enquanto o segundo trata de serviços pessoais⁸⁴.

⁷⁹ LANG, Michael. Introduction to the Law of Double Tax Conventions. 2. Ed. Viena: Linde, 2013. p.110

⁸⁰ OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. OECD, 2017. P. 116

⁸¹ ROCHA, Sérgio André. Política fiscal internacional brasileira. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 69

⁸² UNITED NATIONS. Model Double Tax Convention Between Developed and Developing Countries. New York: United Nations, 2017. P. 26

⁸³ SANTOS, Ramon Tomazela. **A dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação**. Série Doutrina Tributária V. XLI. São Paulo: IBDT, 2022. p.334

⁸⁴ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 665.

O Brasil reservou o seu direito de continuar incluindo o art. 14 em seus acordos de bitributação, o que se evidencia pelo fato de que todos os acordos celebrados pelo Brasil possuem esse dispositivo⁸⁵. Alguns desses acordos (China, Equador e Japão), adotam o critério da instalação fixa, enquanto outros, como aqueles celebrados com Argentina, Chile, México, Peru e África do Sul, além da base fixa, adotam o critério do período de 183 dias de permanência, disposição semelhante ao que estabelece o modelo da ONU⁸⁶.

Ainda, os acordos de bitributação celebrados pelo Brasil trazem uma competência tributária ainda mais abrangente que o previsto no modelo - antes da exclusão do artigo 14 - e que o modelo da ONU, pois a maioria deles permite a tributação na fonte dos serviços profissionais independentes quando os pagamentos por estes serviços são feitos por uma empresa brasileira, ou por um residente no Brasil em alguns casos⁸⁷. Ou seja, nesses casos a conexão relevante para tributação na fonte é apenas a localização da fonte pagadora do rendimento⁸⁸, de forma que, nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, o art. 14 funciona como “*uma espécie de cláusula geral para retenção na fonte sobre serviços*”⁸⁹.

Portanto, não obstante a OCDE tenha excluído de seu modelo o art. 14, que estabelecia, como regra geral, a competência exclusiva do país de residência, o Brasil manteve este artigo em seus acordos de bitributação e, diferentemente do que constava do modelo da OCDE, permite a tributação na fonte nos casos em que a fonte pagadora estiver situada no Brasil.

2.2.2.4. Artigo 21 dos acordos de bitributação – “outros rendimentos”

O artigo 21(1) da CM-OCDE estabelece que os rendimentos de um residente em um Estado contratante, de onde quer que provenham, que não tenham sido tratados nos artigos anteriores da Convenção, devem ser tributados apenas nesse Estado⁹⁰. Dessa forma, o artigo atribui competência exclusiva do Estado de residência para tributar tais rendimentos e tem aplicação residual, tendo em vista que trata dos rendimentos que não tenham sido abrangidos

⁸⁵ ROCHA, Sérgio André. **Política fiscal internacional brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 69

⁸⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo; SILVA, Natalie Matos. Brazil. In: LANG, Michel et. al. (Coords.). *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012. p. 180

⁸⁷ ROCHA, Sérgio André. **Política fiscal internacional brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 70

⁸⁸ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 674

⁸⁹ MENDES, Gil; BON, Willem; LOPES, Alex Cardoso; GARCEZ, Bianca. Análise da rede brasileira de acordos de dupla tributação: razões e recomendações para seu aprimoramento e ampliação. **Revista brasileira de comércio exterior**, Rio de Janeiro, nº 127, abr./mai./jun. 2016, p. 12.

⁹⁰ OECD (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. OECD, 2017. p. 41

em outras regras distributivas.

Ainda, veja-se que o art. 21 (1) não cobre apenas os rendimentos que não sejam tratados em outras regras distributivas, mas também se aplica aos rendimentos que normalmente seriam abrangidos por essas regras, não fosse sua inaplicabilidade em razão do não preenchimento de suas condições de aplicação, como, por exemplo, rendimentos recebidos de um terceiro Estado⁹¹.

Já o art. 21(2) traz exceção ao art. 21(1) ao estabelecer que as disposições do art. 21(1) não serão aplicáveis caso o receptor dos rendimentos seja residente de um Estado Contratante e exerça atividades no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente situado neste último estado, sempre que o direito ou bem em relação ao qual se pague o rendimento esteja vinculado a esse estabelecimento permanente⁹². Nesse caso se aplica o art. 7º.

Os artigos 21(1) e 21(2) do Modelo da ONU têm praticamente a mesma redação do modelo da OCDE, com a pequena diferença de que no modelo da ONU o art. 21(2) faz referência ao art. 14⁹³. Contudo, o modelo da ONU contém um terceiro parágrafo no art. 21, segundo o qual os rendimentos de um residente de um Estado Contratante não tratados nos artigos anteriores da Convenção e provenientes do outro Estado contratante podem também ser tributados nesse outro Estado⁹⁴.

Dessa forma, o art. 21(3) previsto no modelo da ONU permite a tributação no país de fonte dos “outros rendimentos” sem a necessidade de que exista um estabelecimento permanente do receptor desses rendimentos no Estado fonte. O Brasil, assim como nos casos do art. 12 e 14, possui ressalvas quanto ao modelo da OCDE, pois em todos os seus acordos de bitributação se posiciona no sentido da tributação dos “outros rendimentos” auferidos em território brasileiro⁹⁵, com exceção do acordo entre Brasil e França, que não possui o respectivo artigo tratando desses rendimentos.

Do exposto neste subtópico, evidenciam-se as seguintes conclusões: (i) o artigo 21, que trata dos “outros rendimentos” é um dispositivo que possui claro caráter residual, de forma que só deve ser aplicado quando o rendimento efetivamente não se enquadrar em nenhuma das

⁹¹ LANG, Michael. **Introduction to the Law of Double Tax Conventions**. 2. Ed. Viena: Linde, 2013. p.124

⁹² OECD (2017). **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version**. OECD, 2017. P. 41

⁹³ ROCHA. Sérgio André. **Política fiscal internacional brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 77

⁹⁴ UNITED NATIONS. **Model Double Tax Convention Between Developed and Developing Countries**. New York: United Nations, 2017. p. 31

⁹⁵ ROCHA. Sérgio André. **Política fiscal internacional brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 78

outras regras distributivas; (ii) no modelo da OCDE, tal dispositivo, em regra, atribui a competência exclusiva para o Estado de residência tributar tais rendimentos, permitindo a tributação na fonte apenas nos casos em que se verifique um estabelecimento permanente no Estado fonte e, (iii) os acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, assim como o modelo da ONU, permitem a tributação na fonte de tais rendimentos, independentemente da existência de estabelecimento permanente.

3. Os serviços técnicos sem transferência de tecnologia e a evolução do debate sobre seu enquadramento nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil

O presente capítulo abordará, primeiramente, o conceito de serviços técnicos sem transferência de tecnologia. Essa delimitação de objeto será feita a partir da definição dos *royalties* e de contratos de *know-how*, que se inserem nas hipóteses de transferência de tecnologia, bem como das definições de serviços técnicos e de assistência técnica, para, ao final, se identificar os “serviços técnicos sem transferência de tecnologia.

Posteriormente, será examinada a evolução do debate acerca do tratamento dos pagamentos ao exterior pela prestação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, que, como será visto, passa por três fases distintas. Por fim, será realizada uma análise crítica da fase atual para se investigar se o atual tratamento é o mais adequado.

3.1. A definição dos “serviços técnicos sem transferência de tecnologia”

Preliminarmente ao exame do debate acerca do enquadramento das remessas ao exterior para pagamento de serviços técnicos sem transferência de tecnologia nos acordos de bitributação, é necessário definir os “serviços técnicos sem transferência de tecnologia”, o que passa por uma breve exposição acerca dos *royalties* e contratos de *know-how* (transferência de tecnologia), prestação de serviços e de serviços técnicos e de assistência técnica, bem como de seu tratamento nos acordos de bitributação, a fim de definir e diferenciar tais espécies.

Isso porque, tal distinção será relevante para que se verifique se o atual tratamento atribuído aos serviços técnicos que não envolvam a transferência de tecnologia nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil é adequado.

3.1.1. *Royalties*

O termo *royalties*, que traduzido para o português significa “regalias”, teve origem na designação dos pagamentos exigidos pelo soberano para conceder a um particular o privilégio do exercício de uma atividade lucrativa a um particular e, posteriormente, passou a designar a indenização que se pagava ao proprietário pela exploração do subsolo⁹⁶. Mais tarde o termo passou a designar os pagamentos feitos ao detentor de uma patente de invenção ou marca, bem como pelo direito de exploração de produto patentado⁹⁷. Posteriormente, veio a designar, ainda, os pagamentos pela troca de informações técnicas concernentes a processos industriais mantidos em sigilo pelos inventores⁹⁸.

Os *royalties* são caracterizados como uma renda passiva, que se auferem pela autorização do uso da propriedade. Nesse contexto, não há qualquer participação da parte contratada em atividade do contratante para que este possa se utilizar do objeto do contrato, tampouco na aplicação ou exploração do direito, e não há garantia de resultado⁹⁹. Assim, não há participação ativa do contratado, de maneira que ele recebe os rendimentos apenas por ser o detentor do direito.

Na legislação brasileira, os *royalties* foram definidos pelo artigo 22 da Lei nº 4.506/1964, nos seguintes termos:

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como

- a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes¹⁰⁰.

⁹⁶ MARCONDES. Rafael Marchetti Marcondes. **A tributação dos royalties**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 68.

⁹⁷ MARCONDES. Rafael Marchetti Marcondes. **A tributação dos royalties**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 68.

⁹⁸ WINKLER, Noé. **Tratamento fiscal dos royalties e dos rendimentos de assistência na legislação do imposto sobre a renda – retrospectiva. imposto de renda – estudos**. São Paulo: Resenha Tributária, 1988. p. 473.

⁹⁹ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p.729

¹⁰⁰ BRASIL. **Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em:

<

Da leitura do artigo, verifica-se que ao utilizar a expressão “tais como” o legislador não quis esgotar as hipóteses que caracterizam os *royalties*, de forma que o dispositivo atribui evidente caráter exemplificativo ao rol, que pode alcançar outros tipos de “uso, fruição e exploração de direitos” além daqueles destacados. Nesse sentido, conforme ensina José Luiz Bulhões Pedreira, embora a expressão *royalty* seja geralmente empregada pela exploração dos direitos do rol da Lei 4.506/64, “a lei fiscal usa a mesma expressão para designar a retribuição pelo uso ou exploração de qualquer outro direito”¹⁰¹.

No âmbito internacional, pode se partir do conceito de *royalties* da Convenção Modelo da OCDE, que em seu artigo 12, parágrafo 2, define que:

O termo "royalties" empregado neste artigo significa pagamentos de qualquer natureza, recebidos como contrapartida pelo uso, ou direito de uso, de qualquer direito autoral de obra literária, artística ou científica, incluindo filmes cinematográficos, qualquer patente, marca, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, ou por informações relativas à experiência industrial, comercial ou científica.¹⁰²

Conforme refere a OCDE em seus comentários à convenção modelo, nos casos em que há efetiva transferência de propriedade total de um dos elementos referidos na definição, o pagamento não será considerado um *royalty*¹⁰³. Até porque, a transferência definitiva, exclusiva, de forma ampla e irrestrita, configuraria uma “alienação” do direito, de forma semelhante a uma compra e venda, mas de bem intangível, o que se denomina de “cessão de direitos” na nomenclatura correta¹⁰⁴.

Algumas diferenças entre as definições da legislação brasileira e da CM-OCDE são apontadas pela doutrina. Nesse sentido, Gabriel Francisco Leonardos, destaca que no direito brasileiro, a expressão *royalty* não abrange os pagamentos por tecnologia não patenteada, ou seja, os contratos de assistência técnica, científica, administrativa, ou semelhantes, enquanto na CM-OCDE, os pagamentos a título de plano, fórmula ou processo secreto, ou por informações relativas à experiência industrial, comercial ou científica, são enquadrados como *royalties*¹⁰⁵. Nesse mesmo sentido se manifestou Alberto Xavier, destacando que esse conceito de *royalties*

¹⁰¹ BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v.1 p. 395

¹⁰² OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. OECD, 2017. P. 37

¹⁰³ OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. OECD, 2017. P. 275

¹⁰⁴ MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de. Tributação da transferência internacional de tecnologia: importantes diferenças entre sua qualificação como royalties ou ganho de capital. **Revista dialética de direito tributário**. V. 213. São Paulo: Dialética, 2013. P. 82

¹⁰⁵ LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 92

engloba os contratos de *know-how*¹⁰⁶, conforme já ressaltado anteriormente.

Ainda, os acordos de bitributação celebrados pelo Brasil além de compreenderem as remunerações por *know-how* no conceito de *royalties*, também enquadram nesse conceito as remunerações pela locação de equipamentos, mas excluem, a remuneração pela exploração de fontes de recursos vegetais e minerais, os quais são enquadrados como rendimentos oriundos de bens imóveis, no art. 6 dos acordos de bitributação¹⁰⁷.

Quanto à alocação de competência tributária, deve-se lembrar que o parágrafo 1, do artigo 12 da CM-OCDE, atribui a competência exclusiva do Estado de Residência do beneficiário dos *royalties* para tributar esses rendimentos, diferentemente da Convenção Modelo da ONU e dos acordos celebrados pelo Brasil, que autorizam a tributação pelo país de fonte.

Assim, desse breve exame acerca dos *royalties* na legislação interna e nos acordos de bitributação, constata-se que os *royalties*, em regra, são remunerações pelo uso de direitos, como fica claro da definição da legislação interna, mas também podem abranger outros rendimentos nos acordos de bitributação, tais como os contratos de *know-how*, que serão analisados na sequência.

3.1.2. *Know-How*

A lei 9.279/96, que regula os direitos e obrigações relativos à propriedade industrial, dispõe, e seu art. 211, a competência do Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI) para “registro dos contratos que impliquem transferência de tecnologia, contratos de franquia e similares para produzirem efeitos em relação a terceiros”¹⁰⁸. Esse dispositivo é regulamentado, atualmente, pela Instrução Normativa 16/2013 do INPI, que em seu art. 2º dispõe o seguinte:

Art. 2º O INPI averbará ou registrará, conforme o caso, os contratos que impliquem **transferência de tecnologia**, assim entendidos os de licença de direitos de propriedade industrial (exploração de patentes, exploração de desenho industrial ou uso de marcas), os de **aquisição de conhecimentos tecnológicos (fornecimento de**

¹⁰⁶ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P.729

¹⁰⁷ DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. Os royalties nos acordos brasileiros para evitar a dupla tributação. In: BIANCO, João; SCHOUERI, Luís Eduardo (coords.) MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (organiz.). **Estudos de direito tributário: em homenagem ao prof. Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 325.

¹⁰⁸ BRASIL. **Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996**. Regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19279.htm> Acesso em: 15 de março de 2023.

tecnologia e de prestação de serviços de assistência técnica e científica), os de franquia e os de licença compulsória para exploração de patente¹⁰⁹. (grifou-se)

Nesse contexto, dentre as modalidades de contratos que envolvem a transferência de tecnologia, tem-se o denominado *know-how*, que se enquadra na “aquisição de conhecimentos tecnológicos” disposta na IN 16/2013. Embora não exista uma definição legal no Brasil, o contrato de *know-how* ou de fornecimento de tecnologia não-patenteada, pode ser definido como o contrato pelo qual se realiza a transferência, de uma parte a outra, de informações técnicas não patenteadas¹¹⁰.

Por meio desse tipo de contrato, a parte contratada se compromete, com confidencialidade, a realizar a transferência de conhecimentos secretos ou não para o contratante, sem garantia de resultados da implementação ou utilização pelo contratante em sua atividade¹¹¹. Dessa forma, não há intervenção do fornecedor da tecnologia na aplicação desta, de forma que o contrato é adimplido com a realização da transferência das informações técnicas e especializadas para que o contratante as utilize.

Assim, o principal elemento envolvido num contrato de *know-how* é a transferência de tecnologia, consubstanciada em dados ou conhecimento especializado e delimitado, adquirido pelo desenvolvimento de experiências técnica, comercial ou industrial, aplicável no setor de negócios¹¹². Quanto à contraprestação pelo *know-how*, esta se dá geralmente sobre um percentual do faturamento, da produção ou do lucro¹¹³.

Os comentários da OCDE à última versão da Convenção Modelo, definem o contrato de *know-how* como aquele em que “uma das partes concorda em transmitir à outra, para que ela possa utilizá-los por sua própria conta, seus conhecimentos e experiência especiais que “permanecem não revelados ao público”¹¹⁴. Como se vê, essa definição apresenta a ideia de conhecimentos especializados secretos, não revelados ao público. No entanto, embora a questão

¹⁰⁹ INSTITUTO NACIONAL DA PROPRIEDADE INDUSTRIAL. **Instrução Normativa nº 16, de 18 de março de 2013**. Dispõe sobre a normalização para a averbação e o registro de contratos de transferência de tecnologia e de franquia. Disponível em: <https://www.gov.br/inpi/pt-br/backup/legislacao-1/instrucao_normativa_16-2013.pdf> Acesso em 15 de março de 2023.

¹¹⁰ LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 92

¹¹¹ CUNHA, Fábio Lima da. Os Serviços sem Transferência de Tecnologia no Contexto dos Tratados para evitar a Dupla Tributação da Renda. **Revista dialética de direito tributário**. v. 190. São Paulo: Dialética, 2011. P. 20

¹¹² FONSECA, Andreza Ribeiro. A qualificação dos rendimentos de assistência técnica e serviços técnicos no âmbito dos acordos contra a dupla tributação assinados pelo Brasil. **Revista direito tributário atual**. v.32. São Paulo: IBDT, 2014. p. 51

¹¹³ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 734

¹¹⁴ OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. OECD, 2017. P. 278

quanto a necessidade de segredo seja controvertida¹¹⁵ tal exame fugiria do escopo do presente trabalho, de forma que cabe destacar apenas que, por vezes, a confidencialidade pode ser um elemento significativo na distinção entre os contratos de *know-how* e os de assistência técnica e serviços técnicos.

Das definições e características apresentadas, podem ser destacados como elementos do contrato de *know-how* a transmissão de tecnologia, consubstanciada em informações, conhecimentos ou experiências, a conduta passiva do contratado na aplicação da tecnologia, que cabe ao contratante, e, ainda, a ausência de garantia de resultado. Além disso, diante da natureza do contrato de *know-how*, especialmente em razão da transmissão de tecnologia, não restam dúvidas de que as contraprestações deste tipo de contrato pagas a não residentes se enquadram no artigo 12 dos acordos de bitributação, como já destacado em 2.2.2, e, no caso do Brasil, estão submetidas a tributação na fonte.

Cabe agora distinguir os contratos de *know-how* das prestações de serviços, tendo vista a relevância dessa diferenciação para o presente trabalho.

3.1.3. Distinções entre o *know-how* e a prestação de serviços

A distinção entre os contratos de *know-how* e de prestação de serviços é relevante para fins dos acordos de bitributação, tendo em vista que, enquanto os rendimentos correspondentes à prestação de informações resultantes da experiência adquirida (*know-how*) se submetem, em geral, ao art. 12 dos acordos de bitributação, os rendimentos da prestação de serviços, estão sob o abrigo do art. 7º dos acordos de bitributação, que estabelece a tributação apenas pelo Estado de residência¹¹⁶.

A partir do que foi exposto anteriormente, de forma geral, no *know-how* o contrato tem como objetivo a transferência de tecnologia, por meio de estudos, pesquisas e experiências transmitidas ao contratante, sem qualquer participação ativa e garantia de resultado pelo contratado. A prestação de serviços, por outro lado, consiste num contrato de resultado, que demanda participação ativa do prestador, o qual aplica seus conhecimentos para efetivar os

¹¹⁵ Cf. FONSECA, Andreza Ribeiro. A qualificação dos rendimentos de assistência técnica e serviços técnicos no âmbito dos acordos contra a dupla tributação assinados pelo Brasil. **Revista direito tributário atual**. v.32. São Paulo: IBDT, 2014 p. 51-53; CF. LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. P. 92

¹¹⁶ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 732

serviços, razão pela qual Aires F. Barreto, ao conceituar “serviço”, afirma a necessidade de um esforço humano desenvolvido em benefício de outrem¹¹⁷.

Por essa razão é que Alberto Xavier afirma que nos contratos de *know-how* há transferência de tecnologia, enquanto na prestação de serviços há aplicação de tecnologia¹¹⁸. Ou seja, no *know-how* o objetivo do contrato é transferir a tecnologia para que o contratante a aplique sem qualquer participação de quem a transfere, enquanto na prestação de serviço o objetivo é a execução de um serviço na qual o prestador pode até se valer de uma tecnologia para executar esses serviços, mas não a transfere, de forma que há uma evidente distinção entre dois tipos de contrato. Assim, não se pode confundir o resultado de um serviço com a transferência de tecnologia do contrato de *know-how*¹¹⁹.

Para exemplificar tal distinção este mesmo autor utiliza o exemplo de uma instituição financeira que contrata uma empresa de informática para que estudem e preparem um programa personalizado para a instituição. No caso, a instituição não quer adquirir a experiência técnica necessária para produzir o programa, mas apenas que a contratada elabore o programa solicitado¹²⁰. Nesse exemplo, embora seja inegável que a elaboração do programa demande conhecimentos especializados por partes do prestador do serviço, tal contrato não tem como objetivo a transferência de tecnologia e, portanto, não se confunde com um contrato de *know-how*.

Ainda, outra distinção entre os contratos de *know-how* e de prestação de serviços está na remuneração, visto que, como já mencionado, no *know-how* o pagamento se dá, em geral, com base em um percentual do faturamento, da produção ou do lucro. Por outro lado, o pagamento pela prestação de serviços é baseado, via de regra, no custo do serviço e da mão de obra utilizada.

Essa distinção entre os dois tipos de contratos referidos é mencionada, inclusive, pela OCDE dos comentários ao seu modelo de convenção, especificamente nos item 11.1 e 11.2 dos comentários ao art. 12. No item 11.1 consta que no contrato de *know-how*, uma das partes concorda em transmitir a outra, de maneira que está possa usar por conta própria, conhecimentos e experiências especiais que não são revelados ao público, se reconhecendo que o transmissor

¹¹⁷ BARRETO, Aires F. **ISS na constituição e na lei**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 33.

¹¹⁸ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 732

¹¹⁹ LAVEZ, Raphael Assef. A retenção na fonte na importação de serviços técnicos: questões não resolvidas no caso Copesul. **Revista direito tributário atual**. v. 28. São Paulo: IBDT. 2012. p.305

¹²⁰ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 732

não é obrigado a participar na aplicação das fórmula concedidas ao licenciado e que não há garantia de resultado¹²¹.

Já no item 11.2, consta que o contrato de *know-how* difere da prestação de serviços, em que uma das partes se compromete a usar as habilidades habituais de sua vocação para executar o trabalho para a outra parte, bem como que os pagamentos por estes contratos geralmente se enquadram do artigo 7º¹²². A OCDE ainda alerta que a necessidade de distinguir estes dois tipos de pagamentos dá origem as diversas dificuldades, razão pela qual estabelece alguns critérios de diferenciação¹²³, que estão de acordo com as características de ambos os contratos mencionadas anteriormente.

Portanto, embora seja perceptível a diferença entre os dois tipos de contrato no plano teórico, tendo em vista a distinção entre objeto, prestações e remunerações, na prática, muitas vezes, pode não ser tão simples tal diferenciação. Por fim, cabe ressaltar que o Brasil não segue rigorosamente o Modelo OCDE, tampouco as recomendações dos comentários da organização, de forma que, conquanto muito úteis, os comentários à CM-OCDE não são necessariamente seguidos nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil.

3.1.4. Serviços técnicos, assistência técnica e as definições de serviços técnicos por atos administrativos

Em geral, a prestação de serviços técnicos difere da assistência técnica em razão de que, no primeiro caso, o objetivo é a prestação de determinado serviço como, por exemplo, realizar a avaliação de um sistema, mas não para ensinar o tomador do serviço a realizar a tarefa¹²⁴. Assim, enquanto na prestação de um serviço técnico prevalece a execução do serviço especializado pelo contratado, na assistência técnica prevalece a transmissão de informações e conhecimentos.

Ademais, a assistência técnica, conforme utilizada na legislação fiscal brasileira, sempre pressupõe a transferência de tecnologia, pois implica na transmissão de informações, no forne-

¹²¹ OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. OECD, 2017. p. 278

¹²² OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. OECD, 2017. P. 278

¹²³ OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. OECD, 2017. P. 278-279

¹²⁴ LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 95

cimento de *know-how*, ou seja, que o fornecedor efetivamente ensine o contratante um determinado método ou sistema¹²⁵. É comum que se preveja em contratos a prestação de assistência técnica juntamente com serviços técnicos, de forma que durante o período em que se transfere a tecnologia o fornecedor também envia profissionais para realizar determinadas tarefas ao contratante¹²⁶.

De pronto já se pode verificar que, muitas vezes, o contrato de *know-how* é conjugado com a assistência técnica, que, por sua vez, será efetivada com uma prestação de serviços técnicos, o que demonstra a vinculação existente entre os diferentes contratos e a comum, mas não necessária, instrumentalidade dos contratos de assistência técnica e de serviços técnicos em relação à transferência de tecnologia.

No que diz respeito às definições de serviços técnicos e de assistência técnica, verifica-se que tais definições não foram realizadas por lei em sentido estrito, mas apenas por atos administrativos, que estão compreendidos na “legislação tributária”, conforme análise conjunta do art. 96 e art. 100 do CTN.

Primeiramente, em relação a assistência técnica, o Fisco acata um conceito baseado na instrumentalidade desse contrato em relação ao contrato de *know-how*¹²⁷, o que se extrai da leitura do art. 17º, § 1º, II, “b” da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 1.455/2014 (IN 1.455/2014), cuja redação, originalmente consagrada na Instrução Normativa SRF nº 252/2002 (IN 252/2002), dispõe que:

II - considera-se:

b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido¹²⁸.

Conforme se extrai da definição citada, a assistência técnica está necessariamente ligada a um contrato de *know-how*, tendo em vista que se trata de uma assessoria permanente realizada

¹²⁵ LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 96

¹²⁶ LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 96

¹²⁷ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 650

¹²⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa nº 1.455, de 06 de março de 2014**. Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas hipóteses que menciona. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50414&visao=anotado>> Acesso em: 15 de março de 2023.

por aquele que transfere a tecnologia. Essa definição confirma o que anteriormente se afirmou no sentido de que a assistência técnica, na legislação fiscal, pressupõe a transferência de tecnologia.

José Luiz Bulhões Pedreira, ao abordar a assistência técnica, afirma o seguinte:

Pelo contrato de assistência técnica, aquele que possui conhecimentos tecnológicos ou sobre organização de processo de produção transmite esses conhecimentos ao outro contratante para que este os utilize na produção, recebendo em troca prestação periódica, da natureza do aluguel, em geral determinada como porcentagem do preço de venda dos bens produzidos com utilização dos conhecimentos transmitidos. O conhecimento tecnológico é modalidade de capital, e os pagamentos de assistência são pagamentos de renda, em contraprestação pelo uso dos serviços produtivos do capital tecnológico. O objeto do contrato de assistência técnica é, por conseguinte, a cessão do uso do capital tecnológico ou de ‘know how’ de produção.¹²⁹

Da análise de Bulhões Pedreira, evidencia-se que este considera que a assistência técnica seria o próprio contrato de *know-how* abordado anteriormente. Tal posicionamento levou Alberto Xavier a distinguir a assistência técnica em dois sentidos. Em sentido amplo a assistência seria equivalente à cessão do uso do capital tecnológico ou *know-how*, enquanto em sentido estrito seria uma modalidade de serviço de transmissão de informações que tem como característica a natureza continuada de sua prestação¹³⁰.

Seja em sentido amplo ou estrito, não há dúvidas que a assistência técnica pressupõe a transferência de uma tecnologia e está vinculada ao *know-how*, de forma que, nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, os rendimentos derivados da assistência técnica estariam enquadrados no art. 12, que trata dos *royalties* e abrange os contratos de transferência de tecnologia.

Assim, a equiparação de “serviços técnicos e de assistência técnica” a *royalties* que consta dos protocolos dos acordos de bitributação brasileiros não causa controvérsias com relação à assistência técnica. O mesmo não pode ser dito em à respeito dos serviços técnicos. Isso porque, não necessariamente a prestação de serviços técnicos implica transferência de tecnologia¹³¹, o que, em outras palavras, demonstra que podem ser prestados serviços técnicos que não estão ligados a uma assistência técnica ou a um contrato de *know-how*.

¹²⁹ BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a Renda: pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Justec, 1979. V.1 P. 401

¹³⁰ XAVIER, Alberto. A tributação da prestação internacional de serviços, em especial de serviços técnicos e de assistência técnica. **Revista dialética de direito tributário**. V. 235. São Paulo: Dialética, 2015. p. 23.

¹³¹ LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 95

Diante disso é que surge a dúvida acerca de quais seriam os serviços técnicos abrangidos pela expressão “serviço técnicos e de assistência técnica” que, em geral, constam dos protocolos e recebem o mesmo tratamento que os *royalties* nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. Conforme será visto mais adiante, para Alberto Xavier, esses serviços técnicos seriam aqueles associados à assistência técnica, pelos quais a tecnologia em que consiste o *know-how* é transmitida, ou seja, esses serviços são o instrumento ou meios de transmissão. Contudo, nem todos serviços técnicos estão necessariamente ligados à transferência de tecnologia.

É especificamente em relação ao enquadramento mais adequado aos serviços técnicos que não envolvem a transferência de tecnologia nos acordos de bitributação que surgiu a controvérsia que será analisada em 3.2. Contudo, antes de examinar o debate, devem ser apresentadas as definições de serviços técnicos que surgiram desde o início do debate, para posteriormente identificar os serviços técnicos sem transferência de tecnologia.

Em sua obra, Alberto Xavier apresenta algumas fases acerca da definição de serviços técnicos por atos administrativos¹³², os quais serão destacados a seguir.

3.1.4.1. A definição do Ato Declaratório Normativo 01/2000

A primeira delas se trata da definição que foi adotada no já revogado Ato Declaratório Normativo COSIT nº 01/2000 (ADN 01/2000), o qual, em seu item III, dispôs que:

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 Brasil¹³³.

A definição realizada pelo ato normativo se dá por exclusão, de forma que o contrato que estivesse sujeito à averbação no INPI não seria considerado um “contrato de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia”. Há contratos de transferência de tecnologia que, normalmente, envolvem, de forma acessória ou complementar,

¹³² Cf. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 650 e ss.; Cf. XAVIER, Alberto. *A tributação da prestação internacional de serviços, em especial de serviços técnicos e de assistência técnica*. *Revista dialética de direito tributário*. V. 235. São Paulo: Dialética, 2015. p. 7-28

¹³³ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ato declaratório normativo COSIT nº 01, de 5 de janeiro de 2000**. Dispõe sobre o tratamento tributário a ser dispensado às remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e serviços técnicos sem transferência de tecnologia.

Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=5754>> Acesso em: 13 de março de 2023.

a prestação de serviços, tais como o envio de técnicos e a prestação de consultoria personalizada, hipótese na qual o INPI possui competência para averbar o contrato, tendo em vista que a prestação de serviços é meramente acessória e se subordina ao objeto principal¹³⁴. Tal assertiva pode ser retirada do artigo 2 do Ato Normativo do INPI nº 135/1997, que dispõe o seguinte:

Art. 2º. O INPI averbará ou registrará, conforme o caso, os contratos que impliquem transferência de tecnologia, assim entendidos os de licença de direitos (exploração de patentes ou de uso de marcas) e os de aquisição de conhecimentos tecnológicos (fornecimento de tecnologia e prestação de serviços de assistência técnica e científica), e os contratos de franquia¹³⁵.

Da leitura do artigo evidencia-se que o INPI é competente para averbar os contratos que envolvam a transferência de tecnologia, ainda que está se de conjuntamente com a prestação de serviços. Contudo, o INPI jamais teve a competência para registrar os contratos que tenham como objeto, unicamente, a prestação de serviços¹³⁶.

Ainda, reforçava tal argumentação o item 22 do título V da Circular nº 2685, de 16.05.1996, do Banco Central do Brasil¹³⁷, que dispunha sobre a possibilidade de os bancos darem curso a transferência ao exterior pela remuneração por serviços técnicos profissionais, desde que não configurem transferência de tecnologia, bem como o artigo 355, § 3º do artigo, do Decreto 3000/1999 (RIR/99), que estabelecia que:

a dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou *royalties* pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade¹³⁸.

¹³⁴ SANTOS, Ramon Tomazela. **Estudos de direito tributário internacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 116

¹³⁵ INSTITUTO NACIONAL DA PROPRIEDADE INDUSTRIAL. **Ato normativo nº 135 de 15 de abril de 1997**. Normaliza a averbação e o registro de contratos de transferência de tecnologia e franquia. Disponível em: <http://www.sice.oas.org/int_prop/nat_leg/Brazil/POR/N13597p.asp#:~:text=O%20INPI%20averbar%C3%A1%20ou%20registrar%C3%A1,servi%C3%A7os%20de%20assist%C3%Aancia%20t%C3%A9cnica%20e> Acesso em 15 de março de 2023.

¹³⁶ LEONARDOS, Gabriel Francisco. O imposto de renda de fonte sobre os pagamentos ao exterior por serviços técnicos: análise de um caso de renúncia fiscal do Brasil. **Revista dialética de direito tributário**. V. 40. São Paulo: Dialética, 1999. p. 34

¹³⁷ BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Circular nº 2685, de 16 de maio de 1996**. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/1996/pdf/circ_2685_v2_1.pdf> Acesso em: 15 de março de 2023.

¹³⁸ BRASIL **Decreto nº 3000 de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm> Acesso em: 15 de março de 2023.

Da interpretação sistemática desses dispositivos legais e dos regulamentos citados se extrai a conclusão de que os contratos de prestação de serviços técnicos que não envolvessem a transferência de tecnologia, não estão sujeitos a registro ou averbação no INPI¹³⁹. Dessa forma, se vê que a definição do ADN 01/2000 não é muito esclarecedora, mas permite a caracterização dos serviços técnicos a partir do registro ou não no INPI.

3.1.4.2. As definições das Instruções Normativas SRF 252/2002 e RFB 1.455/2014

A IN 252/2002, definiu, em seu art. 17, §1º, II, “a”, os serviços técnicos como sendo “o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios”¹⁴⁰. Da leitura dessa definição já se percebe uma mudança significativa em relação à definição utilizada no ADN 01/2000.

Embora essa definição tenha constado no art. 17 da IN 252/2002, que tratava incidência do imposto de renda na fonte sobre *royalties*, serviços técnicos e de assistência técnica, não houve, nesse caso, diferenciação entre serviços técnicos com ou sem transferência de tecnologia ou mesmo a utilização dessa nomenclatura. Nesse cenário, pode se extrair que para a Administração Tributária o critério de serviço estar ligado ou não à transferência de tecnologia era irrelevante para caracterização como serviço técnico.

Essa definição foi severamente criticada por Alberto Xavier, para quem o entendimento posto no art. 17 da IN 252/2002 seria ilegal, pois os serviços técnicos estão atrelados há longo tempo com as noções de assistência técnica, administrativa e semelhantes, para efeitos de retenção na fonte e de dedutibilidade no imposto de renda, juntamente com a dedutibilidade de *royalties*¹⁴¹. Dessa forma, partindo da premissa de que a transferência de tecnologia é o traço comum a todos essas noções, utilizada como *ratio* de um mesmo regime para fins de tributação na fonte e dedutibilidade, o fato de o serviço depender de conhecimento técnico especializado não teria qualquer nexos lógico comum com esses conceitos.¹⁴²

¹³⁹ SANTOS, Ramon Tomazela. **Estudos de direito tributário internacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 117.

¹⁴⁰ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa nº 252, de 03 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a incidência do imposto de renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliados no exterior nas hipóteses que menciona. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15133>> Acesso em: 15 de março de 2023.

¹⁴¹ XAVIER, Alberto. A tributação da prestação internacional de serviços, em especial de serviços técnicos e de assistência técnica. **Revista dialética de direito tributário**. V. 235. São Paulo: Dialética, 2015. p. 14

¹⁴² XAVIER, Alberto. A tributação da prestação internacional de serviços, em especial de serviços técnicos e de assistência técnica. **Revista dialética de direito tributário**. V. 235. São Paulo: Dialética, 2015. p. 14

É inegável que a definição utilizada pela RFB nesse caso foi ampla e poderia abranger uma grande gama de serviços. Contudo, não se pode concluir que sua redação é completamente infundada ou distante da realidade apenas em razão disso. Isso porque, não obstante Alberto Xavier entenda pela necessária ligação entre os serviços técnicos com a transferência de tecnologia para fins de retenção na fonte, haverá casos em que, como já referido, a prestação de serviços técnicos não estará ligada a um contrato que envolva transmissão de tecnologia.

Posteriormente à IN 252/2002, sobreveio a IN 1.455/2014, que em seu art. 17, §1, II, “a”, definiu serviço técnico da seguinte forma:

serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico;¹⁴³

Da análise dessa redação, evidencia-se uma ampliação em relação à anterior, constante da IN 252/2002, tendo vista que nesta última a definição estava ligada a um critério único, qual seja, o serviço depender de conhecimento técnico especializado. Já com a nova definição, além desse tipo de serviço, há outras três categorias de serviços técnicos, quais sejam, o serviço que envolva assistência administrativa prestada por profissionais independentes ou com vínculo empregatício, o serviço que envolva prestação de consultoria por profissionais independentes ou com vínculo empregatício e, por fim, o serviço que decorra de estruturas automatizadas de claro conteúdo tecnológico.

As conclusões quanto à definição da IN 252/2002 podem ser aplicadas à definição da IN 1.455/2014, no sentido de que esta é ampla e abrange uma variedade de serviços. Por fim, impende ressaltar que com essa definição a RFB buscou englobar no conceito de serviços técnicos os serviços decorrentes da economia digital¹⁴⁴, pois ao se referir a “decorrentes de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico” acaba abrangendo, por exemplo, os serviços de computação em nuvem, bem como outras novas tecnologias.

¹⁴³ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução normativa nº 1.455, de 06 de março de 2014**. Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas hipóteses que menciona. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50414&visao=anotado>> Acesso em: 15 de março de 2023.

¹⁴⁴ HORTA, Nereida de Miranda Finamore. **Tributação dos serviços técnicos pelo IRRF e o art. 12-A da convenção modelo da Organização das Nações Unidas**. In: Congresso brasileiro de direito tributário internacional IBDT/DEF-USP, nº 9, 2022, Anais IX - Tributação internacional e recuperação econômica: o papel dos países emergentes, São Paulo: IBDT, 2022.

3.1.5. A identificação dos “serviços técnicos sem transferência de tecnologia”

Após a definição das espécies de contratos que envolvem a transferência de tecnologia (*royalties*, *know-how*, assistência técnica e serviços técnicos com transferência de tecnologia) e examinadas as definições de serviços técnicos realizadas por atos administrativos, pode-se proceder a identificação dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia.

Como visto, o único dos atos administrativos citados que definiu, ainda que indiretamente, os serviços técnicos sem transferência de tecnologia, foi o ADN 01/2000, que afirmava que essa espécie de serviço deveria ser caracterizada com base na não submissão do contrato à averbação no INPI. Dessa forma, os serviços técnicos sem transferência de tecnologia seriam precisamente aqueles que não estão ligados a um contrato de *royalties*, *know-how* ou assistência técnica. Embora tal ato já esteja revogado, a definição pode servir de norte para identificar essa espécie de serviço.

Nessa linha, o INPI, no art. 1º da Resolução 156/2015 da Diretoria de Contratos, Indicações Geográficas e Registros (DICIG), divulga uma lista de contratos que o órgão denomina de “contratos de assistência técnica e científica” que não são passíveis de registro, pois não implicam transferência de tecnologia, o que pode ser usado como uma base para exemplificar os serviços técnicos sem transferência de tecnologia. Ainda, alerta-se que, como já explicitado, na legislação fiscal, a assistência técnica sempre pressupõe a transferência de tecnologia, de maneira que a nomenclatura utilizada pelo INPI como “contratos de assistência técnica e científica”, que não envolvem transferência de tecnologia parece tratar, em verdade, de contratos de serviços técnicos.

As atividades que não implicam transferência de tecnologia listadas pelo INPI são as seguintes:

- I. Agenciamento de compras incluindo serviços de logística (suporte ao embarque, tarefas administrativas relacionadas à liberação alfandegária);
- II. Serviços realizados no exterior sem a presença de técnicos da empresa brasileira, que não gerem quaisquer documentos e/ou relatórios (beneficiamento de produtos);
- III. Serviços de manutenção preventiva prestados em equipamentos e/ou máquinas, de qualquer natureza;
- IV. Serviços de reparo, conserto, ajuste, calibração, revisão, inspeção, reforma e recuperação prestados em equipamentos e/ou máquinas, de qualquer natureza;
- V. Serviços de supervisão de montagem, montagem, desmontagem, instalação e início de operação prestados em equipamentos e/ou máquinas;
- VI. Homologação e certificação de qualidade de produtos;
- VII. Consultoria na área financeira;

- VIII. Consultoria na área comercial;
- IX. Consultoria na área jurídica;
- X. Consultoria visando à participação em licitação;
- XI. Serviços de marketing; XII. Consultoria remota, sem a geração de documentos;
- XIII. Serviços de suporte, manutenção, instalação, implementação, integração, implantação, customização, adaptação, certificação, migração, configuração, parametrização, tradução ou localização de programas de computador (software);
- XIV. Serviços de treinamento para usuário final ou outro treinamento de programa de computador (software);
- XV. Licença de uso de programa de computador (software);
- XVI. Distribuição de programa de computador (software);
- XVII. Aquisição de cópia única de programa de computador (software)¹⁴⁵.

Dessa listagem, verifica-se que muitas das atividades estão abrangidas pela definição de “serviços técnicos” do art. 17, §1, II, “a”, da IN 1.455/2014, o que demonstra a já afirmada amplitude dessa definição. Ademais, outros exemplos de serviços técnicos sem transferência de tecnologia podem ser extraídos de Soluções de Consulta da Coordenação Geral de Tributação da RFB (SC-Cosit) que tratam da incidência da CIDE-royalties.

O art. 2, § 2º da Lei 10.168/2000, que instituiu a CIDE-*royalties*, dispôs que, a partir de 2002, a contribuição seria devida pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos, e de assistência administrativa e semelhantes, prestados por residentes ou domiciliados no exterior. Assim, apesar de ser uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico criada com objetivo de fomentar o desenvolvimento tecnológico, esta CIDE passou a incidir sobre os serviços técnicos, independentemente da transferência de tecnologia, razão pela qual é válido citar as Soluções de Consulta sobre o tema.

Alguns dos contratos que, no entendimento da RFB, estariam no âmbito de incidência da CIDE e que, a partir da análise realizada neste trabalho, não estão ligados à transferência de tecnologia, são os seguintes: serviços de montagem e instalação de equipamentos (SC-Cosit nº 228¹⁴⁶); serviços de advocacia (SC-Cosit nº 04/2016¹⁴⁷); serviços de assessoria de imprensa, tais como o fornecimento de *mailing list* de veículos de comunicação, o contato com jornalistas, a divulgação de material informativo e a organização de entrevistas com jornalistas estrangeiros

¹⁴⁵INSTITUTO NACIONAL DA PROPRIEDADE INDUSTRIAL. **Resolução DICIG nº 156 de 09 de novembro de 2015**. Disponível em:

<https://www.gov.br/inpi/pt-br/servicos/contratos-de-tecnologia-e-de-franquia/arquivos/legislacao-contratos/Resolucao_156_2015.pdf> Acesso em: 15 de março de 2023.

¹⁴⁶ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de consulta COSIT nº 228 de 05 de dezembro de 2018**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97291&visao=anotado>> Acesso em: 15 de março de 2023.

¹⁴⁷ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de consulta COSIT nº 04 de 05 de fevereiro de 2016**. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=71946>> Acesso em: 15 de março de 2023.

(SC-Cosit nº 08/2016¹⁴⁸); apresentação de palestras no Brasil por especialistas (SC-Cosit nº 05/2016¹⁴⁹) e montagem de estandes para participação de empresas brasileiras em feiras e eventos (SC-Cosit nº 247/2014¹⁵⁰).

Diante dos entendimentos da Administração Tributária brasileira, constata-se a grande variedade de serviços que são considerados técnicos. Tal fato gera dúvidas tanto nos contribuintes quanto nos aplicadores do direito em razão de não existir lei em sentido estrito definindo “serviço técnico”, tampouco “serviços técnico sem transferência de tecnologia”.

Assim, para os fins do presente trabalho, pode-se identificar os serviços técnicos sem transferência de tecnologia como sendo os serviços que dependam de conhecimento técnico especializado e que não possuem função instrumental ou acessória para um contrato de transferência de tecnologia.

3.2. Fases do debate envolvendo o enquadramento dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil

Definidos os serviços técnicos sem transferência de tecnologia, no presente capítulo serão analisadas as fases do debate envolvendo o enquadramento dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil.

Inicialmente, serão apresentadas as três fases e, por fim, será realizada uma análise crítica acerca da fase atual.

3.2.1. Primeira Fase:

A primeira fase do debate diz respeito ao período anterior à publicação do ADN 01/2000, época na qual não havia uma interpretação “consolidada” da RFB sobre o tratamento a ser atribuído às remessas ao exterior para pagamento de serviços técnicos sem transferência de

¹⁴⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de consulta COSIT nº 08 de 02 de fevereiro de 2016.** Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=71950>> Acesso em: 15 de março de 2023.

¹⁴⁹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de consulta COSIT nº 05 de 02 de fevereiro de 2016.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=71947&visao=anotado>> Acesso em: 15 de março de 2023.

¹⁵⁰ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de consulta COSIT nº 247 de 12 de setembro de 2014.** Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=58804>> Acesso em: 15 de março de 2023.

tecnologia, mas com uma tendência a aplicar o art. 7º dos acordos de bitributação.

Conforme relata Sérgio André Rocha, na década de 1990, alguns contribuintes realizaram consultas à RFB buscando esclarecimentos acerca de qual o enquadramento deveria ser dado aos pagamentos ao exterior pela prestação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia¹⁵¹. O argumento era de que esses pagamentos seriam enquadrados no artigo 7ª dos acordos de bitributação, que trata dos “lucros das empresas” e que, como já visto, estabelece, em regra, a competência exclusiva do país de residência para tributar os rendimentos¹⁵².

A seguir serão apresentados alguns dos posicionamentos da Administração Tributária que correspondem à época.

3.2.1.1. Manifestações da Administração Tributária sobre o tema

Na Solução de Consulta nº 369/98, a Receita Federal se posicionou de acordo com o contribuinte no sentido da aplicação do art. 7º¹⁵³, conforme se vê do trecho a seguir:

Aos rendimentos decorrentes de contrato de prestação de serviços de natureza técnica e gerencial, celebrado entre empresa brasileira e empresa domiciliada na Espanha (prestadora), sem qualquer estabelecimento em nosso país, e que não se configurem em pagamento de royalties, de transferência de know-how, ou coisa do gênero, nem se apresentem como rendimentos de “profissão independente” exercida por profissionais liberais em nosso país, dar-se-á o tratamento de lucro, recaindo o direito de tributar ao país onde está estabelecida permanentemente a empresa prestadora.

Como se vê, o entendimento foi de que somente o estado de residência poderia tributar tais rendimentos, pois seriam enquadrados como lucros de empresa. É importante ressaltar que o acordo de bitributação entre Brasil e Espanha já possuía a equiparação de serviços técnicos a *royalties*, conforme item 5 do protocolo do acordo¹⁵⁴, mas mesmo assim foi aplicado o artigo 7º.

Além disso, podem ser mencionadas outras duas oportunidades nas quais a Administração Tributária se posicionou favoravelmente ao contribuinte, quais sejam, a Decisão nº 336/99 da 7º Região Fiscal e a Decisão 11/99 da 9º Região Fiscal¹⁵⁵. Por outro lado, na

¹⁵¹ ROCHA, Sérgio André. **Tributação internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 278

¹⁵² ROCHA, Sérgio André. **Tributação internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 278

¹⁵³ ROCHA, Sérgio André. **Tributação internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 278

¹⁵⁴ 5. Ad/Art. 12, § 3º - A expressão “por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial comercial ou científico”, mencionada no § 3º do Artigo 12, compreende os rendimentos provenientes da prestação de serviços técnicos e assistência técnica.

¹⁵⁵ Cf. BRUDNIEWSKI, Leandro. Não incidência do IRRF nas Remessas para pagamentos de serviços sem

Solução de Consulta nº 119/99, a Receita Federal se manifestou de forma diversa, no seguinte sentido:

REMESSAS PARA O EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL E ESPANHA. ROYALTIES E SERVIÇOS TÉCNICOS. Nas remessas a empresa domiciliada na Espanha aplicam-se as normas veiculadas na respectiva Convenção Internacional, em detrimento da lei interna. Por força do Protocolo, que é parte integrante do Tratado firmado, dá-se à remuneração relativa a prestação de serviços técnicos o mesmo tratamento dispensado ao pagamento de royalties. Sobre a remessa de numerário em pagamento à prestação de serviços técnicos de engenharia incide a alíquota de quinze por cento¹⁵⁶.

Nesse caso, o Fisco levou em consideração o protocolo do acordo entre Brasil e Espanha, que estabelece o conceito estendido de *royalties*, de maneira que os rendimentos estariam enquadrados no art. 12 do acordo. Dessa forma, seria permitida a tributação na fonte pelo Brasil por meio do IRRF.

Por fim, cabe mencionar as decisões nº 47/1999 e 144/1999 da 8ª Região Fiscal¹⁵⁷, nº 13/1999 da 5ª Região Fiscal e o Parecer COSIT nº 58/1999¹⁵⁸, nas quais a Receita Federal se manifestou no sentido de que os rendimentos serviços técnicos sem transferência de tecnologia se enquadravam como “outros rendimentos”, com a tributação na fonte à alíquota de 25%.

3.2.1.2. O “Caso Renault”

A decisão 9E97F007/1997 da 9ª Região Fiscal, proferida no denominado “Caso Renault”, foi um dos entendimentos do fisco brasileiro que chamou a atenção dos doutrinadores à época, tendo em vista que foi favorável ao contribuinte. A decisão foi ementada da seguinte forma:

transferência de tecnologia: recurso especial nº 1.161.467/RS; BRASIL. ABDF, 2012. Disponível em: <<https://abdf.com.br/artigos/nao-incidencia-de-irrf-nas-remessas-para-pagamento-de-servicos-sem-transferencia-de-tecnologia-2/>> Acesso em 10/02/2023; BRASIL. CARF. **Processo: 10980.729160/2012-43**. Acórdão: 2202-003.114. 2ª Turma Ordinária. Recorrente: Faurecia Automotive do Brasil Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relatora: Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Brasília, 27 jan. 2016.

¹⁵⁶ ROCHA, Sérgio André. **Tributação internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 278

¹⁵⁷ Cf. XAVIER, Alberto. O imposto de renda na fonte e os serviços internacionais – Análise de um caso de equivocada interpretação dos arts. 7º e 21 dos tratados. **Revista dialética de direito tributário**. v. 49. São Paulo: Dialética, 1999. p. 7-17

¹⁵⁸ Cf. NEVES, Márcio Calvet. O Imposto de Renda na Fonte nos Pagamentos por Prestação de Serviços Técnicos por Residentes no Exterior, o Ato Declaratório CST nº 1/00 e as Convenções Celebradas pelo Brasil para evitar a Dupla Tributação da Renda. **Revista dialética de direito tributário**. v. 58. São Paulo: Dialética, 2000. p. 69 –74

Não incide o imposto de renda na fonte sobre os pagamentos a empresa francesa que não possua estabelecimento permanente no Brasil, em decorrência da prestação de serviços técnicos que não se enquadram no conceito de know how.¹⁵⁹

Essa decisão foi proferida no processo administrativo nº 10980.006598/97-78, no qual a consulente era a Renault do Brasil S.A. No caso, a RFB analisou o tratamento a ser atribuído a remuneração devida à empresa francesa pelo “pré-estudo de engenharia para a construção de sua fábrica montadora de veículos, além da assistência quanto aos trabalhos de engenharia ligados ao empreendimento”¹⁶⁰, conforme o acordo de bitributação entre Brasil e a França, Decreto nº 70.506/1972.

A empresa brasileira, ao se referir as atividades pelas quais seria devida a remuneração para fins da consulta, destacou que a empresa francesa usaria conhecimentos usuais da profissão de engenheiro, com técnicas conhecidas pelo mercado, e que a remuneração seria fixa e definitiva, sem variar de acordo com o resultado. Tais afirmativas demonstram que a empresa brasileira buscava justamente demonstrar que se tratava de uma prestação de serviço técnico e que não havia ligação com um contrato de *know-how* ou transferência de tecnologia.

Diante da análise das atividades mencionadas, a decisão adotou posicionamento favorável ao contribuinte, no sentido de que as atividades não se enquadravam no conceito de *know-how*, pois a remuneração se daria pela prestação de serviços e não pelo uso ou concessão de planos, patentes, nem informações concernentes à experiência adquirida, com a conclusão de que o serviço prestado envolver conhecimento especializado não seria suficiente para configurar um contrato de *know-how*¹⁶¹. Após, a decisão procedeu a um breve exame do art. 7º e descartou a existência de estabelecimento permanente no Brasil, de forma que o caso não seria uma hipótese de tributação na fonte.

Posteriormente, foi analisada a portaria nº 287/1972, que determinava que os juros, *royalties*, e rendimentos de assistência e serviços técnicos de que tratam os artigos 11 e 12 do acordo Brasil-França, decorrentes de contratos registrados no Banco Central, estão sujeitos ao imposto no Brasil. O item I, alínea “b”, previa 15% de imposto “no caso de juros, royalties, e rendimentos de assistência e serviços de que tratam os artigos 11, parágrafo 2 e 12 parágrafo 2,

¹⁵⁹ LEONARDOS, Gabriel Francisco. O imposto de renda de fonte sobre os pagamentos ao exterior por serviços técnicos: análise de um caso de renúncia fiscal do Brasil. **Revista dialética de direito tributário**. V. 40. São Paulo: Dialética, 1999. p. 41

¹⁶⁰ LEONARDOS, Gabriel Francisco. O imposto de renda de fonte sobre os pagamentos ao exterior por serviços técnicos: análise de um caso de renúncia fiscal do Brasil. **Revista dialética de direito tributário**. V. 40. São Paulo: Dialética, 1999. p. 42

¹⁶¹ GALHARDO, Luciana Rosanova. Serviços técnicos prestados por empresa francesa e imposto de renda na fonte. **Revista dialética de direito tributário**. v. 31. São Paulo: Dialética, 1998. p. 41.

alínea c”¹⁶².

A decisão, ao se referir a alínea b, afirmou que seria difícil compreender o alcance desse dispositivo ao mencionar a “assistência e serviços técnicos”, de maneira que a interpretação mais razoável “conclui que se tratam apenas dos serviços que envolvem a transferência de tecnologia, já que apenas a estes cinge-se a regra do artigo XII da Convenção”¹⁶³. É importante ressaltar que o acordo entre Brasil e França é um dos poucos que não possui o protocolo estendendo os conceitos de *royalties* aos serviços técnicos e de assistência técnica, além de não ter um artigo de “outros rendimentos”.

Nesse contexto, dada a natureza dos serviços e com a ausência de protocolo equiparando tais serviços a *royalties*, fatores que foram considerados na decisão, o Fisco concluiu pela aplicação do art. 7º, com a consequente tributação exclusiva pela França. Tal entendimento foi considerado acertado pelos tributaristas, tais como Alberto Xavier¹⁶⁴, Luciana Rosanova Galhardo¹⁶⁵ e Paulo César Teixeira Duarte Filho¹⁶⁶.

Diante do exposto, verifica-se que na primeira fase do debate, não obstante não houvesse uma posição uniforme da Administração Tributária, a tendência era que se aplicasse o art. 7º dos acordos de bitributação. Por essa razão é que alguns autores afirmam que esse era o entendimento das autoridades brasileiras até 1999¹⁶⁷, o que veio a mudar com segunda fase do debate, a qual será analisada a seguir.

¹⁶² MINISTÉRIO DA FAZENDA, **Portaria 287, de 23 de novembro de 1972**. Métodos de aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação da Renda assinada pela República Federativa do Brasil com a República Francesa. Disponível em:

< <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=61149>> Acesso em: 11 de março de 2023.

¹⁶³ LEONARDOS, Gabriel Francisco. O imposto de renda de fonte sobre os pagamentos ao exterior por serviços técnicos: análise de um caso de renúncia fiscal do Brasil. **Revista dialética de direito tributário**. V. 40. São Paulo: Dialética, 1999. p. 46-47

¹⁶⁴ Cf. XAVIER, Alberto. O imposto de renda na fonte e os serviços internacionais – Análise de um caso de equivocada interpretação dos arts. 7º e 21 dos tratados. **Revista dialética de direito tributário**. v. 49. São Paulo: Dialética, 1999. p. 7-17;

¹⁶⁵ Cf. GALHARDO, Luciana Rosanova. Serviços técnicos prestados por empresa francesa e imposto de renda na fonte. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 31. São Paulo: Dialética, 1998. p. 41.

¹⁶⁶ Cf. DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. Caso Renault: aplicação do art. VII da convenção Brasil-França aos pagamentos pela prestação de serviços não incluídos no conceito de know-how. In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de (Org.). **Tributação internacional: análise de casos**. V. 2. São Paulo: MP Editora, 2015. p. 251-267.

¹⁶⁷ Cf. SCHOUERI, L. E. Brazil: The Qualification of Income Derived from Technical Services. In: M. Lang, et al (Org.). **Tax Treaty Case Law around the Globe – 2011**. 1ed. Viena: Linde Verlag Wien, 2011. v. 70, p. 150; Cf. ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Caso Alcatel e a insegurança jurídica na tributação dos serviços técnicos. **Revista de direito tributário internacional atual**. v 07. São Paulo: IBDT, 2020. p. 206. Cf. LAVEZ, Raphael Asséf. A retenção na fonte na importação de serviços técnicos: questões não resolvidas no caso Copesul. **Revista direito tributário atual**. v. 28. São Paulo: IBDT. 2012. p. 297

3.2.2. Segunda Fase

A controvérsia posta na segunda fase do debate tem início com interpretação da Receita Federal do Brasil manifestada no já revogado Ato Declaratório Normativo COSIT nº 01/2000, no sentido de que as remessas ao exterior para pagamento de serviços técnicos sem transferência de tecnologia deveriam ser classificadas, nos acordos bitributação celebrados pelo Brasil, no artigo de “outros rendimentos”, e não como “lucros de empresas”. Com essa interpretação, os referidos pagamentos poderiam sofrer a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte “IRRF”, em razão da competência cumulativa prevista nos acordos, que que permite que ambos os países tributem o rendimento.

No entanto, à luz do Direito Tributário Internacional e da doutrina sobre o tema, verifica-se que o entendimento do fisco brasileiro era equivocado, razão pela qual foi objeto de inúmeras críticas e, posteriormente, foi “derrubado” pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento “Caso Copesul”.

Delimitado o escopo da segunda fase do debate, é necessária a análise aprofundada do ADN 01/2000 e da decisão do “Caso Copesul” para melhor explicitar a referida controvérsia. É o que se passa a fazer.

3.2.2.1. O Ato Declaratório Normativo COSIT 01/2000

Por meio do ADN 01/2000, publicado em 19/01/2000, a RFB veio a manifestar a sua interpretação acerca da tributação das remessas ao exterior para pagamento de serviços técnicos, com o seguinte teor:

- 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, conseqüentemente, 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 Brasil¹⁶⁸.

¹⁶⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1, de 5 de janeiro de 2000. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=5754>> Acesso em: 18 jun. 2021.

Conforme se extrai das disposições citadas, o inciso I dispôs sobre o tratamento tributário geral das remessas ao exterior para pagamentos de serviços técnicos sem transferência de tecnologia, no caso de inexistir acordo de bitributação. Já o inciso II, que é o mais relevante para o trabalho aqui desenvolvido, determinava que os serviços técnicos deveriam ser classificados, nos acordos de bitributação, no artigo de “rendimentos não expressamente mencionados” (ou “outros rendimentos”), que geralmente estão nos artigos 21 ou 22, a depender do acordo, o que permitiria serem tributados na forma do inciso I, conforme a regra geral.

Isso porque, o artigo 21 dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, conforme já referido, atribui competência cumulativa para ambos os Estados, fonte e residência, tributarem os rendimentos, e, nesse sentido, distingue-se da Convenção Modelo da OCDE, que prevê a competência exclusiva do Estado de residência para tributar os “outros rendimentos”¹⁶⁹.

Nesse contexto, o problema surgiu em razão da dicotomia entre o enquadramento dos serviços técnicos como “lucros das empresas” ou como “outros rendimentos”. Ou seja, o problema consistia em saber em qual artigo dos tratados eram enquadrados os rendimentos pela prestação de serviços que não estavam ligados, direta ou indiretamente, com a transferência de tecnologia¹⁷⁰.

A interpretação do ADN 01/2000 pelo enquadramento dos serviços técnicos sem transferência tecnologia como “outros rendimentos” foi objeto de diversas publicações que criticavam o entendimento manifestado¹⁷¹. Dentre as diversas críticas algumas podem ser destacadas.

Conforme ressalta Alberto Xavier, a orientação que assentou o ADN 01/2000

¹⁶⁹ SANTOS, Ramon Tomazela. **Estudos de Direito Tributário Internacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P. 93

¹⁷⁰ XAVIER, Alberto. A tributação da prestação internacional de serviços, em especial de serviços técnicos e de assistência técnica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. V. 235. São Paulo: Dialética, 2015. p. 10.

¹⁷¹ Cf. XAVIER, Alberto. “O imposto de renda na fonte e os serviços internacionais - análise de um caso de equivocada interpretação dos arts. 7º e 21 dos Tratados”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 49. São Paulo: Dialética, 1999. p. 7-17; NEVES, Márcio Calvet. “O imposto de renda na fonte nos pagamentos por prestações de serviços técnicos por residentes no exterior, o Ato Declaratório CST nº 1/00 e as convenções celebradas pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda”. **Revista dialética de direito tributário**. v. 58. São Paulo: Dialética, 2000. p. 69-74; ROCHA, Sergio André. “O Ato Declaratório nº 1/2000 e a ilegalidade da obrigação de retenção do imposto de renda na fonte. **Revista dialética de direito tributário**. v. 58. São Paulo: Dialética, 2000, p. 100-108. MATARAZZO, Giancarlo Chamma; e ARAÚJO, Joana Franklin de. “Caso Copesul: a tributação de serviços pelo Imposto de Renda e os tratados para evitar a dupla tributação.” In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (org.). **Tributação internacional: análise de casos**. São Paulo: MP, 2010. p. 247-257; CUNHA, Fábio Lima da. Os Serviços sem Transferência de Tecnologia no Contexto dos Tratados para evitar a Dupla Tributação da Renda. **Revista dialética de direito tributário**. v. 190. São Paulo: Dialética, 2011. p. 19-28;

representava uma posição absolutamente isolada, que não havia sido defendida, no Brasil ou em outros países, por estudiosos da tributação internacional ou pela jurisprudência dos tribunais¹⁷². Para Sérgio André Rocha, a utilização do art. 21 para fundamentar a tributação brasileira não encontrava qualquer paralelo na literatura e na experiência internacionais¹⁷³.

O problema do entendimento do ADN COSIT nº 01/2000 estava na utilização equivocada do art. 21 para evitar o enquadramento dos serviços técnicos no âmbito do artigo 7º dos acordos de bitributação¹⁷⁴, justamente em razão do enquadramento no art. 7º não permitir a tributação pelo Brasil como país de fonte. O equívoco reside no fato de que, como visto no capítulo 2, o art. 21 só toma lugar quando os rendimentos não se enquadrarem em nenhuma das outras regras distributivas do acordo de bitributação.

Nesse contexto, o art. 21 possui um escopo muito restrito e alcança rendimentos como anuidades de previdência social, pagamento de manutenção a parentes, prêmios artísticos e acadêmico, prêmios de jogo de loteria, dentre outros¹⁷⁵. Portanto, não se aplicaria aos rendimentos da atividade empresarial, como é o caso da prestação de serviços.

Por outro lado, os “lucros das empresas” do art. 7º, embora não possuam definição expressa, abrangem todos os rendimentos que decorrem da atividade empresarial e que não estão enquadrados em artigos específicos dos acordos de bitributação¹⁷⁶. Dessa forma, como bem ressalta Gerd Willi Rothmann, se determinado rendimento empresarial não estiver no escopo de uma regra distributiva específica, deverá se submeter ao art. 7º¹⁷⁷.

O posicionamento da Administração Tributária, contudo, estava baseado numa alegada impossibilidade de definição dos “lucros das empresas” nos acordos de bitributação, o que demandaria a interpretação pela legislação doméstica brasileira, na qual os rendimentos de serviços não se enquadrariam como “lucros”¹⁷⁸. Isso porque, de fato, na legislação doméstica a definição de “lucro” pressupõe a contraposição de receitas e despesas, o que não é possível

¹⁷² XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 647

¹⁷³ ROCHA, Sérgio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 283.

¹⁷⁴ SANTOS, Ramon Tomazela. *Estudos de Direito Tributário Internacional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P. 93

¹⁷⁵ ROTHMANN, Gerd Willi. Problemas de qualificação na aplicação das convenções contra a bitributação internacional. *Revista dialética de direito tributário*. v. 76. São Paulo: Dialética, 2002. p. 41

¹⁷⁶ Ver tópico 2.2.2.1 – artigo 7º dos acordos de bitributação – “lucros das empresas”

¹⁷⁷ ROTHMANN, Gerd Willi. Problemas de qualificação na aplicação das convenções contra a bitributação internacional. *Revista dialética de direito tributário*. v. 76. São Paulo: Dialética, 2002. p. 41

¹⁷⁸ CUNHA, Fábio Lima da. Os serviços sem transferência de tecnologia no contexto dos tratados para evitar a dupla tributação da renda. *Revista dialética de direito tributário*. v. 190. São Paulo: Dialética, 2011. p. 24

no caso da tributação do não residente.

Além desses equívocos, verifica-se que havia previsão, no inciso II, de que a tributação deveria se dar conforme a regra geral (inciso I) mesmo quando não houvesse, no acordo de bitributação, o respectivo artigo tratando de “outros rendimentos”. Ou seja, ainda que os Estados não tivessem posto no acordo o art. 21, mesmo assim tais rendimentos estariam sujeitos à tributação pelo IRRF. Não por outra razão é que Sérgio André Rocha afirmou que a parte final do inciso II do ato declaratório era “verdadeiro caso de estudo de má técnica legislativa” e que era de difícil compreensão a defesa da aplicação de um dispositivo convencional mesmo nas hipóteses em que o acordo de bitributação não tem esse artigo¹⁷⁹.

Essa estranha previsão, contudo, tinha uma razão de existir para a Administração Tributária. Conforme refere Ramon Tomazela Santos, essa parte específica do ADN 01/2000 se deu justamente em razão da Decisão nº 9E97F007/1997 da 9ª Região Fiscal¹⁸⁰ no Caso Renault, tendo em vista que o acordo de bitributação Brasil-França não possuía o artigo de “outros rendimentos”. A referida disposição teve com objetivo alcançar todo tipo de remessa ao exterior pela prestação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia, mesmo nos casos em que sequer houvesse disposição autorizando a tributação na fonte no acordo de bitributação. Ou seja, o Fisco se pautava em um entendimento sem qualquer consonância com os acordos de bitributação e com a prática internacional para tributar os rendimentos na fonte.

É importante ressaltar, que a posição defendida pelo Fisco era muito prejudicial aos contribuintes e aos próprios objetivos dos acordos de bitributação, tendo em vista que acarretava, muitas vezes, em dupla tributação da renda em razão do indeferimento do crédito fiscal atribuído ao residente no exterior. Esse problema ocorria em razão de que o Estado de residência apenas autoriza o crédito do imposto caso o tratado internacional autorize a retenção do imposto de renda pelo Estado Fonte¹⁸¹.

Em razão disso é que Luís Eduardo Schoueri destacou que esta posição da administração tributária trazia enormes problemas àqueles que prestavam serviços para brasileiros, já que sofriam uma indevida retenção no país, que não pode ser aproveitada em seus países de residência, já que este apenas concede o crédito do imposto pago no Brasil se, conforme o acordo de

¹⁷⁹ ROCHA, Sérgio André. **Tributação internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 283.

¹⁸⁰ SANTOS, Ramon Tomazela. *Estudos de Direito Tributário Internacional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P. 94

¹⁸¹ SANTOS, Ramon Tomazela. Os rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, nos acordos de bitributação – reflexões a respeito do ato declaratório RFB nº 5/2014. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2014. p. 130.

bitributação, o Brasil estivesse autorizado a efetuar a retenção¹⁸². Dessa forma, a dupla tributação, que deveria ser combatida pelos acordos, era fomentada pela interpretação brasileira.

Com essa interpretação no sentido da cobrança do IRRF nas remessas para pagamento de serviços técnicos, em razão de seu enquadramento no art. 21 dos acordos de bitributação, o Brasil acabava incentivando que o outro Estado Contratante denunciasse os acordos, ou não concedesse o crédito do imposto. Prova clara disso ocorreu em 2005, quando a Alemanha denunciou o acordo de bitributação celebrado com o Brasil, denuncia essa motivada pelas interpretações destoantes adotada pelo Brasil¹⁸³.

Da análise até aqui despendida, fica evidente o problema da interpretação da Administração Tributária manifestada no ADN 01/2000 quanto ao enquadramento dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia como “outros rendimentos”. Por essa razão é que Sérgio André Rocha chega a afirmar que o posicionamento das autoridades fiscais brasileiras poderia ser considerado um “*hermeneutic override*” do acordo de bitributação¹⁸⁴, que consiste em violação do acordo por meio de interpretação.

Portanto, percebe-se que o entendimento consolidado no ADN 01/2000 era equivocado em todos os sentidos, não possuía respaldo na doutrina nacional ou internacional e objetivava tributar praticamente qualquer remessa ao exterior, com o conseqüente esvaziamento da possibilidade de enquadramento dos rendimentos de serviços técnicos sem transferência de tecnologia como “*royalties*” ou “lucros das empresas”. Esse cenário veio a ser modificado com o julgamento do Caso Copesul, o qual será analisado a seguir.

3.2.2.2. A decisão do “Caso Copesul” e a definição de “lucros de empresas” realizada pelo Superior Tribunal de Justiça

O paradigmático “Caso Copesul” diz respeito ao Recurso Especial nº 1.161.467, de relatoria do Ministro Castro Meira, julgado pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no ano de 2012. O caso foi o primeiro julgado pelo STJ em relação a aplicação dos acordos de bitributação, especificamente sobre o art. 7º, nas hipóteses de serviços sem

¹⁸² SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (org.). **Tributação internacional: análise de casos**. São Paulo: MP, 2010. P. 19-20

¹⁸³ SANTOS, Ramon Tomazela. Os rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, nos acordos de bitributação – reflexões a respeito do ato declaratório RFB nº 5/2014. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2014. p. 130.

¹⁸⁴ ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda**. 2 Ed. São Paulo, Quartier Latin, 2013. p. 252-253

transferência de tecnologia prestados por não residentes¹⁸⁵, razão pela qual teve grande relevância à época.

No caso, a Companhia Petroquímica do Sul (Copesul) buscou judicialmente a aplicação do artigo 7º dos acordos de bitributação Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, com o objetivo de não sofrer a retenção na fonte sobre as remessas efetuadas ao exterior para pagamentos de serviços de reparo, revestimento e beneficiamento de fornos a empresas estabelecidas na Alemanha e Canadá¹⁸⁶. Ou seja, discutia-se a aplicabilidade do artigo 7º dos acordos de bitributação com a Alemanha (que já havia sido denunciado em 2005 e não possuía mais efeito) e com o Canadá aos rendimentos de serviços técnicos sem transferência de tecnologia prestados por não residente¹⁸⁷.

Embora em primeiro grau o resultado tenha sido desfavorável à empresa, ao julgar a apelação, o Tribunal Regional da 4ª Região (TRF4) reformou a sentença e adotou o entendimento do contribuinte¹⁸⁸. O acórdão reconheceu dois pontos relevantes para resolução da questão, quais sejam, a prevalência dos tratados sobre a legislação interna, ainda que a lei seja posterior, e que a remuneração pela prestação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia deve ser enquadrada no artigo 7º como “lucros das empresas”¹⁸⁹.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional baseou sua argumentação em combater esses pontos, conforme se vê dos trechos extraídos do relatório do Ministro Castro Meira¹⁹⁰ e que foram destacados por Sérgio André Rocha ao tratar do tema¹⁹¹:

Assevera que ‘o art. 7º da Lei n.º 9.779/99 estabelece a tributação dos rendimentos decorrentes da prestação de serviço, quando esses valores sejam pagos a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior. Em razão desse dispositivo, incide o imposto de renda na fonte, à razão de 25% dos valores pagos, creditados, entregados,

¹⁸⁵ ROCHA, Sérgio André. **Tributação internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 270.

¹⁸⁶ LAVEZ, Raphael Asséf. A retenção na fonte na importação de serviços técnicos: questões não resolvidas no caso Copesul. **Revista direito tributário atual**. v. 28. São Paulo: IBDT. 2012. p. 299

¹⁸⁷ ROCHA, Sérgio André. **Tributação internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 271.

¹⁸⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação nº 2002.71.00.006530-5/RS**. Recorrente: Copesul - Companhia Petroquímica do Sul. Recorrida: Fazenda Nacional. Relatora: Desembargadora Vivian Josete Pantaleão Caminha. Rio Grande do Sul, 04 de julho de 2007. DJE: 24/07/2007. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=1763875

¹⁸⁹ MATARAZZO, Giancarlo Chamma; e ARAÚJO, Joana Franklin de. “Caso Copesul: a tributação de serviços pelo Imposto de Renda e os tratados para evitar a dupla tributação.” In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (org.). **Tributação internacional: análise de casos**. São Paulo: MP, 2010. p. 247-257

¹⁹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial nº 1.161.467/RS**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Copesul - Companhia Petroquímica do Sul. Relator: Min. Castro Meira. Distrito Federal, 17 de maio de 2012. DJE: 01 de junho de 2012. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1124376&num_registro=200901980512&data=20120601&formato=PDF> Acesso em: 15 de março de 2023.

¹⁹¹ ROCHA, Sérgio André. **Tributação internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 273.

empregados ou remetidos ao exterior’. (e-STJ fl. 522)

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

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

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

Conforme se extrai das alegações Fazenda, esta defendia a prevalência da legislação interna sobre os acordos de bitributação e que apenas o “lucro real”, verificado no final do exercício, após adições e exclusões, poderia ser enquadrado no art. 7º. Ou seja, a Fazenda sustentava a prevalência da legislação interna, mas no caso desta não prevalecer sobre o acordo, ainda assim as remessas ao exterior para pagamentos de serviços não poderiam ser enquadradas no art. 7º, com base na interpretação de “lucros das empresas” a partir da legislação doméstica. Esse entendimento acerca da definição dos “lucros das empresas” era especificamente o que fundamentava o enquadramento dos serviços como “outros rendimentos”, conforme posto no ADN 01/2000.

Portanto, o caso cingia-se a dois pontos fundamentais, que foram bem apontados por Raphael Assef Lavez: o primeiro dizia respeito ao alcance e escopo do artigo 7º, em contraposição aos artigos 21 (acordo Brasil-Canadá) e 22 (acordo Brasil Alemanha), enquanto o segundo correspondia à relação entre tratados de bitributação e a legislação interna¹⁹². O presente tópico se restringe ao primeiro ponto, considerando o objetivo do presente trabalho. Cabe referir apenas, quanto ao segundo ponto, que foi adotado o critério de *lex specialis*, para concluir que o art. 7º dos acordos deveria prevalecer sobre a lei interna, por ser uma regra especial e em razão de sua aplicação ter como objetivo o combate a dupla tributação internacional¹⁹³.

¹⁹² LAVEZ, Raphael Assef. A retenção na fonte na importação de serviços técnicos: questões não resolvidas no caso Copesul. **Revista direito tributário atual**. v. 28. São Paulo: IBDT. 2012. p. 299

¹⁹³ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Caso Alcatel e a insegurança jurídica na tributação dos serviços técnicos. **Revista de direito tributário internacional atual**. v 07. São Paulo: IBDT, 2020. p. 211

Em relação ao primeiro ponto, os Ministros do STJ decidiram, de forma unânime que o art. 7º dos acordos de bitributação, “ao referir-se ao ‘lucro das empresas estrangeiras’, tratou do “lucro operacional”, que decorre imediatamente da venda de produtos e prestação de serviços, e não do ‘lucro real’, somente aferido ao término de um determinado período de apuração”¹⁹⁴. O Ministro Castro Meira, no voto condutor, teceu duras críticas ao posicionamento da Fazenda Nacional.

Conforme o Ministro, a tese da Fazenda Nacional era engenhosa, mas não convencia. Isso porque, equiparar “lucro da empresa estrangeira”, previsto no art. 7º dos acordos de bitributação, à “lucro real da empresa estrangeira”, esvaziaria a materialidade possível de incidência do dispositivo, tendo em vista que todo pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

Nessa linha de raciocínio, o voto concluiu que “lucros das empresas” previstos nos acordos deve ser interpretado em acepção mais ampla que “lucro real”, sob pena de tornar sem valia alguma o art. 7º e acolher bitributação internacional como regra nos acordos, que buscam justamente combatê-la. Assim, para tornar o dispositivo minimamente aplicável, necessário equiparar “lucro da empresa” ao “lucro operacional”, previsto no artigo 11 do Decreto-Lei 1.598/1977, entendimento que não destoa da legislação brasileira que consagra expressamente diversas modalidades de lucro.

Diante disso, prevaleceu a tese do contribuinte no sentido de que os rendimentos de serviços técnicos sem transferência de tecnologia não poderiam ser enquadrados como “outros rendimentos” no art. 21, mas sim como “lucros das empresas”, no art. 7º, com a rejeição do entendimento manifestado no ADN 01/2000. Da análise dessa decisão, alguns aspectos merecem ser destacados.

O primeiro deles é que sequer seria preciso fundamentar a incidência do art. 7º com base na legislação interna, como fez o STJ ao equiparar os “lucros das empresas” a “lucro operacional”, tendo em vista que o alcance da noção de “lucros” pode ser extraído do contexto dos acordos de bitributação¹⁹⁵. Conforme refere Ramon Tomazela, a interpretação de um

¹⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial nº 1.161.467/RS**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Copesul - Companhia Petroquímica do Sul. Relator: Min. Castro Meira. Distrito Federal, 17 de maio de 2012. DJE: 01 de junho de 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1124376&num_registro=200901980512&data=20120601&formato=PDF> Acesso em: 15 de março de 2023.

¹⁹⁵ LAVEZ, Raphael Assef. A retenção na fonte na importação de serviços técnicos: questões não resolvidas no caso Copesul. **Revista direito tributário atual**. v. 28. São Paulo: IBDT. 2012. p. 301

acordo de bitributação deve ser realizada a partir do próprio texto do acordo, em razão da natureza negocial e do princípio do *pacta sunt servanda* previsto no art. 26 da Convenção de Viena.¹⁹⁶ No caso do termo não pode ser definido com base na interpretação do próprio texto do acordo, o intérprete recorrerá ao contexto, conforme artigos 31 (2) e (3) da Convenção de Viena e, caso ainda reste a indefinição, deverá seguir o que dispõe a denominada “cláusula de reenvio” do art. 3 (2) da CM-OCDE, que remete a interpretação do termo à legislação doméstica do Estados¹⁹⁷.

Como se viu da análise do art. 7º (2.2.2.1 - Artigo 7º dos acordos de bitributação – “lucros das empresas”), este dispositivo possui um alcance universal, abrangendo todos os rendimentos que decorrem da atividade empresarial e que não estão enquadrados em artigos específicos dos acordos de bitributação. Justamente por isso é que a OCDE, conforme seus comentários a CM-OCDE, esclareceu que, conquanto não tenha sido preciso definir “lucros”, o termo, quando utilizado na CM-OCDE, tanto no art. 7º como em outras disposições, possui um significado amplo e abrange toda a renda gerada pela empresa¹⁹⁸.

Nesse contexto, era plenamente possível que a interpretação no caso Copesul do termo “lucros das empresas” pudesse ter sido feita sem qualquer remissão à legislação interna, mas apenas utilizando a interpretação contextual dos acordos de bitributação. Portanto, apesar do STJ ter chegado numa correta conclusão, a decisão partiu de uma premissa equivocada ao definir o termo segundo a legislação doméstica¹⁹⁹.

Outro ponto que merece atenção é o fato de que o debate travado no caso Copesul partiu da presunção de que só seriam aplicáveis o art. 7º ou 21/22, que, lembre-se, são normas distributivas de caráter residual²⁰⁰. Dessa forma, o STJ não analisou eventual aplicação de outras regras distributivas dos acordos de bitributação aos serviços técnicos sem transferência de

¹⁹⁶ SANTOS, Ramon Tomazela. a qualificação dos serviços técnicos e de assistência técnica nos acordos internacionais para evitar a bitributação da renda – análise crítica do acórdão proferido pelo Superior Tribunal da Justiça no Recurso Especial nº 1.162.467-RS. **Revista dialética de direito tributário**. v. 208. São Paulo: Dialética, 2013. p. 121

¹⁹⁷ SANTOS, Ramon Tomazela. a qualificação dos serviços técnicos e de assistência técnica nos acordos internacionais para evitar a bitributação da renda – análise crítica do acórdão proferido pelo Superior Tribunal da Justiça no Recurso Especial nº 1.162.467-RS. **Revista dialética de direito tributário**. v. 208. São Paulo: Dialética, 2013. p. 121

¹⁹⁸ OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. OECD, 2017. p. 193

¹⁹⁹ SANTOS, Ramon Tomazela. a qualificação dos serviços técnicos e de assistência técnica nos acordos internacionais para evitar a bitributação da renda – análise crítica do acórdão proferido pelo Superior Tribunal da Justiça no Recurso Especial nº 1.162.467-RS. **Revista dialética de direito tributário**. v. 208. São Paulo: Dialética, 2013. p. 123-124

²⁰⁰ LAVEZ, Raphael Assef. A retenção na fonte na importação de serviços técnicos: questões não resolvidas no caso Copesul. **Revista direito tributário atual**. v. 28. São Paulo: IBDT. 2012. p. 301

tecnologia.

Esse é um ponto importante, pois na decisão sequer foram mencionados os protocolos dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil que equiparam os serviços técnicos a *royalties*, os quais poderiam ter alterado a conclusão do caso em relação ao enquadramento. Conforme se verá, esse é o principal ponto a ser discutido na terceira fase do debate.

Assim, da análise da segunda fase, evidencia-se que a controvérsia estava voltada à aplicação do art. 7º ou art. 21 aos serviços técnicos sem transferência de tecnologia, conflito inaugurado pelo ADN 01/2000 e resolvido pelo caso Copesul. Com efeito, se demonstrou que o entendimento da Administração Tributária era equivocado e, por isso, foi rechaçado tanto pela doutrina quanto pelo STJ.

Contudo, foram deixados de lado aspectos importantes da discussão, como o enquadramento desses serviços no art. 12 em razão do conceito estendido de *royalties* previsto nos protocolos ou no art. 14. Esse será o principal ponto da discussão que será analisada a seguir.

3.2.3. Terceira Fase

A terceira fase do debate é inaugurada após o julgamento do Caso Copesul, no qual restou superado o entendimento do ADN 01/2000. Conforme será visto, após o julgamento, as manifestações do Fisco brasileiro passaram a utilizar um “novo entendimento”, no sentido de que as remessas ao exterior para pagamento de serviços técnicos e assistência técnica sem transferência de tecnologia melhor se enquadram no art. 7º, salvo nos casos em que há protocolo equiparando os serviços técnicos e de assistência técnica a *royalties*, caso em que esses serviços se submetem ao artigo 12, com a tributação na fonte pelo Brasil. Assim, o Fisco editou novas orientações para submeter estes rendimentos a outras regras que estabelecem a competência cumulativa e somente como exceção o art. 7º²⁰¹.

Esse entendimento foi consolidado no Ato Declaratório Interpretativo 05/2014 – ADI 05/2014 (ADI 05/2014), o qual estabelece o tratamento a ser atribuído às remessas ao exterior para pagamentos de serviços técnicos com ou sem transferência de tecnologia e representa o entendimento atual da Administração Tributária acerca do tema. Nesse contexto, existem

²⁰¹ BEHRNDT, Marco Antônio; LOBO, Diana Piatti. A incidência do IRRF nos casos de pagamento de serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia: críticas ao ADI nº 5/2014 e parecer PGFN/CAT nº 2.363/13. In: ROCHA, Sérgio André; TORRES, Heleno (coords.). **Direito tributário internacional: homenagem ao professor Alberto Xavier**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. P. 434

posições divergentes sobre esse entendimento, que geram relevantes discussões para o tema, as quais serão apresentadas e posteriormente analisadas.

3.2.3.1. Nota técnica 23/2013 e o Parecer PGFN/CAT/ nº 2.363/2013

O julgamento do “Caso Copesul”, analisado no tópico anterior, foi relevante para a alteração do entendimento da Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) sobre o tema. Essa mudança iniciou-se a partir da edição da Nota Técnica COSIT nº 23, na qual o Fisco brasileiro manifestou sua preocupação com um ofício do Governo da Finlândia, apresentado em 27 de fevereiro de 2013, que apontava o interesse do país em denunciar o acordo Brasil-Finlândia, em razão do entendimento do ADN 01/2000²⁰².

De acordo com a nota técnica, a Finlândia entendia que a tributação dos rendimentos de tais serviços deveria ocorrer exclusivamente no Estado de residência, com base no art. 7º do acordo Brasil-Finlândia²⁰³. Deve-se lembrar que esse acordo não possui protocolo equiparando serviços técnicos a *royalties*.

Nesse contexto, a nota técnica 23/2013 conclui que, em regra, o artigo 7º se aplicava às remessas para pagamento de serviços técnicos e de assistência técnica, salvo quando aplicáveis outras duas regras especiais: (i) no caso de o protocolo do acordo equiparar a *royalties* os rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, caso em que se aplicaria o art. 12, com a consequente tributação na fonte pelo Brasil; (ii) caso houvesse previsão no acordo ou protocolo que permitisse a tributação na fonte com base no art. 14²⁰⁴. A ressalva do ponto “i” é de grande relevância, pois a maior parte dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil possuem protocolo inserindo os pagamentos de qualquer espécie, recebidos em razão da prestação de serviços técnicos e assistência técnica, no escopo do art. 12²⁰⁵.

Posteriormente, em dezembro de 2013, a Coordenação-Geral de Assuntos Tributários editou o Parecer PGFN/CAT/nº 2.363/2013, que revogou expressamente o Parecer PGFN/CAT

²⁰² ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Caso Alcatel e a insegurança jurídica na tributação dos serviços técnicos. **Revista de direito tributário internacional atual**. v 07. São Paulo: IBDT, 2020. P.211

²⁰³ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Caso Alcatel e a insegurança jurídica na tributação dos serviços técnicos. **Revista de direito tributário internacional atual**. v 07. São Paulo: IBDT, 2020. P.211

²⁰⁴ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Caso Alcatel e a insegurança jurídica na tributação dos serviços técnicos. **Revista de direito tributário internacional atual**. v 07. São Paulo: IBDT, 2020. P.211

²⁰⁵ GOMES, Edgar Santos; VIANNA, Marcos Seixas. O alargamento do conceito de serviços técnicos pela Receita Federal do Brasil: o IRRF, as Convenções Contra Bitributação e a Convenção de Viena. In: CORDEIRO, Daniel Vieira de Biasi; GOMES, Edgar Santos; PEPE, Flavia Cavalcanti; GODOY, Gustavo Teixeira. **Estudos de tributação internacional**. V.3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P. 307.)

nº 776/2011, o qual se baseava no entendimento do ADN 01/2000. Esse parecer seguiu a linha de raciocínio utilizada na Nota Técnica 23/2013 no que tange ao enquadramento no art. 12.

Nesse sentido, o referido Parecer, após acatar a aplicabilidade do art. 7º aos serviços, faz a relevante ressalva no sentido da observância dos protocolos que estendem o âmbito de aplicação do art. 12 aos serviços técnicos e de assistência técnica, o que tem o potencial de esvaziar a possibilidade de aplicação do art. 7º²⁰⁶. É interessante a manifestação que Alberto Xavier fez sobre o posicionamento do referido parecer ao mencionar que para os contribuintes domiciliados em países que possuem acordo de bitributação que contém o protocolo com esse teor, o caso Copesul teria sido parcialmente uma “vitória de Pirro”, pois a decisão do STJ não teria o efeito de exclusão da incidência do IRRF em relação a uma grande variedade de serviços que seriam considerados técnicos e estariam no âmbito do art. 12 conforme os protocolos²⁰⁷.

Dessa forma, evidencia-se que o “o novo entendimento” resgatou um posicionamento que havia sido relegado na segunda fase do debate, mas que, diante do cenário em que se encontrava o Fisco brasileiro, representou uma significativa alteração para um argumento muito mais firme e legítimo do que o adotado no ADN 01/2000. Tal alteração consolidou-se com a edição do ADI 05/2014, que será analisado na sequência.

3.2.3.2. Ato Declaratório Interpretativo 05/2014

O ADI 05/2014 revogou expressamente o ADN 01/2000, e estabeleceu que o tratamento tributário a ser dispensado às remessas ao exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, será aquele previsto no acordo de bitributação, da seguinte forma:

- 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

²⁰⁶ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 649

²⁰⁷ XAVIER, Alberto. A tributação da prestação internacional de serviços, em especial de serviços técnicos e de assistência técnica. **Revista dialética de direito tributário**. V. 235. São Paulo: Dialética, 2015. p. 12

II²⁰⁸.

Da redação do ADI 05/2014 verificam-se três possibilidades de enquadramento dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia nos acordos de bitributação brasileiros, quais sejam: (i) enquadramento no art. 12 de *royalties*, quando há protocolo que atribua o mesmo tratamento dos *royalties* aos serviços técnicos e de assistência técnica; (ii) enquadramento no art. 14, no caso de os serviços técnicos e de assistência técnica estarem ligados com o conhecimento técnico de um indivíduo ou grupo de pessoas e, por fim (iii) no artigo 7º, que, em geral, se aplica ao rendimentos que não estejam enquadrados em nenhuma das outras regras distributivas.

Preliminarmente, é necessário alertar um erro na elaboração do ADI 05/2014, que reside no fato do ato se referir também aos serviços técnicos e de assistência técnica que envolvam transferência de tecnologia. Isso porque, conforme já afirmado, em relação aos serviços que envolvem transferência de tecnologia não há dúvida quanto ao enquadramento, pois estão claramente inseridos no âmbito do art. 12 (3), enquanto vinculados a um contrato de *know-how*²⁰⁹.

Além disso, o presente trabalho parte da premissa de que a assistência técnica, conforme a legislação fiscal brasileira, sempre pressupõe a transferência de tecnologia, conforme visto em 3.1.4, de forma que também estaria abrangida no art. 12. Assim, as três possibilidades de enquadramento referidas só serão efetivamente possíveis no caso dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia.

A seguir serão analisados, de acordo com a doutrina sobre o tema, os possíveis enquadramentos nos art. 12 e 14, tendo em vista que o enquadramento no art. 7º é residual no ADI 05/2014 e seria decorrência lógica da impossibilidade enquadramento nos artigos mais específicos.

²⁰⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ato declaratório interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014.**

Dispõe sobre 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 nos Acordos ou Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrados pelo Brasil. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=53416>>. Acesso em: 15 de março de 2023.

²⁰⁹ XAVIER, Alberto. A tributação da prestação internacional de serviços, em especial de serviços técnicos e de assistência técnica. In: OLIVEIRA ROCHA, Valdir (coord.). **Revista dialética de direito tributário**. V. 235. São Paulo: Dialética, 2015. p. 18

3.2.3.2.1. Enquadramento no art. 12 – “royalties”

O enquadramento dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia no art. 12º realizada com base na equiparação que consta dos protocolos é, sem dúvidas, o ponto mais polêmico da atual fase, tendo em vista que tem como consequência a tributação na fonte desses rendimentos. A controvérsia tem como ponto central a divergência de opiniões sobre quais serviços técnicos poderiam ser abrangidos pelo conceito estendido de *royalties* que consta nos protocolos da maior parte dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil.

Antes de examinar os argumentos da doutrina nacional sobre o tema, é preciso alertar que na redação da CM-OCDE não é possível o enquadramento dos rendimentos de serviços técnicos sem transferência de tecnologia como *royalties*, no art. 12²¹⁰. No modelo OCDE, os pagamentos por essa espécie de serviço estariam claramente enquadrados no art. 7º, com a tributação exclusiva no Estado de residência.

Contudo, esse é o posicionamento de um modelo de acordos de bitributação, que não obstante seja largamente utilizado para celebrar acordos entre os mais diversos países, está sujeito a alterações pelos Estados que negociam a celebração de um acordo²¹¹. Ou seja, conquanto o modelo OCDE possa servir como referência, assim como o modelo da ONU, os Estados guardam o seu direito de ressaltar diversos dispositivos de acordo com a sua política fiscal internacional.

Nesse contexto, conforme já ressaltado, em um grande número de acordos de bitributação celebrados pelo Brasil os protocolos atribuem aos serviços técnicos o mesmo regime aplicado aos *royalties*, o que faz surgir à discussão sobre o alcance desses dispositivos²¹². Para esclarecer, vejam-se quatro espécies de redações dos protocolos de diferentes acordos de bitributação celebrados pelo Brasil:

3. Ad/Artigo 12, parágrafo 3

A expressão "por informações correspondentes à experiência adquirida o setor industrial, comercial ou científico" mencionada no parágrafo 3 do Artigo 12, inclui os rendimentos convenientes da prestação de serviços técnicos e assistência técnica.²¹³ (item 3 do protocolo do acordo com a Dinamarca)

²¹⁰ LAVEZ, Raphael Assef. A retenção na fonte na importação de serviços técnicos: questões não resolvidas no caso Copesul. **Revista direito tributário atual**. v. 28. São Paulo: IBDT. 2012. p. 304

²¹¹ DIAS JÚNIOR, Antônio A. S. A Política Brasileira de Tributação de Serviços Técnicos. **Revista de direito tributário internacional atual**. v. 5. São Paulo: IBDT, 2019. P. 47

²¹² SANTOS, Ramon Tomazela. Os rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, nos acordos de bitributação – reflexões a respeito do ato declaratório RFB nº 5/2014. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2014. p. 133.

²¹³ BRASIL. **Decreto nº 75.106 de 20 de dezembro de 1974**. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla

4 – Com referência ao Artigo XII, parágrafo 3

Fica entendido que o disposto no parágrafo 3 do Artigo XII aplica-se aos pagamentos de qualquer espécie recebidos como remuneração pela prestação de assistência técnica e de serviços técnicos²¹⁴. (item 4 do protocolo acordo com a Coréia do Sul)

2. Com referência ao Artigo 12, parágrafo 3

Fica entendido que o disposto no parágrafo 3 do Artigo 12 aplica-se aos pagamentos de qualquer espécie feitos a qualquer pessoa que não seja um empregado da pessoa pagadora, como remuneração pela prestação de assistência ou serviços de natureza gerencial, administrativa, científica, técnica ou de consultoria.”²¹⁵ (Item 2 do protocolo do acordo com a Índia)

4.Com referência ao Artigo 12 (“Royalties”), parágrafo 3:

As disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 se aplicam a qualquer espécie de pagamento recebido pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica. O disposto neste item se aplica também aos serviços digitais e empresariais, inclusive às consultorias.” (Item 4 do protocolo do acordo com o Peru)²¹⁶

Dessas redações, verifica-se que a primeira possui grande abrangência ao indicar que a expressão “por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico” que seria precisamente o *know-how*, compreende as remunerações por serviços técnicos. A segunda, por sua vez, é ainda mais ampla, ao se referir a qualquer espécie de pagamento recebido pela prestação de serviços técnicos. Já a terceira e a quarta são definições mais claras, que mencionam as espécies de serviços abrangidos. O alcance desses dispositivos nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil é justamente o que intrigou a doutrina sobre o tema, considerando o teor dos protocolos.

Nesse contexto, Ramon Tomazela Santos bem sintetizou o cerne da discussão, que reside em definir se o Estados contratantes, ao utilizarem a expressão serviços técnicos e de assistência técnica nos protocolos, buscaram alcançar apenas os serviços que são instrumentais ao contrato de transferência de tecnologia ou, por outro lado, qualquer tipo de serviço especializado”²¹⁷.

Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Dinamarca. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/497746/publicacao/15784730>>. Acesso em: 14 de março de 2023

²¹⁴ BRASIL. **Decreto nº 354, de 2 de dezembro de 1991**. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Coréia. Disponível em:

<<https://legis.senado.leg.br/norma/387208/publicacao/15796996>>. Acesso em: 14 de março de 2023.

²¹⁵ BRASIL. **Decreto nº 510, de 27 de abril de 1992**. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Índia. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0510.htm> Acesso em: 14 de março de 2023.

²¹⁶ BRASIL. **Decreto nº 7.020, de 27 de novembro de 2009**. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda, firmada em Lima, em 17 de fevereiro de 2006. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/D7020.htm> Acesso em: 14 de março de 2023.

²¹⁷ SANTOS, Ramon Tomazela. Os rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, nos acordos de bitributação – reflexões a respeito do ato declaratório RFB nº 5/2014. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2014. p. 133.

Na doutrina nacional, a posição que ganhou grande relevância sobre o tema foi a de Alberto Xavier, que dedicou parte de sua obra para este tema. Ao tratar da diferenciação entre a assistência técnica e a prestação de serviços em geral, o autor afirma que essa distinção está centrada no fato de que, enquanto neste último a prestação de serviços é o objeto principal, na assistência técnica o serviço é meramente instrumental em relação ao objeto principal, que é a transferência de tecnologia²¹⁸. Partindo dessa premissa, o autor se posiciona no sentido de que a redação dos protocolos com o conceito estendido de *royalties*, alcança apenas os serviços que estejam vinculados a transferência de tecnologia. Pela pertinência, vejam-se as palavras do autor:

Ora, é precisamente o caráter complementar ou instrumental da assistência técnica relativamente à transmissão da informação resultante de experiência adquirida que levou os Protocolos relativos a certas Convenções a submeter a respectiva remuneração ao mesmo regime tributário da remuneração da própria transmissão da informação, ou seja, a equipará-la a royalty.

Mas este mesmo fato, ou seja, a qualificação da remuneração por "assistência ou serviços técnicos", como royalty, por complementariedade ou acessoriedade, leva também a concluir que **somente podem ser qualificados como de "assistência e serviços técnicos", para efeitos das Convenções, aqueles contratos que - seja qual for a sua denominação - tenham caráter complementar ou instrumental de contratos de transferência de capital tecnológico, não podendo de modo algum abranger os contratos em que o objeto principal seja a prestação de serviços, ainda que de conteúdo técnico, pois a remuneração destes não é, por natureza, royalty, mas rendimento de trabalho autônomo (tratando-se de serviços pessoais) ou preço constitutivo de lucro de empresa (tratando-se de serviços não pessoais).**

Em suma, só pode falar-se em "assistência e serviços técnicos" (ao menos no sentido em que a expressão é utilizada pelos Protocolos de aplicação das Convenções), quando exista um nexo de complementariedade ou instrumentalidade em relação a uma outra operação que aquela visa a "assistir" e que consista numa transmissão de know-how em si mesmo considerado. (grifou-se)

É visível que Alberto Xavier tem um entendimento muito restrito acerca dos serviços técnicos, que, segundo ele, seriam aqueles ligados à transferência de tecnologia, enquanto os serviços técnicos sem transferência de tecnologia, em verdade, seriam os serviços puros ou genéricos, que estão no escopo do art. 7º²¹⁹. Nas palavras do autor, “*não existem serviços técnicos ou de assistência técnica por natureza, mas apenas por referência a um contrato de transferência de tecnologia, do qual representam meios através dos quais a tecnologia é transferida*”²²⁰. Ou seja, para Alberto Xavier sequer existiriam “serviços técnicos sem transferência de tecnologia”.

²¹⁸ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 627.

²¹⁹ XAVIER, Alberto. A tributação da prestação internacional de serviços, em especial de serviços técnicos e de assistência técnica. **Revista dialética de direito tributário**. V. 235. São Paulo: Dialética, 2015. p. 7-28.

²²⁰ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do brasil**. 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

Esse entendimento de Alberto Xavier para fins de aplicação dos protocolos dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil foi acolhido na doutrina tributária²²¹. Nesse sentido, Andreza Ribeiro Fonseca ressalta que o que consta dos protocolos se deu em função da aproximação entre os dois contratos e que o objetivo não foi atribuir o mesmo tratamento equivalente a um contrato de prestação de serviço autônomo que não esteja vinculado à transferência de tecnologia²²². Além disso, afirma que a interpretação no sentido de que todos os serviços independentemente da transferência de tecnologia seriam abrangidos no art. 12, esvaziaria o conteúdo do art. 7º e iria contra os objetivos almejados pelas partes quando da assinatura do acordo de bitributação.

Os trabalhos que seguem esse entendimento geralmente partem justamente das distinções que já foram realizadas no presente trabalho, entre *royalties*, *know-how* e serviços, além de criticarem os atos administrativos que definem serviços técnicos. Contudo, existem argumentos contrários a esse posicionamento, tais como os de Ramon Tomazela Santos e Raphael Assef Lavez, que serão destacados na sequência.

Primeiramente, este posicionamento restringe de forma significativa a aplicação do protocolo que equipara os serviços técnicos a *royalties*²²³, equiparação essa que garante que o Brasil tribute esses rendimentos na fonte. Segundo Ramon Tomazela Santos, não há motivo para essa interpretação restritiva, já que a redação dos protocolos é ampla e não exige que os serviços

²²¹ Cf. FONSECA, Andreza Ribeiro. A qualificação dos rendimentos de assistência técnica e serviços técnicos no âmbito dos acordos contra a dupla tributação assinados pelo Brasil. **Revista direito tributário atual**. v.32. São Paulo: IBDT, 2014. p. 45-62. CUNHA, Fábio Lima da. Os serviços sem transferência de tecnologia no contexto dos tratados para evitar a dupla tributação da renda. **Revista dialética de direito tributário**. v. 190. São Paulo: Dialética, 2011. P. 19-28; BEHRNDT, Marco Antônio; LOBO, Diana Piatti. A incidência do IRRF nos casos de pagamento de serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia: críticas ao ADI nº 5/2014 e parecer PGFN/CAT nº 2.363/13. In: ROCHA, Sérgio André; TORRES, Heleno (coords.). **Direito tributário internacional: homenagem ao professor Alberto Xavier**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. P. 425-451; GOMES, Edgar Santos; VIANNA, Marcos Seixas. O alargamento do conceito de serviços técnicos pela Receita Federal do Brasil: o IRRF, as Convenções Contra Bitributação e a Convenção de Viena. In: CORDEIRO, Daniel Vieira de Biasi; GOMES, Edgar Santos; PEPE, Flavia Cavalcanti; GODOY, Gustavo Teixeira (organiz.). **Estudos de tributação internacional**. V.3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P. 291-313; ROCHA, Sérgio André. Parecer. Contratação de serviços de assistência administrativa de residente nas Filipinas. Qualificação no art. 7 do tratado tributário entre o Brasil e as Filipinas. **Revista fórum de direito tributário**. V. 118. Belo Horizonte: Fórum, 2022. p. 151-186; TÔRRES, Heleno Taveira. A qualificação dos serviços não técnicos como lucros de empresas nas convenções para evitar a dupla tributação. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Heleno (Coords.). **Direito tributário internacional: homenagem ao professor Alberto Xavier**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 249-267.

²²² FONSECA, Andreza Ribeiro. A qualificação dos rendimentos de assistência técnica e serviços técnicos no âmbito dos acordos contra a dupla tributação assinados pelo Brasil. **Revista direito tributário atual**. v.32. São Paulo: IBDT, 2014. p. 60

²²³ LAVEZ, Raphael Assef. A retenção na fonte na importação de serviços técnicos: questões não resolvidas no caso Copesul. **Revista direito tributário atual**. v. 28. São Paulo: IBDT. 2012. p. 308

sejam vinculados à transferência de tecnologia²²⁴. Ainda, este mesmo autor afirma que para sustentar tal entendimento seria necessária uma construção do intérprete, da seguinte forma:

Assim, para que o intérprete pudesse inserir uma restrição onde os próprios Estados contratantes não incluíram, seria no mínimo necessário extrair, da interpretação do acordo internacional, alguma incompatibilidade que impedisse a aplicação do artigo 12 aos contratos sem transferência de tecnologia. Do contrário, será forçoso reconhecer que o intérprete não pode, segundo a sua conveniência, incluir restrições que não constam da manifestação de vontade dos Estados contratantes²²⁵.

Para Raphael Assef Lavez, o entendimento de Alberto Xavier é orientado pela lógica da cláusula geral de reenvio do art. 3(2) da CM-OCDE, segundo a qual, diante da ausência de definição no acordo acerca dos “serviços técnicos e de assistência técnica”, essa definição deveria ser buscada na legislação doméstica²²⁶. Ainda, ressalta Ramon Tomazela Santos que o posicionamento decorre da teoria da competência qualificatória exclusiva do Estado de Fonte quanto ao *conceito-quadro* (que define as espécies de rendimentos) formulada por Alberto Xavier, segundo a qual diante da dificuldade de qualificar determinado rendimento, por exemplo, *royalty* ou remuneração por trabalho independente, deve-se seguir a qualificação atribuída pelo Estado Fonte²²⁷.

Deve-se lembrar que para Alberto Xavier os serviços técnicos, na legislação fiscal brasileira, estão atrelados há longo tempo com as noções de assistência técnica, administrativa e semelhantes, para efeitos de retenção na fonte e de dedutibilidade no imposto de renda, juntamente com a dedutibilidade de royalties²²⁸, o que justificaria a instrumentalidade à transferência de tecnologia defendida pelo autor. Esse argumento também fundamentava a discordância de Alberto Xavier em relação às definições de serviços técnicos por atos administrativos²²⁹, que prescindiam da transferência de tecnologia.

²²⁴ SANTOS, Ramon Tomazela. Os rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, nos acordos de bitributação – reflexões a respeito do ato declaratório RFB nº 5/2014. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2014. p. 135

²²⁵ SANTOS, Ramon Tomazela. Os rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, nos acordos de bitributação – reflexões a respeito do ato declaratório RFB nº 5/2014. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2014. p. 135

²²⁶ LAVEZ, Raphael Assef. A retenção na fonte na importação de serviços técnicos: questões não resolvidas no caso Copesul. **Revista direito tributário atual**. v. 28. São Paulo: IBDT. 2012. p. 308

²²⁷ SANTOS, Ramon Tomazela. Os rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, nos acordos de bitributação – reflexões a respeito do ato declaratório RFB nº 5/2014. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2014. p. 136

²²⁸ XAVIER, Alberto. A tributação da prestação internacional de serviços, em especial de serviços técnicos e de assistência técnica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. V. 235. São Paulo: Dialética, 2015. p. 14

²²⁹ Ver tópico “3.1.4.2 - As definições das Instruções Normativas SRF 252/2002 e RFB 1.455/2014”

Diante desses argumentos, Ramon Tomazela Santos discordou de Alberto Xavier com base nos seguintes argumentos:

(i) a classificação de determinado rendimento no artigo 12 pode ser resolvida no campo da interpretação, sem necessidade de reenvio ao direito interno, por meio da qualificação autônoma (ou interpretação comum); (ii) não é unânime ou majoritária na doutrina a ideia de que o Estado da fonte tem competência exclusiva para interpretar e aplicar o conceito-quadro, definindo a sua qualificação com base na legislação interna; (iii) não há uma definição clara e precisa na lei interna a respeito do conceito de “serviços técnicos”, em contraposição aos “serviços gerais”²³⁰.

Em sentido semelhante se manifestou Raphael Assef Lavez:

Não obstante tais entendimentos sejam carreados por outros autores, bem como tenham sido acolhidos pela Administração Tributária em algumas oportunidades, não se pode deixar de apontar algumas inadequações na sua abordagem. Em primeiro lugar, **o conceito de “serviços técnicos” na legislação tributária interna não é preciso, tampouco rigorosamente determinado**, sendo que vários dispositivos são capazes de contradizer a tese de Alberto Xavier. A segunda e principal objeção à abordagem apresentada refere-se ao fato de que **a remissão à legislação interna brasileira não contribui para a resolução da questão posta**, a uma porque o legislador brasileiro, aparente, nunca se preocupou em atribuir um conceito normativo a “serviços técnicos e de assistência técnica”, utilizando-os indiscriminadamente em diversas ocasiões, configurando uma verdadeira “babel terminológica”; a duas porque, sendo um dos objetivos do tratado, justamente, evitar a dupla tributação, tal desiderato somente será alcance se ambos os Estados contratantes se esforçarem para garantir a maior harmonia decisória possível na sua a sua aplicação pelas autoridades administrativas²³¹.

Assim, conforme o entendimento desses autores, a “solução” para tentar resolver o problema estaria em uma qualificação autônoma, por meio da interpretação do próprio texto e contexto do acordo, o que evitaria o reenvio à legislação doméstica, na qual os serviços técnicos atualmente estão definidos pelo art. 17, § 1, inciso II, IN 1.455/2014. De acordo com Klaus Vogel a qualificação autônoma se adapta melhor ao caráter do acordo de bitributação como regra independente que se aplica a ambos os estados, já que somente essa forma de qualificação pode garantir a interpretação comum dos termos do acordo²³². Ainda, para Michael Lang, com a utilização de todos os métodos de interpretação, o significado das normas do acordo de bitributação deve ser derivado exclusivamente do acordo²³³.

²³⁰ SANTOS, SANTOS, Ramon Tomazela. Os rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, nos acordos de bitributação – reflexões a respeito do ato declaratório RFB nº 5/2014. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2014. p. 137

²³¹ LAVEZ, Raphael Assef. A retenção na fonte na importação de serviços técnicos: questões não resolvidas no caso Copesul. *Revista direito tributário atual*. v. 28. São Paulo: IBDT. 2012. p. 309-310.

²³² VOGEL, Klaus. Double tax treaties and their interpretation. *International Tax & Business Lawyer*, v.4, p.65, 1986.

²³³ LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Tax Conventions*. 2. Ed. Viena: Linde, 2013. p.41

Nesse sentido, a partir da própria redação dos protocolos, tais como o protocolo do acordo Brasil-Índia, que inclui no âmbito do art. 12 a remuneração aos pagamentos de qualquer espécie pela prestação de serviços de natureza gerencial, administrativa, científica, técnica e de consultoria, pode se constatar que o art. 12 do referido acordo de bitributação claramente abrange serviços técnicos ainda que sem transferência de tecnologia²³⁴. Ainda, no item 5 do acordo de bitributação Brasil-Países Baixos, determina-se que o art. 12 abrange “qualquer espécie de pagamento recebido em contraprestação de serviços e assistência técnica”²³⁵.

Por essa razão Ramon Tomazela Santos afirma que a utilização dos termos “qualquer espécie de pagamento” e “serviços” sem sequer caracterizar como “técnico”, demonstra a intenção dos Estados contratantes em atribuírem a competência cumulativa para os serviços prestados por não residentes, deixando de lado o enquadramento no art. 7º²³⁶. Ou seja, essas inserções se dariam de acordo com a política fiscal internacional dos Estados contratantes.

Da análise realizada até aqui, é perceptível o antagonismo entre as diferentes posições acerca do enquadramento dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia no art. 12. A primeira corrente entende que só seriam abrangidos pelo conceito estendido de *royalties* os serviços vinculados à transferência de tecnologia, enquanto a segunda corrente afirma que essa restrição no sentido da necessária vinculação à transferência de tecnologia é indevida.

Fato é que a primeira opção de enquadramento dos serviços técnicos para os serviços técnicos sem transferência de tecnologia proposta pela Administração Tributária brasileira é o art. 12, nos casos em que contém protocolo, conforme o ADI 05/2014. Mais adiante será feita a análise crítica desse posicionamento.

3.2.3.2.2. Enquadramento no art. 14 – “profissões independentes”

No caso de os serviços técnicos e de assistência técnica estarem relacionados à qualificação técnica de um indivíduo ou grupo de pessoas, o ADI 05/2014 dispõe que os rendimentos deverão ser enquadrados no art. 14 dos acordos de bitributação. Esse possível

²³⁴ LAVEZ, Raphael Assef. A retenção na fonte na importação de serviços técnicos: questões não resolvidas no caso Copesul. **Revista direito tributário atual**. v. 28. São Paulo: IBDT. 2012. p. 311

²³⁵ BRASIL. **Decreto nº 355, de 2 de dezembro de 1991**. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0355.htm> Acesso em: 14 de março de 2023.

²³⁶ SANTOS, Ramon Tomazela. Os rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, nos acordos de bitributação – reflexões a respeito do ato declaratório RFB nº 5/2014. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2014p. 137

enquadramento não gera controvérsias como o primeiro, mas merece breve análise.

Conforme visto em 2.2.2.3, o art. 14, em geral, alcança os rendimentos de atividades independentes de natureza científica, literária, artística, educacional ou pedagógica, bem como os serviços independentes prestados por médicos, advogados, engenheiros, entre outros, ainda que as atividades tenham sido desenvolvidas diretamente por indivíduos ou por meio de pessoa jurídica²³⁷. No mesmo tópico citado já se noticiou que, no ano de 2000, a OCDE excluiu o art. 14 da CM-OCDE, tendo em vista que tinha as mesmas consequências práticas que a aplicação do art. 7º, já que estabelecia a competência exclusiva do país de residência, salvo no caso de os serviços serem prestados por instalação fixa no país de fonte.

No caso do Brasil, por outro lado, não há semelhanças entre o art. 7º e 14, já que este último permite a tributação na fonte nos acordos de bitributação brasileiros. Além disso, o Brasil segue a política fiscal de incluir também no âmbito do art. 14 as atividades independentes de caráter técnico²³⁸, de forma que seu alcance é mais amplo que aquele que era utilizado no modelo da OCDE. Veja-se, por exemplo, a redação do art. 14(2) do acordo Brasil-Argentina:

2. A expressão "profissão liberal" abrange, em especial, as atividades independentes de caráter científico, **técnico**, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores²³⁹. (grifou-se)

Ramon Tomazela Santos, ao analisar essa redação, destaca que a inclusão das atividades independentes de caráter técnico demanda análise detalhada do caso concreto antes de se enquadrar a remuneração de serviços técnicos no art. 7º²⁴⁰. Ou seja, antes de se cogitar o enquadramento como “lucros das empresas” deve se proceder a análise do possível enquadramento no artigo de “profissões independentes”.

Com efeito, o traço essencial para o enquadramento no art. 14 não é o objeto dos serviços, mas sim as características que permitam qualificar as profissões como liberais ou independentes, de forma que o fato de os profissionais se agruparem em forma de pessoa jurídica não afeta o

²³⁷ SANTOS, Ramon Tomazela. **A dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação**. Série Doutrina Tributária v. XLI. São Paulo: IBDT, 2022. p.334

²³⁸ SANTOS, SANTOS, Ramon Tomazela. **Estudos de direito tributário internacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 109

²³⁹ BRASIL. **Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982**. Promulga a convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/CCIVil_03/Atos/decretos/1982/D87976.html> Acesso em: 14 de março de 2023.

²⁴⁰ SANTOS, Ramon Tomazela. **Estudos de direito tributário internacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 109

caráter como pessoal e não empresarial, já que nas profissões liberais quem efetivamente presta os serviços é pessoa física²⁴¹. Tal raciocínio justifica a razão pela qual o inciso II do ADI 05/2014 faz menção a “uma pessoa ou grupo de pessoas”.

Dessa forma, o enquadramento no art. 14 será possível no caso de o serviço técnico não estar enquadrado no art. 12 e ser relacionado a qualidade técnica de pessoa ou grupo de pessoas, que caracterizem “profissão liberal”, conforme o ADI 05/2014, caso em que estará autorizada a tributação na fonte do rendimento pelo Brasil. Por outro lado, caso não se enquadre no art. 12 ou 14, o serviço será enquadrado no art. 7º, que impede a cobrança do IRRF.

3.2.4. Análise crítica da atual fase

A fase atual em que se encontra o debate baseia-se em relevante controvérsia no âmbito da doutrina nacional, controvérsia essa que ganhou repercussão a partir de um argumento que havia sido deixado de lado pelo Fisco brasileiro na segunda fase, mas que “renasceu” com a edição do ADI 05/2014. Como se viu, enquanto o entendimento do fisco está baseado no conceito estendido de *royalties* previsto nos protocolos, que atribuem aos serviços técnicos o mesmo regime dos *royalties*, o debate atual está centrado especificamente no alcance dessa equiparação.

A questão que se coloca, portanto, é a seguinte: diante das redações dos protocolos que constam dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, qualquer tipo de serviço técnico pode ser equiparado a *royalties* e, conseqüentemente, tributado na fonte, ou apenas aqueles que envolvem transferência de tecnologia?

O argumento da corrente que defende a necessária vinculação com a transferência de tecnologia (primeira corrente), representada especialmente pelo professor Alberto Xavier, é, em suma, de que os serviços técnicos na legislação brasileira sempre estiveram ligados à transferência de tecnologia e que seriam caracterizados pela instrumentalidade em relação à transferência de tecnologia. Alegam que, em razão disso, serviços técnicos sem transferência de tecnologia não teriam pertinência com o art. 12 que fundamentasse a equiparação em protocolo. Por fim, mencionam a consequência prática de se entender possível essa equiparação, que seria o esvaziamento do art. 7º dos acordos de bitributação.

²⁴¹ XAVIER, Alberto. XAVIER, Alberto. A tributação da prestação internacional de serviços, em especial de serviços técnicos e de assistência técnica. **Revista dialética de direito tributário**. V. 235. São Paulo: Dialética, 2015. p. 24

Por outro lado, a corrente oposta (segunda corrente) entende, a partir de uma interpretação autônoma dos acordos de bitributação, que não existe restrição no sentido de que apenas os serviços técnicos com transferência de tecnologia possam ser equiparados a *royalties*, tendo em vista que os protocolos não fazem essa distinção e que política fiscal brasileira segue esse entendimento. Além disso, destacam que algumas redações são muito amplas ou mencionam expressamente serviços que, a rigor, não envolvem transferência de tecnologia, como serviços gerenciais, de consultoria, etc.

Embora ambos argumentos sejam dotados de grande embasamento teórico, inclusive a primeira sendo representada pelo saudoso Professor Alberto Xavier, o presente trabalho se alinha com a segunda corrente, no sentido de que não há uma necessária vinculação entre os serviços técnicos e a transferência de tecnologia para fins de enquadramento no art. 12 com base no conceito estendido de *royalties* disposto em protocolo. Explica-se.

Com efeito, ao analisar os protocolos dos acordos celebrados pelo Brasil, verificam-se algumas variações de teor, mas em nenhum deles há qualquer espécie de limitação quanto aos serviços técnicos estarem ligados à transferência de tecnologia, conforme se vê da tabela a seguir:

Acordo de Bitributação	Redação do Protocolo
Brasil-África do Sul	<p style="text-align: center;">3. Com referência ao Artigo 12</p> <p>Fica entendido que as disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 aplicar-se-ão a pagamentos de qualquer espécie recebidos em razão da prestação de serviços técnicos e assistência técnica.</p>
Brasil-Argentina	<p style="text-align: center;">3. Com referência ao Artigo 12</p> <p>Fica entendido que as disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 aplicar-se-ão a pagamentos de qualquer espécie recebidos em razão da prestação de serviços técnicos e assistência técnica.</p>
Brasil-Bélgica	<p style="text-align: center;">6. Ad Artigo 12, parágrafos 2 e 3</p> <p>Fica entendido que as disposições do artigo 12, parágrafo 3, visam os pagamentos recebidos por assistência técnica ou pelo fornecimento de serviços técnicos. O imposto estabelecido sobre essas remunerações não pode exceder 10% de seu montante bruto."</p>
Brasil-Canadá	<p style="text-align: center;">8. Com referência ao artigo XII, parágrafo 3</p> <p>Fica entendido que a expressão "por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico" mencionada no parágrafo 3 do artigo XII inclui os rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos.</p>

Brasil-Chile	5. Com referência ao Artigo 12, parágrafo 3: As disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 aplicam-se aos rendimentos provenientes da prestação de serviços técnicos e assistência técnica.
Brasil-China	3. Com referência ao Artigo 12, parágrafo 3 Entende-se que o disposto no parágrafo 3 do Artigo 12 aplicar-se-á a quaisquer pagamentos recebidos em contrapartida pela prestação de assistência técnica ou de serviços técnicos.
Brasil-Coréia do Sul	4 – Com referência ao Artigo XII, parágrafo 3 Fica entendido que o disposto no parágrafo 3 do Artigo XII aplica-se aos pagamentos de qualquer espécie recebidos como remuneração pela prestação de assistência técnica e de serviços técnicos.
Brasil-Dinamarca	3. Ad/Artigo 12, parágrafo 3 A expressão "por informações correspondentes à experiência adquirida o setor industrial, comercial ou científico" mencionada no parágrafo 3 do Artigo 12, inclui os rendimentos convenientes da prestação de serviços técnicos e assistência técnica.
Brasil-Eslováquia	3. Com referência ao Artigo 12, parágrafo 3 aplica-se aos rendimentos obtidos pela prestação de assistência técnica e de serviços técnicos.
Brasil-Espanha	5. Ad/Art. 12, § 3º A expressão "por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial comercial ou científico", mencionada no § 3º do Artigo 12, compreende os rendimentos provenientes da prestação de serviços técnicos e assistência técnica.
Brasil-Filipinas	Com referência ao Artigo 12 Fica entendido que: (...) b) o disposto no parágrafo 3 aplica-se aos pagamentos de qualquer natureza recebidos como remuneração pela prestação de assistência técnica e de serviços técnicos.
Brasil-Hungria	6. Com referência ao Artigo XII, parágrafo 3 Fica entendido que o disposto no parágrafo 3 do Artigo XII aplica-se aos pagamentos de qualquer natureza recebidos como remuneração pela prestação de assistência técnica e de serviços técnicos.
Brasil-Índia	2. Com referência ao Artigo 12, parágrafo 3 Fica entendido que o disposto no parágrafo 3 do Artigo 12 aplica-se aos pagamentos de qualquer espécie feitos a qualquer pessoa que não seja um empregado da pessoa pagadora, como remuneração pela prestação de assistência ou serviços de natureza gerencial, administrativa, científica, técnica ou de consultoria.
Brasil-Israel	2. Com referência ao Artigo 12, parágrafo 3º Fica entendido que a expressão "por informação concernente à experiência industrial, comercial ou científica" mencionada no parágrafo 3º do Artigo 12 inclui os rendimentos originários da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos.

Brasil-Itália	<p>5. Com referência ao Artigo 12, parágrafo 4</p> <p>A expressão "por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico" mencionada no parágrafo 4 do Artigo 12 inclui os rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos.</p>
Brasil-Luxemburgo	<p>4. Ad Artigo 12, parágrafo 3</p> <p>A expressão "por informações correspondentes à experiência adquirida ou a estudos no setor industrial, comercial ou científico", mencionada no parágrafo 3 do artigo 12 inclui os rendimentos de assistência técnica e serviços técnicos.</p>
Brasil-México	<p>Com referência ao parágrafo 3 do Artigo 12</p> <p>a) fica entendido que as disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 se aplicam a qualquer espécie de pagamento recebido em razão da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos;</p>
Brasil-Noruega	<p>6. Com referência ao Artigo 12, parágrafo 3</p> <p>Fica entendido que a expressão "por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico", mencionado no parágrafo 3 do Artigo 12, inclui os rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos.</p>
Brasil-Holanda	<p>5 - Com referência ao Artigo 12, parágrafo 3</p> <p>Fica entendido que o disposto no parágrafo 3 do Artigo 12 aplica-se a qualquer espécie de pagamento recebido em contraprestação de serviços e assistência técnica.</p>
Brasil-Peru	<p>4. Com referência ao Artigo 12 ("Royalties"), parágrafo 3:</p> <p>As disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 se aplicam a qualquer espécie de pagamento recebido pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica. O disposto neste item se aplica também aos serviços digitais e empresariais, inclusive às consultorias.</p>
Brasil-Portugal	<p>5. Com referência ao Artigo 12º, nº 3</p> <p>Fica entendido que as disposições do nº 3 do Artigo 12º se aplicam a qualquer espécie de pagamento recebido em razão da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos.</p>
Brasil-Rússia	<p>3. Com referência ao Artigo 12, parágrafo 3</p> <p>Fica entendido que as disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 aplicar-se-ão a pagamentos de qualquer espécie recebidos em razão da prestação de serviços técnicos e assistência técnica.</p> <p>Fica também entendido que pagamentos de qualquer espécie concernentes a quaisquer transações relativas a programas de computador serão tributáveis por um Estado Contratante de acordo com sua legislação interna.</p>
Brasil-Suíça	<p>10. Com referência ao parágrafo 3 do Artigo 12:</p> <p>Fica entendido que as disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 aplicar-se-ão a pagamentos de qualquer espécie recebidos como remuneração pela prestação de assistência técnica.</p>
Brasil-Trinidad Tobago	<p>c) para os fins do parágrafo 3 do Artigo 12, o termo "royalties" será considerado como incluindo qualquer espécie de pagamento recebido em razão da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos.</p>

Brasil-Turquia	3. Com referência ao Artigo 12, parágrafo 3 Fica entendido que as disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 aplicar-se-ão a pagamentos de qualquer espécie recebidos como remuneração pela prestação de assistência técnica e de serviços técnicos.
Brasil-Ucrânia	2. Com referência ao Artigo 12, parágrafo 3 Fica entendido que a expressão “para informações referentes à experiência industrial, comercial ou científica” mencionada no parágrafo 3 do Artigo 12 inclui os rendimentos obtidos com a prestação de assistência técnica e serviços técnicos.
Brasil-Venezuela	3. Com referência ao Artigo 12, parágrafo 3 As disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 da Convenção se aplicam a qualquer espécie de pagamentos recebidos pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica.

Assim, por meio de uma interpretação autônoma do próprio texto dos protocolos já seria possível inferir que estão abrangidos os rendimentos de serviços técnicos sem transferência de tecnologia. Ademais, caso se buscasse a definição de serviço técnico da legislação doméstica, o art. 17, § 1, inciso II, IN 1.455/2014²⁴² também não faz qualquer distinção entre a ligação ou não com a transferência de tecnologia. Diante disso, pode-se questionar o que influenciou o entendimento no sentido de restringir a equiparação a *royalties* aos serviços técnicos com transferência de tecnologia. Além do entendimento de Alberto Xavier quanto a vinculação de tratamento tributário na legislação doméstica entre serviços técnicos e transferência de tecnologia, outro fator parece ser relevante, qual seja, o modelo da OCDE.

Deve-se lembrar, que no modelo da OCDE, os pagamentos por serviços técnicos sem transferência de tecnologia não poderiam ser enquadrados no art. 12²⁴³ e estariam no âmbito do art. 7º. É se alinhando a esse raciocínio da OCDE que significativa parte da doutrina brasileira tem adotado entendimento pela impossibilidade da tributação dos serviços técnicos na fonte²⁴⁴, com uma evidente preocupação com o esvaziamento do conteúdo do art. 7º, que atribui a competência exclusiva do país de residência para tributação e é um dispositivo de caráter universal²⁴⁵. Sobre a questão são pertinentes as colocações de Antônio Augusto Souza Dias

²⁴² art. 17, § 1, inciso II, IN 1.455/2014 - serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico;

²⁴³ LAVEZ, Raphael Assef. A retenção na fonte na importação de serviços técnicos: questões não resolvidas no caso Copesul. **Revista direito tributário atual**. v. 28. São Paulo: IBDT. 2012. p. 304

²⁴⁴ DIAS JÚNIOR. Antônio Augusto Souza. A política brasileira de tributação de serviços técnicos. **Revista de direito tributário internacional atual**. v. 5. São Paulo: IBDT, 2019. p. 50

²⁴⁵ Cf. FONSECA, Andreza Ribeiro. A qualificação dos rendimentos de assistência técnica e serviços técnicos no âmbito dos acordos contra a dupla tributação assinados pelo Brasil. **Revista direito tributário atual**. v.32. São

Júnior:

Como se sabe, a OCDE, apesar de liderar a condução dos debates sobre a tributação internacional, é tida como uma representante dos países exportadores de capital, e por isso a posição externada em seus Comentários à Convenção Modelo **não necessariamente representa a posição mais técnica ou mais adequada a todo e qualquer tratado que utiliza o Modelo como ponto de partida.**

O fato de o Brasil, nas negociações para a celebração de vários tratados, ter feito prevalecer sua posição de ampliar demasiadamente a abrangência do art. 12, deve ser respeitado ainda que tal posição conflite com os interesses da OCDE. **Tal posição, de tributar serviços técnicos na fonte, não deve ser tida como uma extravagância arbitrária e arrecadatória que contraria o direito tributário internacional (como compreendido a partir do Modelo da OCDE).** Pelo contrário, representa uma reivindicação legítima de países tradicionalmente importadores de capital, e que, uma vez inserida nos textos dos Protocolos, torna-se vinculante quando da aplicação das respectivas Convenções²⁴⁶. (grifou-se)

Nesse contexto, embora o modelo e os comentários da OCDE sejam relevantes, o raciocínio utilizado não necessariamente será o melhor para todos os países que celebram acordos de bitributação, razão pela qual muitos países fazem ressalvas às disposições da OCDE. Além disso, deve-se mencionar que apesar da relevante contribuição da OCDE para o direito tributário internacional, o órgão não é imparcial, visto que seus membros são em grande parte países mais desenvolvidos economicamente e possuem interesses comuns a depender do tema²⁴⁷.

A opção do Brasil por atribuir aos serviços técnicos o regime dos *royalties* vai em sentido oposto aos preceitos da OCDE e representa um traço da política fiscal internacional brasileira, que tem como consequência a redução do escopo do art. 7º. Nesse sentido, veja-se o entendimento Sérgio André Rocha:

é razoável assumir que, tendo em vista que a política brasileira de celebração de tratados internacionais tributários limita a abrangência do artigo 7º dos mesmos, reduzindo, portanto, os efeitos da inclusão do dito “princípio do estabelecimento permanente”, em verdade não há um alinhamento entre as convenções brasileiras e a Convenção Modelo da OCDE. Dessa maneira, seguir a redação do artigo 7º do

Paulo: IBDT, 2014. p. 45-62. CUNHA, Fábio Lima da. Os serviços sem transferência de tecnologia no contexto dos tratados para evitar a dupla tributação da renda. **Revista dialética de direito tributário**. v. 190. São Paulo: Dialética, 2011. P. 19-28; BEHRNDT, Marco Antônio; LOBO, Diana Piatti. A incidência do IRRF nos casos de pagamento de serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia: críticas ao ADI nº 5/2014 e parecer PGFN/CAT nº 2.363/13. In: ROCHA, Sérgio André; TORRES, Heleno (coords.). **Direito tributário internacional: homenagem ao professor Alberto Xavier**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. P. 425-451; GOMES, Edgar Santos; VIANNA, Marcos Seixas. O alargamento do conceito de serviços técnicos pela Receita Federal do Brasil: o IRRF, as Convenções Contra Bitributação e a Convenção de Viena. In: CORDEIRO, Daniel Vieira de Biasi; GOMES, Edgar Santos; PEPE, Flavia Cavalcanti; GODOY, Gustavo Teixeira (organiz.). **Estudos de tributação internacional**. V.3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 291-313.

²⁴⁶ DIAS JÚNIOR. Antônio Augusto Souza. A política brasileira de tributação de serviços técnicos. **Revista de direito tributário internacional atual**. v. 5. São Paulo: IBDT, 2019. p. 52

²⁴⁷ ROCHA, Sérgio André. **Tributação internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 281

Modelo da OCDE, considerando a política brasileira, não significa adotar o seu fundamento, nem aceitar suas consequências²⁴⁸.

Essa característica da política fiscal internacional adotada pelo Brasil fica ainda mais clara com a análise dos acordos de bitributação com Israel e México, que possuem uma “cláusula de nação mais favorecida” nos protocolos²⁴⁹. Veja-se, por exemplo, o item 2 do protocolo entre Brasil e Israel:

2. Com referência ao Artigo 12, parágrafo 3º

Fica entendido que a expressão "por informação concernente à experiência industrial, comercial ou científica" mencionada no parágrafo 3º do Artigo 12 inclui os rendimentos originários da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos.

Todavia, se, de acordo com qualquer Convenção entre o Brasil e um terceiro Estado não situado na América Latina que entre em vigor depois que a presente Convenção esteja em vigor, **o Brasil excluir a assistência técnica e os serviços técnicos da definição de royalties, ou concordar com uma alíquota menor, a mesma disposição se aplicará sob a presente Convenção**, com efeito a partir da data em que a Convenção com o mencionado terceiro Estado entre em vigor²⁵⁰. (grifou-se)

Desse modo, segundo essa cláusula de nação mais favorecida, no caso de o Brasil celebrar um acordo de bitributação posterior com um país que não seja da América Latina, no qual exclua o conceito estendido de *royalties*, este mesmo tratamento deve valer para os acordos com os países citados. Isso demonstra uma clara intenção do Brasil nas negociações dos acordos de bitributação.

Em razão disso, concorda-se com Ramon Tomazela Santos ao afirmar que esse fator tem grande relevância, tendo em vista que o acordo internacional deve ser interpretado à luz da vontade subjetiva dos Estados signatários, já que estes buscam garantir os seus interesses com a celebração do acordo²⁵¹. Ou seja, se ambos Estados contratantes estão de acordo com a inclusão dos serviços técnicos e de assistência técnica no âmbito do art. 12, não há razão para ignorar a clara intenção dos Estados, sob o fundamento de que o conceito estendido de *royalties* alcança apenas os serviços técnicos com transferência de tecnologia²⁵².

²⁴⁸ ROCHA, Sérgio André. **Política fiscal internacional brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 55

²⁴⁹ SANTOS, Ramon Tomazela. Os rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, nos acordos de bitributação – reflexões a respeito do ato declaratório RFB nº 5/2014. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2014. P. 138

²⁵⁰ BRASIL. **Decreto nº 5.576, de 8 de novembro de 2005**. Promulga a convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Estado de Israel destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a renda, celebrada em Brasília, em 12 de dezembro de 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/D5576.htm> Acesso em: 14 de março de 2023.

²⁵¹ SANTOS, Ramon Tomazela. Os rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, nos acordos de bitributação – reflexões a respeito do ato declaratório RFB nº 5/2014. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2014. P. 138

²⁵² SANTOS, Ramon Tomazela. Os rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, nos acordos de bitributação – reflexões a respeito do ato declaratório RFB nº

Nesse contexto, os protocolos dos acordos de bitributação brasileiros devem ser analisados considerando o fato de que definem um conceito particular de *royalties*, aplicável de forma exclusiva para os propósitos do acordo, de forma que o conceito estendido de *royalties* não deve ser avaliado com “amarras de um conceito de *royalties* predeterminado, seja na legislação dos Estados Contratantes, seja na Convenção Modelo da OCDE”²⁵³. Dessa forma, o intérprete, ao se valer de uma interpretação autônoma dos protocolos, de maneira alguma deve ficar preso ao conceito de *royalties* da legislação doméstica ou mesmo do modelo OCDE para interpretar os acordos de bitributação celebrados pelo Brasil.

Os dispositivos da Convenção de Viena sobre Direitos dos Tratados colaboram para esse entendimento. O art. 31(1) da referida convenção estabelece que “um tratado deve ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz do seu objetivo e finalidade”. Além disso, conforme o art. 31 (2), o contexto do tratado compreenderá além do texto, do preâmbulo e dos anexos, qualquer acordo ou instrumento feito pelas partes que tenha conexão com a conclusão do tratado. Por fim, o art. 31 (4), estabelece que “um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era intenção das partes”²⁵⁴.

Em razão disso, especialmente desse último dispositivo, pode se afirmar que o Brasil e os Estados com os quais celebrou seus acordos de bitributação, adotaram, na negociação dos protocolos, um sentido especial ao conceito de *royalties*, que abrange os serviços técnicos independentemente da transferência de tecnologia²⁵⁵. Essa intenção é demonstrada de forma mais evidente a partir da análise do caso do acordo Brasil-Espanha.

À época (segunda fase do debate), o Brasil adotava o entendimento no sentido da aplicação do artigo de “outros rendimentos” e relegava a aplicação do artigo 12 aos serviços técnicos sem transferência de tecnologia, sem observar, portanto, os protocolos. Diante disso, após a comunicação entre Brasil e Espanha, foi editado o Ato Declaratório Interpretativo nº

5/2014. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2014. P. 138

²⁵³ LAVEZ, Raphael Asséf. A retenção na fonte na importação de serviços técnicos: questões não resolvidas no caso Copesul. **Revista direito tributário atual**. v. 28. São Paulo: IBDT. 2012. p. 310

²⁵⁴ BRASIL. **Decreto nº 7.030 de 14 de dezembro de 2009**. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm> Acesso em: 15 de março de 2023.

²⁵⁵ SANTOS, Ramon Tomazela. Os rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, nos acordos de bitributação – reflexões a respeito do ato declaratório RFB nº 5/2014. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2014. P. 138

27/2004²⁵⁶, posteriormente revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 4/2006²⁵⁷, ambos com a determinação de que se incluem no conceito de *royalties*, para fins de aplicação dos acordos, todos os serviços técnicos ou de assistência técnica, independentemente de que, em si mesmos, suponham ou não transferência de tecnologia.

O ato também estabeleceu que, em hipótese alguma, se aplicaria o artigo de “outros rendimentos” para os casos de prestação de serviços técnicos e, por fim, mencionou expressamente que se considerava reduzido o âmbito de aplicação do art. 7º do acordo entre os países em relação aos serviços técnicos. Nesse caso, fica evidente a redução de escopo do art. 7º manifestada por ambos os Estados, o que privilegia a tributação na fonte pelos países.

Com isso, o argumento no sentido da impossibilidade de equiparação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia a *royalties* em razão da redução do escopo do art. 7º parece não se sustentar. Isso porque, tal redução, embora de fato exista, não pode ser vista como uma violação do acordo ou uma afronta a um princípio de direito tributário internacional, já que é uma manifestação da política fiscal do Estados Contratantes, como ficou explícito no caso Brasil-Espanha.

Quanto ao argumento da necessária ligação entre os serviços técnicos e a transferência de tecnologia tanto na legislação doméstica quanto para fins de aplicação dos protocolos também não se sustenta. Do exposto até aqui, é possível extrair da interpretação do próprio texto dos acordos, que não há essa restrição do escopo do conceito estendido de *royalties*, não obstante as diferentes redações já elencadas.

Ademais, ainda que a interpretação se valesse da legislação doméstica, não há indício de que os serviços técnicos necessariamente estejam ligados à transferência de tecnologia ou que só existiriam em função de tais contratos, como se vê da análise que foi procedida em 3.1. Ou seja, ainda que o intérprete, a partir da cláusula geral de reenvio do art. 3 (2), buscasse o correto enquadramento a partir da definição da legislação doméstica, não se verificaria

²⁵⁶ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ato declaratório interpretativo nº 27/2004**. Dispõe sobre a aplicação de dispositivos da Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Estado Espanhol destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=5713&visao=anotado>> Acesso em: 15 de março de 2023.

²⁵⁷ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ato declaratório interpretativo nº 04/2006**. Dispõe sobre a aplicação de dispositivos da convenção entre a República Federativa do Brasil e o Estado Espanhol destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=5583#:~:text=ADI%20SRF%20n%C2%BA%204%2F2006&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20aplica%C3%A7%C3%A3o%20de,de%20Impostos%20sobre%20a%20Renda.>> Acesso em: 15 de março de 2023.

necessária vinculação entre serviços técnicos e a transferência de tecnologia.

Ainda, o intérprete não encontraria um conceito de serviço técnico na lei tributária em sentido estrito e teria que se socorrer da definição que consta no art. 17, § 1, inciso II, IN 1.455/2014, a menos que entenda que essa definição administrativa é indevida, como é o caso de Alberto Xavier²⁵⁸, que considera essa definição inconstitucional²⁵⁹. De qualquer maneira, não se chegaria à conclusão de que a restrição existe, pois os serviços técnicos não existem apenas em função de outro contrato.

A partir dessas premissas, entende-se que não há, atualmente, restrição de que os serviços técnicos estejam ligados à transferência de tecnologia para fins de aplicação do conceito estendido de *royalties* previsto nos protocolos da maior parte dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. Portanto, é acertado o posicionamento do ADI 05/2014 ao atribuir como primeiras possibilidades o enquadramento dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia como *royalties*, no caso de o acordo conter protocolo, ou no artigo 14 no caso de o serviço técnico possuir caráter pessoal, de maneira a manter o art. 7º como dispositivo residual.

Com isso em mente, para se proceder ao correto enquadramento dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia, o intérprete deve avaliar de forma casuística o contrato de prestação de serviços conjuntamente com as disposições do acordo de bitributação, tendo em vista as diferentes redações dos protocolos com o conceito estendido de *royalties* e as possibilidades de enquadramento em outros artigos como o 14 e 7º.

4. Conclusão

Como se viu, o debate acerca dos serviços técnicos sem transferência nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil é um tema complexo, que engloba diversos aspectos, os quais buscou-se analisar no presente trabalho.

Assim, na primeira parte, se demonstrou, inicialmente, que as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior apenas são tributadas no Brasil em relação aos rendimentos que estejam vinculados a fontes nacionais e que o elemento de conexão suficiente para caracterizar essa vinculação é a fonte pagadora. Ou seja, para que incida o IRRF sobre os rendimentos pagos a não residentes por serviços prestados é suficiente que a fonte pagadora esteja localizada no

²⁵⁸ XAVIER, Alberto. A tributação da prestação internacional de serviços, em especial de serviços técnicos e de assistência técnica. **Revista dialética de direito tributário**. V. 235. São Paulo: Dialética, 2015. p. 18-21.

Brasil.

Viu-se, também, que a tributação pelo IRRF sobre não residentes é uma forma especial de tributação pelo Imposto de Renda, na qual a tributação recai sobre o rendimento bruto/receita, e não o efetivo acréscimo patrimonial. Além disso, as alíquotas do IRRF, conforme dispõe o RIR/18, são de 25% para a prestação de serviços em geral e de 15% para os serviços técnicos, que estão submetidos também à CIDE-Royalties à alíquota de 10%. Assim, nos casos em que não há acordo de bitributação entre Brasil e o país do prestador, os serviços poderão receber dois tratamentos distintos, a depender da espécie de serviço. Por outro lado, nos casos em que há acordo de bitributação entre o Brasil e o país do não residente, é preciso analisar o enquadramento dos rendimentos no acordo, a fim de verificar qual a tributação incidente, tendo em vista que os acordos se sobrepõem sobre a legislação interna.

Com isso, adiantou-se que as remunerações por serviços gerais, em regra, só poderiam ser tributadas pelo país de residência da empresa prestadora, de acordo com o art. 7º dos acordos de bitributação, que tratam dos “lucros das empresas”. Por sua vez, as remunerações pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, na grande maioria dos acordos celebrados pelo Brasil, são tributáveis como *royalties* em razão dos protocolos dos acordos.

Após essa análise da tributação pelo IRRF, introduziu-se a dupla tributação internacional, fenômeno que ocorre em razão da submissão de fatos econômicos a soberania de mais de um Estado, que ocorre com base nos elementos de conexão adotados e que tem como consequência a sobreposição de competências tributárias. Além disso, foi referido que não há uma regra de Direito Internacional Público que proíba a dupla tributação internacional, razão pela qual ganham relevância os acordos de bitributação celebrados entre os países, que buscam não só para combater a dupla tributação e fomentar o comércio internacional, mas também repartir receitas entre os Estados e prevenir a evasão fiscal.

Como visto, os acordos de bitributação possuem estruturas que são baseadas em convenções modelo, dentre as quais se destaca a CM-OCDE, que foi utilizada como base no trabalho, com o apontamento das devidas ressalvas do Brasil ao modelo. A partir disso, foi demonstrada a estrutura de um acordo de bitributação com destaque às denominadas regras distributivas, que estabelecem qual dos dois Estados contratantes pode tributar um determinado rendimento ou se ambos podem tributar. Foi dada especial atenção as seguintes regras distributivas: art. 7º, que trata dos “lucros das empresas” e estabelece competência exclusiva do Estado de residência; artigos 12º, que trata dos *royalties*, 14, que trata das profissões

independentes e 21, que trata dos “outros rendimentos”, os quais, no caso dos acordos brasileiros, estabelecem a competência cumulativa para ambos estados tributarem o rendimento, o que permite a tributação na fonte pelo Brasil.

A segunda parte do trabalho analisou, preliminarmente, a definição dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia com o objetivo de definir o objeto em exame no presente trabalho. Com esse objetivo, foram demonstradas as características dos *royalties* e dos contratos de *know-how*, que representam a transferência de tecnologia, bem como que os rendimentos decorrentes dessas espécies têm seu enquadramento no art. 12 dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. Foram apresentadas, também, as distinções entre o *know-how* e a prestação de serviços, que muitas vezes são de difícil constatação prática, mas que possuem relevantes distinções no plano teórico. Ademais, foram definidos os serviços técnicos, que, como visto, podem ou não envolver a transferência de tecnologia, e a assistência técnica, que, de acordo com a análise feita, está sempre ligada à transferência de tecnologia. Ainda, foram citadas e analisadas as definições de serviços técnicos procedidas por atos administrativos da RFB, que, como visto, sempre foram amplas. Por fim, os serviços técnicos sem transferência de tecnologia foram identificados como sendo os serviços que dependam de conhecimento técnico especializado e que não possuem função instrumental ou acessória para um contrato de transferência de tecnologia.

Posteriormente, o trabalho analisou as fases do debate envolvendo o enquadramento dos rendimentos de serviços técnicos sem transferência de tecnologia nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. O referido debate teve início com as consultas realizadas pelos contribuintes à RFB buscando esclarecer qual o correto enquadramento a ser atribuído aos referidos rendimentos. Como visto, não obstante a tendência pela aplicação do art. 7º dos acordos, não havia um posicionamento uniforme do Fisco brasileiro sobre o tema, que, em alguns casos, entendeu que seria o caso de enquadramento no art. 12 ou 21.

Esse cenário veio a ser modificado na segunda fase, com a edição do ADN 01/2000, no qual a RFB se manifestou no sentido de que as remessas ao exterior para pagamento de serviços técnicos sem transferência de tecnologia estariam enquadradas no art. 21, como “outros rendimentos”, o que permitia a tributação na fonte pelo Brasil. O posicionamento do Fisco não encontrava qualquer respaldo na doutrina nacional ou internacional sobre o tema e recebeu severas críticas, tendo em vista a equivocada interpretação e as suas consequências práticas, tais como o risco de dupla tributação e denúncia do acordo de bitributação pelo outro Estado contratante.

Em 2012, o enquadramento dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia nos acordos de bitributação foi examinado pelo STJ, no caso Copesul, oportunidade na qual a Corte rejeitou o entendimento do Fisco no ADN 01/2000, ao entender que essa interpretação não era razoável, além de tornar sem efeito o art. 7º dos acordos de bitributação. Deve-se lembrar que a interpretação da RFB partia do pressuposto de que os “lucros das empresas” que constavam do art. 7º deveriam ser definidos a partir da legislação doméstica, na qual “lucro” pressupõem a contraposição de receitas e despesas, o que não seria possível no caso da tributação do rendimento do não residente. Diante disso, o STJ entendeu que os “lucros das empresas” deveriam ser equiparados ao “lucro operacional” e não ao “lucro real”. Apesar de partir de premissa equivocada, ao interpretar o termo do acordo diretamente com base na legislação doméstica, a conclusão pelo equívoco do ADN 01/2000 foi correta.

Após o julgamento do caso Copesul, na terceira fase do debate, instaura-se uma discussão que havia sido relegada por muito tempo. Nesse cenário, o Fisco brasileiro passou a manifestar um “novo entendimento”, que foi consolidado no ADI 05/2014, no sentido de que as remessas ao exterior para pagamento de serviços técnicos e assistência técnica sem transferência de tecnologia devem ser enquadradas, primeiramente, no art. 12, em caso de o acordo de bitributação conter protocolo com previsão de equiparação entre os serviços técnicos e *royalties*. Caso não fosse esse o caso, deveria se avaliar o enquadramento no art. 14, em caso de os serviços técnicos estarem ligados a qualificação técnica de pessoa ou grupo de pessoas e, por fim, no art. 7º, de forma residual.

O ponto central da discussão abordada na terceira fase está no alcance da equiparação ou conceito estendido de *royalties*, que atribui aos serviços técnicos o mesmo regime dos *royalties*, com a consequente tributação na fonte desses rendimentos e redução do escopo do art. 7º. Ou seja, questionou-se se é adequado o enquadramento dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia como *royalties* com base na redação dos protocolos dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil?

Diante da análise realizada, entende-se que a resposta é positiva. Assim, conclui-se que é adequado o posicionamento da RFB posto no ADI 05/2014 acerca do enquadramento dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, com base nos seguintes argumentos:

- (i) Os serviços técnicos não existem apenas em função da transferência de tecnologia, ou seja, não são contratos necessariamente instrumentais ou acessórios ao contrato de transferência de tecnologia;
- (ii) Não há qualquer restrição nos protocolos dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil de que os serviços técnicos tenham que estar vinculados a transferência de tecnologia para fins de enquadramento no art. 12;
- (iii) O enquadramento dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia no art. 12 pode ser verificado apenas com base na interpretação do texto e do contexto dos acordos brasileiros, considerando a ausência de restrição nas redações dos protocolos e a política brasileira de celebração de acordos de bitributação, sem necessidade de remissão à legislação doméstica;
- (iv) Ainda que se procedesse com a remissão à legislação doméstica, não se encontraria uma definição de serviços técnicos que restringisse a aplicação do conceito estendido de *royalties*;
- (v) O intérprete, ao analisar os protocolos, não pode ficar preso ao conceito de *royalties* da legislação doméstica ou do Modelo OCDE.
- (vi) O art. 7º, não obstante tenha grande alcance, só se aplica quando o rendimento não se enquadrar em disposições mais específicas do acordo de bitributação, como é o caso dos artigos 12 e 14;

Referências Bibliográficas

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Caso Alcatel e a insegurança jurídica na tributação dos serviços técnicos. **Revista de direito tributário internacional atual**. v 07. São Paulo: IBDT, 2020. p. 204-225.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Circular nº 2685 de 16 de maio de 1996**. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/1996/pdf/circ_2685_v2_1.pdf> Acesso em: 15 de março de 2023.

BARRETO, Aires F. **ISS na constituição e na lei**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BEHRNDT, Marco Antônio; LOBO, Diana Piatti. A incidência do IRRF nos casos de pagamento de serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia: críticas ao ADI nº 5/2014 e parecer PGFN/CAT nº 2.363/13. In: ROCHA, Sérgio André; TORRES, Heleno (coords.). **Direito tributário internacional: homenagem ao professor Alberto Xavier**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. P. 425-451

BIANCO, João Francisco. **Transparência fiscal internacional**. São Paulo: Dialética, 2007.

BIANCO, João Francisco; SANTOS, Ramon Tomazela. A mudança de paradigma: o artigo 7º dos acordos de bitributação e a superação da dicotomia fonte versus residência. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Heleno (Coords.). **Direito tributário internacional: homenagem ao professor Alberto Xavier**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 319-346.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação cível nº 2002.71.00.006530-5/RS**. Recorrente: Copesul - Companhia Petroquímica do Sul. Recorrida: Fazenda Nacional. Relatora: Desembargadora Vivian Josete Pantaleão Caminha. Rio Grande do Sul, 04 de julho de 2007. DJE: 24/07/2007. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=1763875> Acesso em: 15 de março de 2023.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm> Acesso em: 15 de março de 2023.

BRASIL **Decreto nº 3000 de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm> Acesso em: 15 de março de 2023.

BRASIL. **Decreto 72.542/1973 de 30 de julho de 1973**. Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda. Brasil Bélgica. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/D72542.html>. Acesso em: 25 de fevereiro de 2023.

BRASIL. **Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001**. Promulga a convenção entre a

República Federativa do Brasil e a República Portuguesa destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D4012.htm> Acesso em: 15 de março de 2023.

BRASIL. Decreto nº 75.106 de 20 de dezembro de 1974. Promulga a convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda Brasil-Dinamarca. Disponível em:

<<https://legis.senado.leg.br/norma/497746/publicacao/15784730>>. Acesso em: 14 de março de 2023

BRASIL. Decreto nº 354, de 2 de dezembro de 1991. Promulga a convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Coréia. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/387208/publicacao/15796996>>. Acesso em: 14 de março de 2023.

BRASIL. Decreto nº 510, de 27 de abril de 1992. Promulga a convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Índia. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0510.htm> Acesso em: 14 de março de 2023.

BRASIL. Decreto nº 7.020, de 27 de novembro de 2009. Promulga a convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal com relação ao imposto sobre a renda, firmada em Lima, em 17 de fevereiro de 2006. Disponível em:

< https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/D7020.htm> Acesso em: 14 de março de 2023.

BRASIL. Decreto nº 355, de 2 de dezembro de 1991. Promulga a convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto sobre a renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0355.htm> Acesso em: 14 de março de 2023.

BRASIL. Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982. Promulga a convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/CCIVil_03/Atos/decretos/1982/D87976.html> Acesso em: 14 de março de 2023.

BRASIL. Decreto nº 5.576, de 8 de novembro de 2005. Promulga a convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Estado de Israel destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a renda, celebrada em Brasília, em 12 de dezembro de 2002. Disponível em:

< https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/D5576.htm> Acesso em: 14 de março de 2023.

BRASIL. **Decreto 72.542/1973**. Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda. Brasil Bélgica. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/D72542.html>. Acesso em: 25 de fevereiro de 2023.

BRASIL. **Decreto nº 7.030 de 14 de dezembro de 2009**. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm> Acesso em: 15 de março de 2023.

BRASIL. **Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4506.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%204.506%2C%20DE%2030%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201964.&text=Disp%C3%B5e%20s%C3%B4bre%20o%20imp%C3%B4sto%20que,Art.> Acesso em: 15 de março de 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996**. Regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19279.htm> Acesso em: 15 de março de 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial nº 1.161.467/RS**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Copesul - Companhia Petroquímica do Sul. Relator: Min. Castro Meira. Distrito Federal, 17 de maio de 2012. DJE: 01 de junho de 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1124376&num_registro=200901980512&data=20120601&formato=PDF> Acesso em: 15 de março de 2023.

BRASIL. CARF. **Processo: 10980.729160/2012-43**. Acórdão: 2202-003.114. 2ª Turma Ordinária. Recorrente: Faurecia Automotiva do Brasil Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relatora: Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Brasília, 27 jan. 2016.

BRUDNIEWSKI, Leandro. Não incidência do IRRF nas Remessas para pagamentos de serviços sem transferência de tecnologia: recurso especial nº 1.161.467/RS. BRASIL. ABDF, 2012. Disponível em: <<https://abdf.com.br/artigos/nao-incidencia-de-irrf-nas-remessas-para-pagamento-de-servicos-sem-transferencia-de-tecnologia-2/>> Acesso em 10/02/2023

BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v.1.

Confederação Nacional da Indústria. **Tributação sobre a importação de serviços: impactos, casos, recomendações de políticas**. Brasília: CNI, 2013. Disponível em: <https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/41/cc/41ccf2bf-d1cd-4d5a-a6f3-5a8ebecbab2c/tributaosobreimportaodoservicos-impactoscasoserecomendaesdepolicas.pdf> Acesso em: 15 de março de 2023.

CUNHA, Fábio Lima da. Os serviços sem transferência de tecnologia no contexto dos tratados para evitar a dupla tributação da renda. **Revista dialética de direito tributário**. v. 190. São

Paulo: Dialética, 2011. P. 19-28

DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. A política brasileira de tributação de serviços técnicos. **Revista de direito tributário internacional atual**. v. 5. São Paulo: IBDT, 2019. p. 44-66

DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. Caso Renault: aplicação do art. VII da convenção Brasil-França aos pagamentos pela prestação de serviços não incluídos no conceito de know-how. In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de (Org.). **Tributação internacional: análise de casos**. v. 2. São Paulo: MP Editora, 2015. p. 251-267.

DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. Os royalties nos acordos brasileiros para evitar a dupla tributação. In: BIANCO, João; SCHOUERI, Luís Eduardo (coords.) MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (organiz.). **Estudos de direito tributário: em homenagem ao prof. Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 321-365.

FONSECA, Andreza Ribeiro. A qualificação dos rendimentos de assistência técnica e serviços técnicos no âmbito dos acordos contra a dupla tributação assinados pelo Brasil. **Revista direito tributário atual**. v.32. São Paulo: IBDT, 2014. p. 45-62.

GALHARDO, Luciana Rosanova. Serviços técnicos prestados por empresa francesa e imposto de renda na fonte. **Revista dialética de direito tributário**. v. 31. São Paulo: Dialética, 1998. p. 39-44.

GOMES, Edgar Santos; VIANNA, Marcos Seixas. O alargamento do conceito de serviços técnicos pela Receita Federal do Brasil: o IRRF, as Convenções Contra Bitributação e a Convenção de Viena. In: CORDEIRO, Daniel Vieira de Biasi; GOMES, Edgar Santos; PEPE, Flavia Cavalcanti; GODOY, Gustavo Teixeira (organiz.). **Estudos de tributação internacional**. V.3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 291-313

HORTA, Nereida de Miranda Finamore. **Tributação dos serviços técnicos pelo IRRF e o art. 12-A da convenção modelo da Organização das Nações Unidas**. In: Congresso brasileiro de direito tributário internacional IBDT/DEF-USP, nº 9, 2022, Anais IX - Tributação internacional e recuperação econômica: o papel dos países emergentes, São Paulo: IBDT, 2022. p. 49-66

INSTITUTO NACIONAL DA PROPRIEDADE INDUSTRIAL. **Instrução normativa nº 16/2013**. Dispõe sobre a normalização para a averbação e o registro de contratos de transferência de tecnologia e de franquia. Disponível em: <https://www.gov.br/inpi/pt-br/backup/legislacao-1/instrucao_normativa_16-2013.pdf> Acesso em 15 de março de 2023.

INSTITUTO NACIONAL DA PROPRIEDADE INDUSTRIAL. **Ato normativo nº 135 de 15 de abril de 1997**. Normaliza a averbação e o registro de contratos de transferência de tecnologia e franquia. Disponível em: <http://www.sice.oas.org/int_prop/nat_leg/Brazil/POR/N13597p.asp#:~:text=O%20INPI%20a%20verbar%C3%A1%20ou%20registrar%C3%A1,servi%C3%A7os%20de%20assist%C3%Aancia%20t%C3%A9cnica%20e> Acesso em 15 de março de 2023.

LANG, Michael. **Introduction to the Law of Double Tax Conventions**. 2. Ed. Viena: Linde, 2013.

LAVEZ, Raphael Assef. A retenção na fonte na importação de serviços técnicos: questões não resolvidas no caso Copesul. **Revista direito tributário atual**. v. 28. São Paulo: IBDT. 2012. p. 295-315

LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

LEONARDOS, Gabriel Francisco. O imposto de renda de fonte sobre os pagamentos ao exterior por serviços técnicos: análise de um caso de renúncia fiscal do Brasil. **Revista dialética de direito tributário**. V. 40. São Paulo: Dialética, 1999. p. 32 – 48

MARCONDES. Rafael Marchetti Marcondes. **A tributação dos royalties**. São Paulo: Quartier Latin, 2012

MATARAZZO, Giancarlo Chamma; e ARAÚJO, Joana Franklin de. “Caso Copesul: a tributação de serviços pelo Imposto de Renda e os tratados para evitar a dupla tributação.” In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (org.). **Tributação internacional: análise de casos**. São Paulo: MP, 2010. p. 247-257

MENDES, Gil; BON, Willem; LOPES, Alex Cardoso; GARCEZ, Bianca. Análise da rede brasileira de acordos de dupla tributação: razões e recomendações para seu aprimoramento e ampliação. **Revista brasileira de comércio exterior**, Rio de Janeiro, nº 127, abr./mai./jun. 2016,

MINISTÉRIO DA FAZENDA, **Portaria 287, de 23 de novembro de 1972**. Métodos de aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação da Renda assinada pela República Federativa do Brasil com a República Francesa. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=61149>> Acesso em: 11 de março de 2023.

MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de. Tributação da Transferência Internacional de Tecnologia: Importantes Diferenças entre sua Qualificação como Royalties ou Ganho de Capital. **Revista dialética de direito tributário**. V. 213. São Paulo: Dialética, 2013. p. 80-101

NETO, Geraldo Valentim Neto; FERRARI, Bruna Camargo. A importação de serviços e o reajustamento da base de cálculo do IRRF. **Revista dialética de direito tributário**. v. 211. São Paulo: Dialética, 2013. P. 57-69

NETO, Luís Flávio. **Direito tributário internacional: “contextos” para interpretação e aplicação de acordos de bitributação**. Série Doutrina Tributária vol. XXII. São Paulo: Quartier Latin, 2018

NEVES, Márcio Calvet. O Imposto de Renda na Fonte nos Pagamentos por Prestação de Serviços Técnicos por Residentes no Exterior, o Ato Declaratório CST nº 1/00 e as Convenções Celebradas pelo Brasil para evitar a Dupla Tributação da Renda. **Revista dialética de direito tributário**. v. 58. São Paulo: Dialética, 2000. p. 69 – 74

OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. OECD, 2017.

PINTO, Alexandre Evaristo. Exame crítico da tributação dos pagamentos de serviços prestados por não residentes pelo imposto de renda retido na fonte. **Revista direito tributário atual**. São Paulo: IBDT, 2013. p. 73-91

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ato declaratório normativo COSIT nº 1, de 5 de janeiro de 2000**. Dispõe sobre o tratamento tributário a ser dispensado às remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e serviços técnicos sem transferência de tecnologia. Disponível em:
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=5754>> Acesso em: 13 de março de 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ato declaratório interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014**. Dispõe sobre 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 nos Acordos ou Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrados pelo Brasil. Disponível em:
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=53416>>. Acesso em: 15 de março de 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ato declaratório interpretativo nº 27/2004**. Dispõe sobre a aplicação de dispositivos da Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Estado Espanhol destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda. Disponível em:
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=5713&visao=anotado>> Acesso em: 15 de março de 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ato declaratório interpretativo nº 04/2006**. Dispõe sobre a aplicação de dispositivos da convenção entre a República Federativa do Brasil e o Estado Espanhol destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda. Disponível em:
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=5583#:~:text=ADI%20SRF%20n%C2%BA%204%2F2006&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20aplica%C3%A7%C3%A3o%20de,de%20Impostos%20sobre%20a%20Renda.>> Acesso em: 15 de março de 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução normativa nº 1.455 de 06 de março de 2014**. Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas hipóteses que menciona. Disponível em:
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50414&visao=anotado>> Acesso em: 15 de março de 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução normativa nº 252 de 03 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a incidência do imposto de renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliados no exterior nas hipóteses que menciona. Disponível em:
< <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15133>> Acesso em: 15 de março de 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de consulta COSIT nº 228 de 05 de dezembro**

de 2018. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97291&visao=anotado>>
Acesso em: 15 de março de 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de consulta COSIT nº 04 de 05 de fevereiro de 2016.** Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=71946>>
Acesso em: 15 de março de 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de consulta COSIT nº 08 de 02 de fevereiro de 2016.** Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=71950>> Acesso em: 15 de março de 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de consulta COSIT nº 05 de 02 de fevereiro de 2016.** Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=71947&visao=anotado>>
Acesso em: 15 de março de 2023

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de consulta COSIT nº 247 de 12 de setembro de 2014.** Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=58804>> Acesso em: 15 de março de 2023.

REIMER, Ekkehart. Article 7. Business Profits. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.). Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. 4 ed. The Netherlands: Kluwer, 2015. v. I.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade, capacidade contributiva, praticabilidade e o deslocamento da sujeição passiva tributária. **Revista direito tributário atual.** v.50. São Paulo: IBDT, 2022. p. 360–377.

ROCHA, Sergio André. “O Ato Declaratório nº 1/2000 e a ilegalidade da obrigação de retenção do imposto de renda na fonte. **Revista dialética de direito tributário.** v 58. São Paulo: Dialética, 2000, p. 100-108

ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda.** 2 Ed. São Paulo, Quartier Latin, 2013

ROCHA, Sérgio André. **Tributação internacional.** São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA. Sérgio André. **Política fiscal internacional brasileira.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ROCHA, Sérgio André. Parecer. Contratação de serviços de assistência administrativa de residente nas Filipinas. Qualificação no art. 7 do tratado tributário entre o Brasil e as Filipinas. **Revista fórum de direito tributário.** V. 118. Belo Horizonte: Fórum, 2022. p. 151-186

ROHATGI, Roy. **Basic International Taxation.** Richmond: Richmond Law and Tax, 2005. v. I.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação internacional sem sujeito passivo: uma nova modalidade de imposto de renda sobre ganhos de capital. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. v.10 São Paulo: Dialética, 2006. p.106-161

ROTHMANN, Gerd Willi. Problemas de qualificação na aplicação das convenções contra a bitributação internacional. **Revista dialética de direito tributário**. v. 76. São Paulo: Dialética, 2002. p. 33-43

ROTHMANN, Gerd Willi. **Inconstitucionalidade múltipla na tributação de serviços: réquiem ou catarse do sistema tributário nacional**. São Paulo: IBDT, 2019.

SANTOS, Ramon Tomazela. A qualificação dos serviços técnicos e de assistência técnica nos acordos internacionais para evitar a bitributação da renda – análise crítica do acórdão proferido pelo Superior Tribunal da Justiça no Recurso Especial nº 1.162.467-RS. **Revista dialética de direito tributário**. v. 208. São Paulo: Dialética, 2013. p. 113-127

SANTOS, Ramon Tomazela. **A dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação**. Série Doutrina Tributária v. XLI. São Paulo: IBDT, 2022.

SANTOS, Ramon Tomazela. **Estudos de direito tributário internacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SANTOS, Ramon Tomazela. Os rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, nos acordos de bitributação – reflexões a respeito do ato declaratório RFB nº 5/2014. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2014. p. 127-144

SCHOEURI, Luís Eduardo. Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna. In: CASELLA, Paulo Borba (org.). **Direito internacional, humanismo e globalidade: Guido F. S. Soares (amicorum discipulorum liber)**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 563-587

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através dos acordos de bitributação: treaty shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. P. 321-374

SCHOUERI, Luís Eduardo; SILVA, Natalie Matos. Brazil. In: LANG, Michel et. al. (Coords.). **The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties**. Cambridge: Cambridge University Press, 2012. p. 171-202

SCHOUERI, L. E. Brazil: the qualification of income derived from technical services. In: M. Lang, et al (Org.). **Tax Treaty Case Law around the Globe – 2011**. 1ed.Viena: Linde Verlag Wien, 2011. v. 70, p. 145-157.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (org.).

Tributação internacional: análise de casos. São Paulo: MP, 2010. P. 13-23

SCHOUERI, Luís Eduardo. “O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica”. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alessandro Broedel (coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos.** São Paulo: Dialética, 2010, p. 241-264

SILVEIRA, Ricardo Maito da. **O escopo pessoal dos acordos internacionais contra a bitributação: regimes fiscais especiais, conflitos de qualificação e casos triangulares.** Série Doutrina Tributária Vol. XIX. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Tratados internacionais contra a bitributação. In: CHAZAINE PEREIRA, Marco Antônio (coord.). **Direito tributário internacional: aspectos práticos.** v.2. São Paulo; LTr, 2014. p. 65-90

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Aplicação de tratados internacionais contra a bitributação: qualificação de partnership joint ventures.** Série Doutrina Tributária. V1. São Paulo: Quartier Latin, 2006

TÔRRES, Heleno Taveira. A qualificação dos serviços não técnicos como lucros de empresas nas convenções para evitar a dupla tributação. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Heleno (Coords.). **Direito tributário internacional: homenagem ao professor Alberto Xavier.** São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 249-267.

UCKMAR, Victor; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André [et al]. **Manual de direito tributário internacional.** São Paulo: Dialética, 2012.

UNITED NATIONS. **Model Double Tax Convention Between Developed and Developing Countries.** New York: United Nations, 2017

VAN RAAD, Kees. Cinco regras fundamentais para a aplicação de tratados para evitar a dupla tributação. **Revista de direito tributário internacional.** nº 1. São Paulo, Quartier Latin, 2005. p. 195-207

VOGEL, Klaus. Double tax treaties and their interpretation. **International Tax & Business Lawyer,** v.4, p.1-85, 1986.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil.** 8 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil.** 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

XAVIER, Alberto. A tributação da prestação internacional de serviços, em especial de serviços técnicos e de assistência técnica. **Revista dialética de direito tributário.** V. 235. São Paulo: Dialética, 2015. p. 7-28

XAVIER, Alberto. O imposto de renda na fonte e os serviços internacionais – Análise de um caso de equivocada interpretação dos arts. 7º e 21 dos tratados. **Revista dialética de direito tributário.** v. 49. São Paulo: Dialética, 1999. p. 7-17

