

A Tributação de Serviços na Fonte e as Convenções Modelo: Renascimento dos Ideais do Artigo 14 OCDE*

Fernando de Man

Doutorando na Universidade de Maastricht, Holanda, vinculado ao Maastricht Center for Taxation. Professor na Faculdade de Direito da Universidade de Maastricht, Holanda.

Resumo

Neste artigo, o autor analisa como o conflito de interesses entre países-fonte e países-residência tem moldado a Convenção Modelo da OCDE e os comentários anexos. Efetua-se também o estudo da relação entre o artigo 14 da Convenção Modelo OCDE, excluído em 2000, o artigo 14 da Convenção Modelo das Nações Unidas e o projeto de estabelecimento permanente por serviços, proposto em 2008 nos comentários ao artigo 5 da OCDE, para averiguar se esta alternativa representa o renascimento do antigo artigo 14 OCDE. Por fim, discute-se a posição do Brasil com relação à tributação de serviços e a influência do conceito de estabelecimento permanente à referida tributação.

Palavras-chave: tributação de serviços, artigo 14, OCDE, ONU, Brasil.

Abstract

In the current article, the author analyzes how the conflict of interests between Source Countries and Residence Countries has influenced the drafting process of the OECD Model Tax Convention and its Commentaries. Further, study is conducted on the relation between Article 14 of the OECD Model Tax Convention, excluded in 2000, Article 14 of the United Nations Model Tax Convention, and the Services PE Alternative, introduced on the Commentaries to Article 5 OECD Model Tax Convention in 2008, in order to verify whether this recent amendment to the Commentaries marks the rebirth of former Article 14 OECD Model Tax Convention. At last, the position of Brazil in regards taxation of services and its relation with the concept of permanent establishment is scrutinized.

Keywords: taxation of services, article 14, OECD, UN, Brazil.

Introdução

Nos últimos 50 anos, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) se tornou uma importante instituição no âmbito do Direito Tributário Internacional. Desde 1963, ano em que a primeira Convenção Modelo da OCDE foi divulgada (CM OCDE), este organismo fornece importante orientação para países que intencionam assinar acordos para evitar a dupla tributação (ADT). Como consequência, a maior parte dos ADTs assinados até o momento tem a CM OCDE como base.

* O autor gostaria de agradecer ao Professor Dr. Luís Eduardo Schoueri pelos valiosos comentários à primeira versão deste artigo.

Contudo, a predominância da CM OCDE não impediu que as suas limitações, bem como o seu viés, fossem severamente criticadas. Um dos maiores desafios à CM OCDE foi a elaboração de uma Convenção Modelo pela Organização das Nações Unidas (CM ONU). A CM ONU surgiu em razão do descontentamento dos países-fonte (normalmente países em desenvolvimento) com a CM OECD, a qual, na perspectiva destes, seria mais benéfica para os países-residência (normalmente desenvolvidos) ao limitar, de maneira recorrente, a tributação na fonte.

A elaboração da CM ONU, divulgada em 1980 (CM ONU 1980) foi um marco na esfera da tributação internacional porque expôs de maneira cristalina as divergências entre os países-fonte e os países-residência. Apesar de adotar a estrutura consagrada pela CM OCDE 1963, a CM ONU 1980 divergiu significativamente desta ao atribuir maiores direitos de tributar aos países-fonte¹.

Inicialmente, a CM ONU serviu como foro para as discussões referentes à justa distribuição da competência tributária entre países-fonte e países-residência. O impacto destas discussões foi tão grande que foram transpostas para a CM OCDE. A OCDE reconheceu a influência da sua CM nos países não membros e permitiu, a partir de 1997, que estes exprimissem as suas reservas e opiniões referentes aos artigos e comentários da CM OCDE nos próprios comentários². Esta inclusão divulgou ainda mais os conflitos entre países-fonte e países-residência quando da assinatura de um ADT.

Considerando que os países não membros da OCDE têm se tornado cada vez mais ativos na negociação de ADTs e que novas alterações à CM OECD são esperadas no futuro próximo³, é essencial para a OCDE que os países-fonte e países-residência resolvam as suas diferenças e alcancem uma divisão de competências tributárias que satisfaça a ambos. Caso contrário, há um grande risco de a OCDE perder a sua proeminente posição como fórum de debate internacional para questões tributárias e de a efetividade da CM OCDE e dos ADTs nela baseados ser posta em xeque.

Para o autor, a busca por este consenso é o maior desafio já enfrentado pela OCDE. Contudo, este artigo não focará em possíveis maneiras de se alcançar o sonhado consenso, mas, sim, em como o embate entre países-fonte e países-residência tem moldado as transformações à CM OCDE e aos seus comentários anexos, bem como a interação desta com a CM ONU. Para tanto, duas recentes alterações à CM OECD e comentários serão analisadas: (i) a exclusão do artigo 14 e comentários anexos; e (ii) a inclusão nos comentários ao artigo 5 de proposta criando um estabelecimento permanente via prestação de serviços (*EP-Serviços*).

A análise destas mudanças, teoricamente desconexas, demonstrará que o projeto de EP-Serviços representa o renascimento da ideia da tributação de serviços na fonte, anteriormente prevista no artigo 14 da CM OCDE. Este renascimento é um exemplo perfeito das questões enfrentadas pela OCDE no início desta nova década.

Após analisar estas mudanças, as atenções serão voltadas para a posição do Brasil no tocante à tributação de serviços na fonte, atentando-se, neste ponto, para

¹ GIAMPAOLO, Corabi. "Permanent establishment: A Historical Analysis through Model Conventions". *Tax planning international review* v. 27, n. 12. Londres, 2000, p. 30.

² Convenção Modelo da OCDE, Introdução aos Comentários, parágrafo 14.

³ O artigo 7 foi recentemente alterado e, atualmente, o Comitê Fiscal está estudando a alteração de outros artigos, e.g., artigos 5, 10 e 17.

preceitos da legislação pátria referentes à tributação do rendimento de não residentes, bem como se faria sentido incluir provisão semelhante ao projeto de EP-Serviços nos futuros ADTs pátrios.

I. Artigo 14 da CM OCDE

I.1. História

O artigo 14 já estava presente na CM OCDE 1963, permitindo aos países-fonte tributar os serviços profissionais realizados em seus territórios caso o prestador de serviços tivesse uma base fixa nestes estados, *in verbis*⁴:

“1. Os rendimentos que um residente de um Estado Contratante obtém em virtude de serviços profissionais ou pelo exercício de outras atividades independentes de caráter similar serão tributáveis somente nesse Estado, a menos que essa pessoa disponha nesse outro Estado Contratante, de forma habitual, de uma base fixa para o exercício dessas atividades. Se dispuser dessa base, os rendimentos poderão ser tributados nesse outro Estado Contratante, mas somente na medida em que forem atribuíveis a essa base fixa.

2. A expressão ‘serviços profissionais’ abrange em especial as atividades independentes de ordem científica, literária, artística, educativa ou pedagógica, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores.”

Como se pode perceber, desde que houvesse uma base fixa no país-fonte, o artigo 14 não restringia o direito de tributar deste país, mas o limitava ao montante atribuído a esta base fixa. O artigo não se restringia aos serviços profissionais em si, mas também a “outras atividades independentes de caráter similar”. Para dirimir as dúvidas com relação ao seu escopo de aplicação, o artigo fornecia também uma definição de “serviços profissionais”.

Na primeira atualização à CM OCDE, em 1977, o artigo 14(1) foi reescrito e o termo “outras atividades independentes de caráter similar” foi substituído por “outras atividades de caráter independente”. Esta alteração, apesar de parecer inofensiva, teve importante repercussão já que, ainda que inadvertidamente, resultou na expansão do escopo do artigo 14. Neste quesito, é interessante notar que apesar de o artigo não ter sofrido subsequentes alterações, nunca houve consenso com relação ao seu escopo.

Em 1996 ainda havia inúmeras dúvidas com relação à interpretação e aplicação do artigo 14. Como consequência, a OCDE estabeleceu um grupo de trabalho para examinar as questões relativas a este artigo (*GT Art. 14*). O trabalho deste grupo foi aprovado pelo Comitê de Assuntos Fiscais em 27 de janeiro de 2000 e publicado em formato de livro pela OCDE⁵.

⁴ Tradução livre do autor para: “Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services or other independent activities of a similar character shall be taxable only in that State unless he has a fixed base regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities. If he has such a base, the income may be taxed in the other Contracting State but only so much of it as is attributable to that fixed base.

2. The term ‘professional services’ includes especially independent scientific, literary, artistic, educational or teaching activities as well as the independent activities of physicians, lawyers, engineers, architects, dentists and accountants.”

⁵ OECD. *Issues related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention* n. 7. Paris, 2000.

I.2. Relatório do GT art. 14

Cumprindo a sua função de examinar os problemas relativos ao artigo 14 da CM OCDE, o GT Art. 14 analisou a relação entre este e o artigo 7 CM OCDE, bem como eventuais consequências da exclusão do artigo 14. Por meio da referida análise, o GT Art. 14 concluiu que o artigo deveria ser excluído da CM OCDE em virtude de haver muita controvérsia com relação: (i) ao seu escopo material (quais atividades estariam submetidas ao artigo 14); (ii) ao seu escopo pessoal (quem estaria sujeito ao artigo 14); e (iii) a quais as diferenças, na prática, entre o artigo 7 e o artigo 14. Por fim, foi estudado se a exclusão do artigo 14 demandaria alterações no artigo 7.

I.2.1. Escopo material do artigo

O primeiro grande desafio foi delimitar as atividades englobadas e se o tratamento tributário da atividade seria diverso dependendo da qualificação desta sob o escopo do artigo 7 ou 14 da CM OCDE.

Desde o início dos trabalhos o GT Art. 14 afirmou que diferenciar as atividades reguladas pelos artigos 7 e 14 da CM OECD seria uma tarefa hercúlea. Esta incerteza derivaria da ampliação do escopo do artigo 14 em 1977⁶. Apesar de reconhecer a ampliação do escopo do artigo 14, os estudiosos do GT Art. 14 reafirmaram que as alterações promovidas em 1977 não geraram, na prática, maiores dificuldades com relação à subsunção das atividades ao artigo 7 ou ao 14. Todavia, sabedores de que a inexistência de dificuldades no momento da análise não excluía a possibilidade de potenciais dificuldades surgirem no futuro, estes sugeriram a exclusão do artigo 14 da CM OCDE⁷.

I.2.2. Escopo pessoal do artigo

O segundo objeto de estudo do GT Art. 14 foi o escopo pessoal do artigo, se este seria aplicável somente a pessoas físicas ou também a pessoas jurídicas⁸. Após estudar o artigo 14 da CM OCDE, o GT Art. 14 asseverou não ser possível delimitar claramente o escopo pessoal deste⁹.

Ademais, este grupo defendeu que não faria sentido atribuir tratamento tributário diverso a um serviço profissional em virtude da pessoa que o presta (física ou jurídica), visto que, à época, já era prática corriqueira a constituição de pessoas jurídicas por indivíduos para a consecução das suas atividades laborais¹⁰. Como consequência, o tratamento tributário dispensado às pessoas físicas e jurídicas deveria estar disposto no mesmo artigo¹¹, garantindo-se assim a coerência do sistema. Em razão disto, o GT Art. 14 reiterou a recomendação de que, para evitar insegurança jurídica, o artigo 14 deveria ser retirado da CM OCDE¹².

⁶ *Ibidem*, p. 8, parágrafo 7.

⁷ OECD. *Op. cit.*, nota 5, p. 9, parágrafo 11.

⁸ *Ibidem*, p. 10, parágrafo 13.

⁹ *Idem*.

¹⁰ *Ibidem*, pp. 10-11, parágrafo 17.

¹¹ *Idem*.

¹² *Idem*.

1.2.3. Diferenças práticas entre tributação de acordo com o artigo 7 ou 14 da CM OCDE

O ponto de partida para a análise de possíveis diferenças práticas entre a tributação de acordo com os artigos 7 e 14 da CM OCDE foi o estudo dos conceitos de “estabelecimento permanente” e “base fixa”, presentes respectivamente nos artigos 7 e 14. Posteriormente, foi discutido se a competência tributária dos países-fonte seria reduzida caso o artigo 14 fosse excluído e a prestação dos serviços profissionais fosse incluída no escopo do artigo 7 da CM OCDE.

Com relação à diferença entre os conceitos de “estabelecimento permanente” e “base fixa”, o GT Art. 14 adotou o entendimento doutrinário de que a base fixa tem requisitos menos rígidos, *i.e.*; não sendo necessária a consecução de atividade comercial no país-fonte¹³. Considerando esta diferença, seria de se esperar que a incorporação das atividades reguladas pelo artigo 14 ao artigo 7 diminuiria as situações em que a tributação na fonte seria aceita. O GT Art. 14 reconheceu esta possibilidade, mas afirmou que, frente à impossibilidade de se encontrar exemplos de estabelecimentos permanentes que não seriam bases fixas e vice-versa, este problema, ainda que importante na teoria, não ocorria na prática¹⁴.

Além disto, nem mesmo a diferença entre a redação do artigo 7 (prescrevia a tributação do lucro) e do artigo 14 (prescrevia a tributação das receitas) impediria a assimilação destas atividades, visto que, apesar da referência a diferentes conceitos, ambas as provisões buscariam a taxação dos lucros¹⁵. Tal conclusão foi obtida após o estudo dos Comentários ao artigo 14, mais especificamente o parágrafo 3, onde estava previsto que o artigo 14 era embasado nos mesmos princípios do artigo 7, sendo que os custos incorridos com a base fixa deveriam ser deduzidos do cálculo dos rendimentos atribuíveis a esta base da mesma maneira que estas despesas seriam dedutíveis quando incorridas por um estabelecimento permanente¹⁶.

No mais, o GT Art. 14 julgou que a exclusão do artigo 14 da CM OCDE não afetaria eventuais legislações domésticas que tratassem de forma diferente os serviços pessoais independentes e os lucros empresariais¹⁷. Em virtude do exposto, o GT Art. 14 reiterou que o artigo 14 deveria ser retirado da CM OCDE.

1.2.4. Exclusão do artigo 14 e eventuais adaptações ao artigo 7

Após propor a exclusão do artigo 14, o GT Art. 14 procedeu à análise de eventuais alterações a serem realizadas na CM OCDE em virtude desta exclusão. Neste momento, o artigo 7 não sofreu qualquer alteração. Contudo, para possibilitar a

¹³ *Ibidem*, p. 12, parágrafo 24.

¹⁴ *Ibidem*, p. 13, parágrafo 28.

¹⁵ OECD. *Op. cit.*, nota 5, pp. 20-21, parágrafos 58-59. Apesar de o Comitê utilizar os comentários ao artigo 14 para justificar a exclusão do artigo 14, o autor não está convencido de que este é um argumento válido. É extremamente questionável se os comentários da OCDE se sobrepõem à redação do artigo. Com referência à relação entre a CM OCDE e os seus comentários ver DOUMA, Sjoerd; e ENGELEN, Frank (eds.). *The Legal status of the OECD Commentaries*. Amsterdã: IBFD, 2008.

¹⁶ Tradução livre do autor do parágrafo 3 dos *Comentários ao artigo 14*. No Original: “The Provisions of the Article are similar to those for business profits and rest in fact on the same principles as those of Article 7. (...) Equally, expenses incurred for the purposes of a fixed base, including executive and general expenses, should be allowed as deductions in determining the income attributable to a fixed base in the same way as such expenses incurred for the purposes of a permanent establishment.”

¹⁷ OECD. *Op. cit.*, nota 5, p. 21, parágrafo 61.

inclusão dos serviços profissionais no escopo do artigo 7, o artigo 3 da CM OCDE foi alterado, sendo incluídos os subparágrafos “c” e “h” (definições de “empresa” e “negócio”, respectivamente), para esclarecer que “empresa” se refere à realização de qualquer negócio e que a consecução de serviços profissionais e outras atividades de caráter independente similar estão incluídas no conceito de “negócio”. Com as alterações mencionadas acima, o GT Art. 14 procurou garantir que a eventual exclusão do artigo 14 não teria como consequência a não tributação dos serviços profissionais e outras atividades de caráter independente. A proposta apresentada pelo GT Art. 14 foi avaliada pela OCDE e, após considerações, foi aprovada. Sendo assim, o artigo 14 foi oficialmente retirado da CM OCDE.

1.3. Possíveis alternativas à exclusão

Na perspectiva do autor, a exclusão do artigo 14 não foi a melhor solução porque havia outras formas menos drásticas de solucionar as dúvidas referentes ao artigo. Neste quesito, se considerado, por exemplo, que a extensão do artigo 14 para “outras atividades de caráter independente” havia dificultado a distinção entre o artigo 7 e o artigo 14, ainda assim era possível retornar à redação anterior à CM OCDE 1977. O argumento do GT Art. 14 de que o retorno à redação da CM OCDE 1963 não seria suficiente devido à dificuldade de definir o que seriam atividades similares¹⁸ também não convence o autor. Neste caso, bastaria abolir a referência a outras atividades, restringindo o artigo 14 a serviços profissionais. Desta forma, uma grande fonte de insegurança jurídica (a dificuldade em definir quais atividades se encaixam na definição de outras atividades) seria extirpada, tornando mais fácil a delimitação do escopo do artigo.

É essencial que a OCDE não busque as soluções mais fáceis, mas, sim, as que respeitem os interesses dos países envolvidos na assinatura de ADTs. A dificuldade em definir um termo não deve necessariamente levar à exclusão de todo um artigo da CM OCDE. Se a dúvida na interpretação de um termo autoriza a retirada do artigo no qual este termo está incluído da CM OCDE, o autor teme afirmar que muitos artigos da atual CM OCDE também devem ser excluídos¹⁹. Antes de se proceder a tal medida draconiana, o autor sustenta ser válida a tentativa de reescrever o artigo de modo a explicitar as situações em que este deve ser aplicado.

Vale ressaltar também que, consoante o disposto no atual artigo 7(4) da CM OCDE (antigo 7.7), caso os rendimentos que compõem os lucros empresariais sejam regulados por um artigo específico da CM, o artigo 7 será aplicado apenas de maneira subsidiária²⁰. Ou seja, a própria CM prevê um sistema de prioridades para dirimir eventuais dúvidas com relação à aplicabilidade dos seus artigos. É fora de

¹⁸ *Ibidem*, p. 9, parágrafo 10.

¹⁹ Como exemplo, vide discussões referentes aos artigos 5, 12, 13 da CM OCDE.

²⁰ Tradução livre do autor para: “4. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.” Ideia semelhante é defendida por Brian Arnold em relatório preparado para a Sexta Sessão do Comitê de Peritos sobre Cooperação Internacional em Questões Tributárias (*Note on the taxation of services under the United Nations Model Tax Convention*. Disponível em <http://www.un.org/esa/ffd/tax>. Acesso em 10 de setembro de 2011).

questão que esta previsão poderia ser interpretada de modo a conceder prioridade ao artigo 14 sempre que serviços profissionais fossem prestados.

No mais, com relação ao escopo pessoal do artigo, basta que o artigo 14 da CM OCDE prescreva claramente a sua aplicabilidade, seja apenas a pessoas físicas ou também a pessoas jurídicas. Estas são apenas algumas sugestões que poderiam ter sido analisadas pela OCDE, em 2000, para facilitar a interpretação do artigo em vez de sacrificá-lo.

Por fim, conforme será demonstrado abaixo, a exclusão do artigo 14 não silenciou as discussões referentes à tributação de serviços na fonte. Na verdade, estas apenas se intensificaram nos últimos anos.

1.4. Reações à exclusão do artigo 14 da CM OCDE

Neste momento é importante frisar que a retirada do artigo 14 da CM OCDE não decorreu em virtude de um consenso de que o artigo era dispensável e equivalente ao artigo 7. Um número significativo de países não membros da OCDE (15 países não membros, incluindo os BRICs)²¹ tem expressado constantemente desde 2000 que manterão o artigo 14 nos seus ADTs²².

A doutrina também tem se posicionado de maneira crítica à medida adotada pela OCDE. A principal reclamação é de que os países-fonte tiveram os direitos de tributar cerceados²³. Esta reclamação é baseada na ideia, previamente mencionada, de que os requisitos para se constituir uma base fixa são menos rígidos do que os de um estabelecimento permanente. Sendo assim, ao incluir as atividades do artigo 14 sob o escopo do artigo 7, os redatores da CM OCDE teriam limitado as possibilidades de tributação na fonte.

Tendo em consideração os argumentos acima apresentados, pode-se assegurar que a exclusão do artigo 14 encontrou resistência na doutrina e na prática (por meio dos países não membros) por representar, na visão destas pessoas/países, um desequilíbrio da CM OCDE em favor dos países-residência. Esta exclusão supostamente distanciaria ainda mais a CM OCDE da CM ONU. No entanto, conforme será demonstrado adiante, isto não ocorreu. No mais, no final da primeira década do século XXI, os países não membros conseguiram adicionar alguns parágrafos aos comentários ao artigo 5 da CM OCDE, que demonstram uma nova tentativa de aproximação dos dois modelos.

II. O Artigo 14 da CM ONU

Assim como ocorreu com a CM OCDE, a primeira CM ONU, a CM ONU 1980, já continha um artigo específico para lidar com a tributação de serviços pro-

²¹ Os países que atualmente se opõem à exclusão do artigo 14 são: Albânia, Argentina, Brasil, China, Croácia, Gabão, Indonésia, Costa do Marfim, Malásia, Marrocos, Rússia, Sérvia, Tailândia, Tunísia e Vietnã. Antes de 2010, o Chile e a Índia também se opunham a esta modificação.

²² Posição dos Países não membros em relação ao artigo 7 CM OCDE, parágrafo 2.1.

²³ XU TIAN. "Observations on former Article 14 of OECD MC and the ramifications of its deletion". In: AIGNER, Hans Jürgen; e ZÜGER, Mario (eds.). *Permanent establishments in International Tax Law*. Viena: Linde, 2003, p. 220; BRUGGEN, Edwin. "Developing countries and the removal of Article 14 from the OECD Model". *Bulletin for international fiscal documentation* v. 55, n. 12. Amsterdã, p. 605.

fissionais. Seguindo a estrutura da CM OCDE, esta previsão também estava no artigo 14 CM ONU, transcrito abaixo²⁴:

“1. Rendimentos obtidos por um residente de um estado contratante em razão de serviços profissionais ou outras atividades de caráter similar devem ser tributados apenas neste Estado, exceto nas seguintes circunstâncias, quando estes rendimentos também poderão ser tributados no outro Estado Contratante:

(a) Se uma base fixa estiver regularmente à disposição deste residente no outro Estado Contratante para a consecução das suas atividades; neste caso apenas a renda atribuída a esta base fixa pode ser tributada no outro Estado Contratante;

(b) Se o residente permanece no outro Estado Contratante por um período igual ou maior que 183 dias em qualquer período de 12 meses começando ou terminando no ano fiscal em questão; neste caso apenas a renda derivada das atividades realizadas neste outro Estado Contratante poderá ser tributada neste; ou

(c) Se a remuneração por estas atividades no outro Estado Contratante for paga por um residente deste Estado Contratante ou por um estabelecimento permanente ou base fixa situado neste Estado Contratante e ultrapassar no ano fiscal _____ (o montante será estabelecido por meio de negociações bilaterais).

2. O termo ‘serviços profissionais’ inclui especialmente atividades independentes científicas, literárias, artísticas, educacionais ou pedagógicas assim como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores.”

O artigo 14 da CM ONU 1980 era indubitavelmente favorável aos países-fonte. Além de permitir a tributação na fonte por ocasião da presença de uma base fixa - situação também regulada pela CM OCDE - a CM ONU 1980 também permitia a tributação de serviços na fonte em razão de (i) presença de um indivíduo no país-fonte; e (ii) a remuneração ter sido paga por um residente, estabelecimento permanente ou base fixa presente no país-fonte. Estas duas últimas possibilidades expandiam consideravelmente o poder de tributar dos países-fonte. Desta feita, mes-

²⁴ Tradução livre do autor. No original é: “1. Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services or other activities of an independent character shall be taxable only in that State except in the following circumstances, when such income may also be taxed in the other Contracting State: (a) If he has a fixed base regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities; in that case, only so much of the income as is attributable to that fixed base may be taxed in that other Contracting State; (b) If his stay in the other Contracting State is for a period or periods amounting to or exceeding in the aggregate 183 days in the fiscal year concerned; in that case, only so much of the income as is derived from his activities performed in that other State may be taxed in that other State; or (c) If the remuneration for his activities in the other Contracting State is paid by a resident of that Contracting State or is borne by a permanent establishment or a fixed base situated in that Contracting State and exceeds in the fiscal year _____ (the amount is to be established through bilateral negotiations).

2. The term ‘professional services’ includes especially independent scientific, literary, artistic, educational or teaching activities as well as the independent activities of physicians, lawyers, engineers, architects, dentists and accountants.”

mo quando o artigo 14 ainda fazia parte da CM OCDE já havia uma considerável diferença entre o tratamento dispensado à prestação de serviços profissionais pelos modelos.

Conforme transcrito acima, o artigo 14(1)(a) da CM ONU é semelhante ao artigo 14 da CM OCDE. Por outro lado, o artigo 14(1)(b) representou um grande avanço para os países-fonte, já que permitia a tributação na fonte baseada apenas na presença por mais de 183 dias, ainda que não existisse uma base fixa. Para o autor, a referência ao período de 183 dias, também contida no artigo 15 de ambas as CMs, indicava que o artigo 14(1) da CM ONU tratava apenas dos serviços prestados por indivíduos. Esta assertiva é inclusive corroborada pelos comentários ao artigo 14(1) da CM ONU desde a elaboração da CM ONU 1980²⁵. Sendo assim, resta claro que o intuito dos redatores do artigo 14 da CM ONU 1980 foi tornar o artigo aplicável apenas a pessoas físicas, não sofrendo o mesmo problema que afetava o artigo 14 da CM OCDE com relação ao seu escopo pessoal.

Não obstante, eminentes doutrinadores defendem que o artigo 14 da CM ONU também é dúbio com relação ao seu escopo pessoal²⁶. Apesar de reconhecer a validade do parágrafo 9 dos comentários ao artigo 14 acima referido, bem como que o próprio título do artigo (serviços pessoais independentes) indica a sua utilização apenas para serviços prestados por pessoas físicas, estes afirmam que o uso do termo “residente de um Estado Contratante” sinaliza a aplicação do artigo também a pessoas jurídicas. Devido a esta potencial controvérsia, propõe-se a alteração do artigo 14 da CM ONU de modo a prever expressamente a aplicação deste também a pessoas jurídicas²⁷.

O posicionamento tomado pelo autor é reforçado pelo artigo 5(3)(b) da CM ONU 1980, o qual previa a tributação dos serviços prestados por pessoas jurídicas, *in verbis*²⁸:

“O termo ‘estabelecimento permanente’ também inclui:

(a) (...)

(b) A prestação de serviços, incluindo serviços de consultoria, por uma empresa por meio dos seus funcionários ou outras pessoas contratadas pela empresa para este fim, mas apenas se as atividades desta natureza forem desenvolvidas (para o mesmo ou projetos relacionados) no país por um período ou períodos de mais de 6 (seis) meses dentro 12 meses.”

²⁵ Parágrafo 9 dos Comentários ao artigo 14 CM ONU. No original: “It was generally agreed that remuneration paid directly to an individual for his performance of activity in an independent capacity was subject to the provisions of Article 14. Payments to an enterprise in respect of the furnishing by that enterprise of the activities of employees or other personnel are subject to article 5 and 7.”

²⁶ ARNOLD, Brian. *Op. cit.*, nota 20.

²⁷ ARNOLD, Brian. *Op. cit.*, nota 20, parágrafo 17(b), p. 8.

²⁸ Tradução livre do autor. No original: “The term ‘permanent establishment’ likewise encompasses: (a) (...)
(b) The furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only where activities of that nature continue (for the same or a connected project) within the country for a period or periods aggregating more than six months within any 12-month period.”

Caso o artigo da 14 CM ONU regulasse os serviços prestados por pessoas jurídicas, o artigo ora transcrito seria supérfluo. Se considerado que os conceitos de “estabelecimento permanente” e “base fixa” se assemelham, o artigo 5(3)(b) seria desnecessário, porque regularia situação já prevista no artigo 14. Ainda que os conceitos fossem diferenciados, o artigo 5(3)(b) seria desnecessário porque os serviços estariam sob o escopo do artigo 14 (base fixa) antes de ultrapassar o limiar do estabelecimento permanente. Desta forma, o autor reitera que o artigo 5(3)(b) regulava a tributação de serviços prestados por pessoas jurídicas, enquanto o artigo 14 se referia apenas a serviços prestados por pessoas físicas.

Ainda que a tributação de serviços a depender da pessoa que os presta seja vista como incoerente (argumento válido já que o fato gerador é a prestação do serviço em si), esta não seria a primeira vez que uma CM seria incoerente. A divisão entre lucros negociais e rendimentos oriundos de serviços pessoais independentes, contida na CM OCDE 1963, é um exemplo claro de tratamento tributário diverso em virtude da natureza dos serviços prestados. Em nome da coerência, todos os serviços deveriam ser tributados da mesma maneira²⁹.

Com relação à comparação entre o artigo 5(3)(b) e o artigo 14(1)(b), repare-se que embora ambos fizessem referência ao período de aproximadamente 180 dias (seis meses e 183 dias, respectivamente) e gerassem o mesmo resultado (tributação na fonte), eles divergiam substancialmente com relação ao liame que justificava a tributação na fonte. O artigo 5(3)(b) criou a ficção de que os serviços haviam sido prestados por meio de um estabelecimento permanente, o qual, de acordo com o artigo 5 da CM ONU 1980 seria “um local fixo de negócios por meio do qual os negócios de uma empresa são total ou parcialmente conduzidos”³⁰. Por outro lado, o artigo 14(1)(b) da CM ONU 1980 focava apenas na presença no país-fonte, ainda que não tivesse havido a prestação de serviços durante todo este tempo. Como consequência, se um prestador de serviços realizasse um trabalho no país-fonte por 150 dias e depois permanecesse de férias neste país por cinco semanas, os rendimentos obtidos pela prestação dos serviços seriam tributados de acordo com o artigo 14(1)(b) da CM ONU. Este é um exemplo perfeito do viés da CM ONU em favor dos países-fonte.

Cabe ressaltar, ainda, que a referência à base fixa no artigo 14 da CM ONU 1980 gerava discussões semelhantes às ocorridas no âmbito da OCDE, com os países tendo dificuldades em diferenciar os conceitos de base fixa e estabelecimento permanente.

Diante do exposto, pode-se afirmar que o artigo 14 da CM ONU 1980 era mais benéfico aos países-fonte do que o antigo artigo 14 da CM OCDE, visto que a tributação poderia ocorrer independente de uma base fixa. Apesar desta grande diferença, a exclusão do artigo 14 da CM OCDE gerou discussões na ONU³¹ quan-

²⁹ ARNOLD, Brian. “The taxation of income from services under tax treaties: cleaning up the mess”. *Bulletin for international taxation* v. 65, n. 2. 2011, p. 65.

³⁰ Tradução livre do autor. No original: artigo 5.1 da CM ONU: “a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on”.

³¹ *Relatório da Segunda Sessão Anual do Comitê, E/C 18/2006/10*. Disponível em <http://www.un.org/esa/ffd/tax>. Acesso em 6 de setembro de 2011.

to à manutenção do respectivo artigo 14 da CM ONU 1980, tendo sido formado um subcomitê para analisar a questão.

Este subcomitê se posicionou a favor da exclusão do artigo 14 da CM ONU. Todavia, o artigo 14 foi mantido na CM ONU 2001 em virtude da veemente oposição dos países-fonte à retirada deste da CM ONU. Ainda que seja discutível se a exclusão do artigo 14 da CM OCDE e a assimilação dos casos antes regidos por este ao artigo 7 foi realmente prejudicial para os países-fonte - o GT Art. 14 não encontrou nenhuma diferença prática entre o artigo 7 e o artigo 14 - resta cristalino que o mesmo não poderia ser dito de uma eventual exclusão do artigo 14 CM ONU.

Sendo assim, *ceteris paribus*, a visão de que a retirada do artigo 14 da CM OCDE poderia representar uma cisão ainda maior entre a CM OECD e a CM ONU é deveras plausível, visto que enquanto aquela, pelo menos potencialmente, reduziu as possibilidades de tributação na fonte, esta continuou a ser o bastião dos interesses dos países-fonte, permitindo a tributação dos serviços profissionais na ausência de um estabelecimento permanente.

Entretanto, a CM ONU não passou ileso à exclusão do artigo 14 da CM OCDE. Na atualização à CM ONU realizada em 2001, a redação do artigo 14(1)(b) foi alterada para especificar que os seis meses deveriam ser considerados em um período de 12 meses qualquer, e não no mesmo ano fiscal. Além disso, a alínea “c” acima transcrita foi retirada do artigo 14 da CM ONU 2001, reduzindo-se também na CM ONU as possibilidades de tributação na fonte dos serviços lá prestados.

Ou seja, apesar de o artigo 14 ter sido mantido na CM ONU, este foi alterado de modo a se adaptar, ainda que não completamente, aos princípios consagrados pela CM OCDE. Pode-se falar, ainda que parcialmente, de uma maior aproximação entre a CM OCDE e a CM ONU. O restante do artigo 14 permaneceu inalterado, de modo que as considerações acima realizadas com base na CM ONU 1980 são válidas também para a CM ONU 2001.

A manutenção do artigo 14 da CM ONU fortaleceu os países-fonte na busca pela tributação de serviços na fonte. Como consequência, na tentativa de solucionar os conflitos sobre a matéria, a OCDE estabeleceu um grupo de trabalho para averiguar se seria necessária a inserção na CM OCDE de cláusulas específicas para a tributação de serviços (*GT Serviços*).

Antes de analisar o trabalho conduzido pelo GT Serviços, cabe ressaltar que a eventual exclusão do artigo 14 da CM ONU foi novamente analisada quando da elaboração da nova atualização à CM ONU, a ser divulgada este ano. Neste quesito, como muitos países ainda são contrários à retirada do artigo 14 da CM ONU, bem como expressaram a intenção de manter o artigo 14 nos seus ADTs ainda que este fosse excluído da CM ONU, o Comitê de Peritos sobre Cooperação Internacional em Questões Tributárias considerou que a melhor solução seria aprimorar o artigo. As sugestões para a nova redação do artigo 14 foram fornecidas na sexta sessão do Comitê de Peritos sobre Cooperação Internacional em Questões Tributárias, realizada em outubro de 2010³². Nesta, foi proposta a retirada do artigo 5(3)(b) da CM OCDE e a sua incorporação ao artigo 14, o qual trataria de serviços

³² ARNOLD, Brian. *Op. cit.*, nota 20.

em geral³³, bem como o esclarecimento de que a tributação de serviços deve ser realizada apenas sobre os lucros, e não sobre os rendimentos³⁴. Como estas alterações não aparentam causar grandes mudanças no atual sistema de tributação de serviços na fonte, o autor não se alongará na análise destas.

Neste momento, proceder-se-á ao estudo do relatório elaborado pelo GT Serviços.

III. Tratamento Tributário de Serviços: Mudanças Propostas aos Comentários da CM OCDE³⁵

O GT Serviços foi constituído em 2004 (quatro anos após a retirada do artigo 14 da CM OCDE e três após a atualização da CM ONU) devido ao intuito dos países-fonte de alterar o artigo 5 CM OCDE de modo a permitir a tributação de serviços na fonte, independentemente da presença de um estabelecimento permanente. Na visão destes países, tal alteração faria sentido em virtude de que, atualmente, a prestação de serviços prescinde de um estabelecimento permanente, podendo ainda assim gerar vultosos rendimentos. Desta forma, não faria sentido permitir referida tributação apenas quando um estabelecimento permanente estivesse presente. Além disso, os países-fonte defendiam que eventuais dificuldades na coleta de impostos não deveriam ser usadas para negar os seus direitos de tributar atividades desenvolvidas nos seus territórios³⁶.

O GT Serviços analisou os argumentos apresentados pelos países-fonte³⁷, mas julgou que a prestação de serviços deve ser tratada da mesma maneira que as demais atividades empresariais³⁸, sendo submetida ao requisito do estabelecimento permanente. Apesar de defender a igualdade no tratamento de serviços e demais atividades empresariais, o GT Serviços reconheceu que alguns países poderiam se aventurar na tributação de serviços sem a presença de um estabelecimento permanente nos seus territórios. Por isto, este grupo resolveu agir de maneira preventiva e elaborou um projeto de estabelecimento permanente via prestação de serviços, o qual pode eventualmente ser incluído no artigo 5 da CM OCDE.

O ponto crucial deste projeto é que a tributação na fonte deve respeitar três limites básicos: (i) apenas os serviços prestados na fonte devem ser considerados para o cálculo da obrigação fiscal; (ii) a tributação deve ocorrer em bases líquidas; e (iii) apesar de não ser necessária a presença de um estabelecimento permanente nos termos do artigo 5, é imprescindível que o prestador de serviços permaneça no país-fonte, ainda que por um curto espaço de tempo, para que a tributação das suas atividades seja permitida³⁹.

O GT Serviços propôs a seguinte redação para este artigo⁴⁰:

³³ *Ibidem*, pp. 13, 18.

³⁴ *Ibidem*, pp. 14-15, 36.

³⁵ RAAD, Kees Van (ed.). *Materials on International & EC Tax Law*. 10ª ed. Leiden: International Tax Center, 2010, pp. 151-163.

³⁶ *Ibidem*, parágrafo 42.17, p. 154.

³⁷ *Ibidem*, parágrafos 42.15 e 42.16, p. 154.

³⁸ *Ibidem*, parágrafo 42.11, p. 153.

³⁹ RAAD, Kees Van (ed.). *Op. cit.*, nota 35, parágrafo 42.22, p. 155.

⁴⁰ Tradução livre do autor para: "Notwithstanding the provisions of paragraph 1, 2 and 3, where an enterprise of a Contracting State performs services in the other Contracting State: a. through an

“Não obstante as previsões dos parágrafos 1, 2 e 3, quando uma empresa de um estado contratante prestar serviços em outro Estado Contratante

- a. por meio de um indivíduo que está presente neste outro Estado por um período ou períodos de mais de 183 dias dentro de um período de 12 meses, e mais de 50% das receitas do grupo empresarial durante este período ou períodos decorrem dos serviços prestados neste outro Estado por este indivíduo, ou
- b. por um período de mais de 183 dias dentro de um período de 12 meses, e estes serviços são prestados para o mesmo projeto ou projetos conectados a este por meio de um ou mais indivíduos que estão presentes e prestando estes serviços neste outro Estado.

As atividades conduzidas neste outro Estado devem ser consideradas como se prestadas por meio de um estabelecimento da empresa situado neste outro Estado, a não ser que estes serviços sejam limitados aos mencionados no parágrafo 4, os quais, se prestados por meio de um local fixo de negócios não fariam deste local um estabelecimento permanente de acordo com as previsões daquele parágrafo. Para os propósitos deste parágrafo, serviços prestados por um indivíduo em nome de uma empresa não devem ser considerados prestados por outra empresa por meio deste indivíduo, a não ser que esta outra empresa supervisione, dirija ou controle a maneira pela qual os serviços são prestados.”

A redação deste artigo é clara ao afirmar que há uma ficção jurídica de estabelecimento permanente; ainda que os requisitos dos parágrafos que definem o estabelecimento permanente não sejam respeitados, considerar-se-á que a empresa tem um estabelecimento permanente no país-fonte, garantindo-se assim o direito deste tributar os rendimentos empresariais obtidos no seu território. Esta ficção foi expressamente reconhecida no relatório do GT Serviços⁴¹.

Não custa lembrar que ao citar “empresa”, a referida previsão engloba os serviços prestados por pessoas físicas e jurídicas já que, conforme visto, após a exclusão do artigo 14 da CM OCDE as definições do artigo 3 foram alteradas para que a tributação dos serviços profissionais estivesse sob o escopo do artigo 7. Desta forma, não resta dúvida de que a proposta do EP-Serviços engloba no seu escopo pessoas físicas e jurídicas.

individual who is present in that other State for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period, and more than 50 per cent of the group revenues attributable to active business activities of the enterprise during this period or periods are derived from services performed in that other State through that individual, or b. for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period, and these services are performed for the same project or for connected projects through one or more individuals who are present and performing such services in that other State.

The activities carried on in that other State in performing these services shall be deemed to be carried on through a permanent establishment of the enterprise situated in that other State, unless these services are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if performed through a fixed place of business would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph. For the purposes of this paragraph, services performed by an individual on behalf of one enterprise shall not be considered to be performed by another enterprise through that individual unless that other enterprise supervises, directs or controls the manner in which these services are performed.”

⁴¹ RAAD, Kees Van (ed.). *Op. cit.*, nota 35, parágrafos 42.25 e 42.26, pp. 156-157.

III.1. Reações à proposta

A inclusão da proposta de EP-Serviços nos comentários ao artigo 5 gerou inúmeras discussões à época, com alguns países questionando as premissas nas quais o projeto estava baseado⁴². Diz-se inclusive que a grande oposição ao projeto EP serviços foi o motivo pelo qual este não foi incorporado diretamente na CM OCDE⁴³.

Os Estados Unidos, por exemplo, defenderam que a inclusão de tal provisão levaria ao enfraquecimento do conceito de estabelecimento permanente e criaria diferenças injustificáveis entre a prestação de serviços e outras atividades empresariais⁴⁴. Outro argumento constantemente utilizado foi de que a proposta enfraqueceria os comentários⁴⁵, sendo contraprodutiva por dificultar o consenso entre os países. Não obstante a oposição externada pelos EUA, é interessante notar que um artigo semelhante ao prescrito pela proposta de EP-Serviços foi incluído no ADT assinado com o Canadá⁴⁶.

Apesar de entender os argumentos acima apresentados, o autor atesta que o aparente consenso atingido pela atual CM OCDE é mais teórico do que prático. Uma breve leitura da posição dos países não membros com relação ao artigo 5 da CM OCDE já demonstra a existência de inúmeras diferenças entre países-fonte e países-residência, diferenças as quais influenciarão a interpretação e aplicação de ADTs por estes países. Em alguns casos, as diferenças são tão evidentes que podem até mesmo impedir a assinatura de um ADT ou, caso assinado, torná-lo ineficaz. Sendo assim, não discutir a proposta de EP-Serviços e insistir em uma posição única da OCDE com relação à prestação de serviços é negar o óbvio: a ausência de discussão não implica consenso sobre o tema.

Além disso, ainda que se alegue que o projeto representa a visão de apenas alguns países-membros⁴⁷, o anseio por tal provisão não se restringe aos membros da OCDE. Na verdade, os maiores interessados neste projeto de EP-Serviços não são membros da OCDE. Isto, contudo, não deve ser um impeditivo à discussão/adoção deste projeto pela OCDE⁴⁸, visto que, como reconhecido pela própria OCDE, a influência da CM OCDE vai além dos países-membros, sendo utilizada por vários países não membros quando da assinatura ADTs⁴⁹.

⁴² França, Espanha, Suécia, Suíça e Estados Unidos requisitaram que fosse expressa nos comentários a desaprovação ao projeto EP-Serviços. Este posicionamento foi retirado dos comentários em 2010.

⁴³ PIJL, Hans. "The OECD services permanent establishment alternative". *European Taxation* v. 48, n. 9. 2008, p. 472.

⁴⁴ TROPIN, Mitchell J. "U.S. opposes OECD proposal to attach alternative services provision to model treaty". *Tax management transfer pricing report* v. 16, n. 4. Washington, 2007, p. 106. Neste artigo Mitchell Tropin faz referência à afirmação feita por Benedetta A. Kissel, Conselheira em tributação internacional do Departamento do Tesouro americano. Este argumento foi, conforme demonstrado acima, incorporado pelo GT Serviços ao seu relatório.

⁴⁵ DUNAHOO, Carol A.; e SPRAGUE, Gary D. "2008 OECD model: changes to the commentary on Article 5 regarding the treatment of services: more choices, less clarity". *Bulletin for International Taxation* v. 63, n. 5/6. 2009, p. 191.

⁴⁶ ARNOLD, Brian J. "The 2008 update of the OECD model: an introduction". *Bulletin for International Taxation* v. 63, n. 5/6. 2009, p. 179.

⁴⁷ DUNAHOO, Carol A.; e SPRAGUE, Gary S. *Op. cit.*, nota 45, p. 191.

⁴⁸ PIJL, Hans. *Op. cit.*, nota 43, p. 476. "(...) the OECD should also take the position of these countries in consideration."

⁴⁹ Ver nota 2.

Tendo isto em vista, os anseios dos países não membros não podem ser ignorados na busca por um real consenso na esfera internacional. Se a OCDE deseja manter o seu proeminente *status* como principal foro mundial de discussão de questões tributárias internacionais, esta instituição está obrigada a procurar atender também o interesse dos países não membros.

Outro interessante argumento apresentado pelos opositores ao projeto é de que a inclusão de uma alternativa que apoia a tributação dos serviços na fonte obscureceria as diferenças entre a CM OCDE e a CM ONU, bem como os diferentes princípios nos quais estas são baseadas⁵⁰. Conforme demonstrado, esta convergência entre as CMs já ocorre, mas normalmente é a CM ONU que se adapta à CM OCDE. Desta forma, o argumento de que estas CMs não deveriam se assemelhar soa falso e contraditório com a realidade. Como estes argumentos não são válidos, o grande “problema” em estas CMs se aproximarem parece ser que desta vez a CM ONU está influenciando a CM OCDE, e não o oposto.

No mais, a assertiva de que o projeto EP-Serviços representaria um ponto de convergência entre as CM OCDE e a CM ONU é algo que desperta a curiosidade do autor. Para julgar a validade desta afirmação, o autor fará uma análise comparativa deste projeto e dos artigos da CM ONU - já discutida acima - referentes à tributação de serviços.

IV. Projeto de EP-Serviços x CM ONU

Conforme demonstrado acima, existem duas provisões na CM ONU que tratam da prestação de serviços, o artigo 14 (serviços prestados por pessoas físicas), e o artigo 5(3)(b) (prestação de serviços por pessoas jurídicas). O atual artigo 14 da CM ONU trata de duas possibilidades de tributação na fonte: (a) base fixa no país-fonte; e (b) permanência no país-fonte por mais de 183 dias em um período de 12 meses. Já o artigo 5(3)(b) cria a ficção jurídica da existência de um estabelecimento permanente caso serviços sejam prestados no país-fonte por mais de seis meses em um período de 12 meses.

O projeto de EP-Serviços se assemelha ao artigo 5(3)(b) da CM ONU ao prever a ficção jurídica do estabelecimento permanente, e ao artigo 14(1)(b) ao fazer referência ao período de 183 dias dentro de 12 meses. Apesar destas semelhanças, é digno de nota que o projeto de EP-Serviços adota requisitos mais rígidos para a tributação de serviços na fonte do que a CM ONU. Enquanto que no projeto de EP-Serviços também é necessário que mais de 50% da renda bruta do grupo empresarial seja obtida no país-fonte, a CM ONU não faz qualquer exigência neste sentido. Tirante isto, pode se concluir que a alínea “a” da proposta de EP-Serviços reproduz o artigo 14(1)(b) da CM ONU⁵¹. Contudo, enquanto a CM ONU permite a tributação na fonte independentemente de base fixa ou estabelecimento permanente, a proposta EP-Serviços cria a ficção jurídica do estabelecimento permanente. Desta forma, apesar de ambos terem como consequência a tributação na

⁵⁰ DUNAHOO, Carol A.; e SPRAGUE, Gary S. *Op. cit.*, nota 45, p. 195.

⁵¹ PIJL, Hans. *Op. cit.*, nota 43, p. 473.

fonte, o projeto EP-Serviços o faz tentando manter a relação entre tributação na fonte e o padrão internacional do estabelecimento permanente.

Desta feita, pode-se afirmar que de fato a inclusão do projeto EP-Serviços nos comentários ao artigo 5 aproxima a CM OCDE da CM ONU. Todavia, o reconhecimento de que o projeto se assemelha à CM ONU não é a descoberta mais surpreendente deste trabalho. Conforme demonstrado acima, a CM ONU e a CM OCDE dispensavam tratamento semelhante aos serviços pessoais regidos pelo artigo 14, prescrevendo a tributação destes na fonte pela presença de uma base fixa, com a diferença que a CM ONU era mais favorável aos países-fonte em virtude do artigo 14.1(b). Considerando esta opção da CM ONU e da CM OCDE e o viés da proposta de EP-Serviços, resta claro que esta marca o renascimento no âmbito da CM OCDE do princípio de tributação na fonte defendido pelo antigo artigo 14, princípio o qual estava enfraquecido desde a retirada do artigo 14 em 2000.

V. Seria o Projeto EP Serviços um Novo Artigo 14 da CM OCDE?

O artigo 14 da CM OCDE gerava inúmeras discussões com relação ao seu escopo. Não obstante as controvérsias referentes ao artigo, este claramente prescrevia a tributação de serviços na fonte. Após a exclusão deste, os serviços profissionais foram submetidos ao requisito da presença de um estabelecimento permanente. Esta mudança reduziu a competência tributária dos países-fonte, tornando os ADTs mais favoráveis aos países-residência.

A introdução do projeto de EP Serviços nos comentários à CM OCDE tem o potencial para transformar a atual divisão de competência tributária, tornando-a mais benéfica aos países-fonte. Não é demais ressaltar a importância deste projeto para os países-fonte. A exclusão do artigo 14 da CM OCDE pode ter passado a impressão de que havia o consenso de que a tributação na fonte deveria ser coibida. Porém, a inclusão do projeto de EP-Serviços nos comentários ao artigo 5 da CM OCDE demonstra que esta perspectiva é falha, não havendo ainda um efetivo consenso entre países-fonte e países-residência com relação à tributação de serviços. O fato de o projeto defender o mesmo princípio propagado pelo antigo artigo 14 da CM OCDE - prioridade para tributação na fonte - é uma confirmação desta falta de consenso.

No mais, este projeto é notável por contornar os principais problemas que levaram à exclusão do artigo 14 da CM OCDE (ver sessão I.2 acima). Sendo assim, o projeto EP-Serviços atinge o objetivo de tributação na fonte sem comprometer a sua aplicabilidade. É importante ressaltar também que, ao excluir a referência ao conceito de base fixa, o projeto, além de conceder certeza com relação ao seu escopo, foi além do antigo artigo 14, aumentando as situações em que a tributação na fonte é permitida.

Em suma, é válido afirmar que o projeto de EP-Serviços está embasado na ideia defendida pelo antigo artigo 14 da CM OCDE. Mas o projeto é mais claro e mais amplo do que este artigo, fortalecendo, assim, a posição dos países-fonte.

A introdução desta proposta de EP-Serviços nos comentários à CM OCDE quase dez anos após a exclusão do artigo 14 da CM OCDE é a prova cabal de como a dicotomia países-fonte/países-residência tem influenciado a atuação da OCDE nos últimos anos.

VI. O Brasil e a Tributação de Serviços na Fonte

Após demonstrar como a atuação dos países não membros tem ajudado a moldar a CM OCDE, resta analisar o posicionamento do Brasil com relação à tributação de serviços no país-fonte. Conforme apontado acima, o Brasil foi contra a exclusão do artigo 14 da CM OCDE. De forma coerente, o País manteve este artigo nos ADTs já assinados⁵², bem como o incluiu nos ADTs negociados após 2000⁵³.

Com relação à evolução da política fiscal brasileira referente ao artigo 14, é interessante notar que o País tem gradualmente alterado a redação do artigo, mas sempre se mantém fiel ao ideal da tributação destes serviços na fonte. Este artigo já estava presente no primeiro ADT brasileiro, assinado em 1967 com o Japão, e, como era de se esperar, seguia a orientação da CM OCDE 1963 (transcrita acima). Com relação à redação do artigo no ADT Brasil-Japão, cabe notar que “professional services” foi traduzido como “profissão liberal”⁵⁴ e que este termo é utilizado em todos os ADTs pátrios.

A partir do ADT com a França (1971) nota-se uma mudança na política fiscal pátria, abandonando-se a redação sugerida pela CM OCDE 1963. No ADT Brasil-França, foi previsto que os rendimentos pelos serviços profissionais seriam tributados apenas no país-residência, a não ser que o pagamento destes fosse atribuído a um estabelecimento permanente situado no país-fonte ou a uma sociedade residente neste país⁵⁵. Ao fazer referência ao estabelecimento permanente em vez da base fixa, os ADTs pátrios evitaram eventuais discussões com relação à diferença entre os conceitos. Além disso, ao atrelar o direito de tributar à fonte de pagamento, o Brasil foi precursor da redação que seria adotada pela CM ONU 1980 para conceder maior poder de tributar aos países-fonte. Esta redação foi utilizada em todos os tratados assinados na década de 1970, bem como em diversos tratados assinados a partir de 1980⁵⁶.

Poder-se-ia questionar se, ao prescrever que o pagamento tivesse que ser feito por um estabelecimento permanente, o artigo 14 dos ADTs brasileiros não limitaria o poder de tributar do Brasil, à época país eminentemente fonte de pagamentos. Apesar do aparente prejuízo decorrente da adoção do critério do estabelecimento permanente, note-se que não há necessidade de a atividade ser desenvolvida por meio deste. Na verdade, considerando a redação do artigo, não há sequer a obrigatoriedade de a atividade ser desenvolvida no Brasil; o importante é que o pagamento seja atribuído a um estabelecimento permanente ou sociedade residente

⁵² Até 2000, o Brasil havia assinado 22 ADTs: Alemanha (já revogado), Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Países Baixos, República Eslovaca/República Checa (assinado antes da separação e mantido por ambos os países) e Suécia.

⁵³ Os sete ADTs seguintes foram assinados após a retirada do artigo 14 do CM OCDE: África do Sul, Chile, Israel, México, Peru, Portugal, Ucrânia.

⁵⁴ Artigo 13 do ADT Brasil-Japão, assinado em 24 de janeiro de 1967.

⁵⁵ Artigo 14 do ADT Brasil-França, assinado em 10 de setembro de 1971.

⁵⁶ Artigos semelhantes estão presentes nos ADTs assinados com: Bélgica (1973), Dinamarca (1974), Alemanha (1975), Áustria (1975), Suécia (1975), Espanha (1976), Itália (1979), Luxemburgo (1979), Noruega (1981), Canadá (1985), Hungria (1990), Holanda (1990) República Checa/Eslovaca (1990), Coreia (1991), Filipinas (1991), Índia (1991), Finlândia (1997), Portugal (2001), Israel (2005) e Ucrânia (2006).

no País. Ao focar na fonte do pagamento, este artigo é uma perfeita expressão do princípio da territorialidade que vigorava no País.

A utilização do conceito de estabelecimento permanente no artigo 14 gerou outro problema: tornou-se necessário caracterizar o estabelecimento permanente, definir o conceito. Apesar de este conceito ser delimitado no artigo 5 dos ADTs brasileiros, a ausência de conceito similar no ordenamento pátrio tornou esta caracterização um tema altamente controverso, o qual ainda se encontra em discussão na atualidade. A definição deste conceito é de suma importância para determinar o montante a ser submetido à tributação, conforme será demonstrado abaixo.

Outra inovação trazida aos ADTs assinados na década de 1970, quando comparados com o artigo 14 da CM OCDE, foi a inserção das atividades de caráter técnico na definição de profissões liberais contida no parágrafo 2 do artigo 14. Desde o ADT assinado com a Bélgica (1973), estas atividades têm sido incluídas em todos os ADTs assinados pelo Brasil, com exceção dos ADTs com a Áustria (1975) e a China (1991).

No mais, vale frisar que apesar de a OCDE ter alterado a redação do artigo 14 em 1977, apenas a partir do ADT com a Holanda (1990) o Brasil adotou a redação “outras atividades de caráter independente”. Durante a década de 1980, os tratados continham a expressão “outras atividades independentes de caráter similar”, retirada da CM 1963 ou, no caso de ADTs com outros países-fonte, seguiam a orientação da CM ONU 1980⁵⁷.

Apesar do uso da expressão acima citada, o ADT com a Holanda diverge da CM OCDE 1977 ao prever, de acordo o princípio da territorialidade ainda vigente à época, a possibilidade de tributação de serviços na fonte quando o pagamento for realizado por residente ou estabelecimento permanente situado no país-fonte⁵⁸. Conforme será estudado abaixo, a possibilidade de tributar serviços na fonte já está consolidada como parte importante da política fiscal pátria há muito tempo, sendo mantida apesar do abandono do princípio da territorialidade para pessoas jurídicas em 1995.

A exclusão da alínea “c” do artigo 14 da CM ONU 1980, a qual tratava, conforme demonstrado acima, da tributação na fonte de serviços pagos por residentes/estabelecimentos permanentes, também não alterou a política fiscal brasileira com relação ao artigo 14. Neste quesito, tendo em vista que o Brasil já adotava a fonte de pagamento como critério para tributação antes da CM ONU 1980, era de se esperar que eventuais alterações na CM ONU não afetariam o posicionamento brasileiro.

⁵⁷ O ADT com a Argentina, apesar de se referir ao “exercício de uma profissão liberal ou de outras atividades independentes de caráter análogo” e não ao “exercício de uma profissão liberal ou de outras atividades independentes”, bem como não estabelecer um limiar a ser transpassado para a tributação na fonte devido à presença da base fixa, está de acordo com o artigo 14 da CM ONU 1980. O ADT com o Peru também está mais em linha com a CM ONU 1980, apesar de tratar apenas do caso em que o pagamento é feito por um residente do país-fonte ao atribuído a uma base fixa ou estabelecimento permanente localizado neste estado.

⁵⁸ Artigo 14 do ADT Brasil-Países Baixos, assinado em 8 de março de 1990.

O ADT assinado com a China (1991) também segue a orientação da CM ONU 1980, ainda que a possibilidade de tributação na fonte pela permanência por mais de 183 dias no país-fonte não esteja prevista⁵⁹. O ADT firmado com o Chile (2003), apesar de assinado após a publicação da CM ONU 2001, está de acordo com a CM ONU 1980, mas não prevê o limite a ser excedido para a tributação dos pagamentos feitos na fonte⁶⁰. No mais, o artigo 14 do ADT com o Chile explicita, ao se referir ao residente de um Estado contratante, seus empregados ou outras pessoas por ele designado, ser aplicável a pessoas físicas e jurídicas⁶¹. Os ADTs com o México (2006) e com o Peru (2009) seguem a mesma estrutura do artigo 14 CM ONU 1980, mas se diferenciam deste ao utilizar os termos “outras atividades de caráter independente de natureza análoga”⁶² e “outras atividades independentes de natureza similar”⁶³, respectivamente. Estes termos refletem a redação do artigo 14 da CM OCDE 1963, conforme análise feita acima.

A análise supracitada leva à conclusão de que, no tocante ao tratamento dado à tributação de serviços profissionais no âmbito dos ADTs, o Brasil preza pelo princípio da tributação na fonte desde a década de 1970 (antes mesmo da existência de posicionamento da ONU sobre o assunto e contrariamente ao exposto nas CMs OCDE). Nos ADTs recentemente firmados esta postura tem sido reafirmada, sendo possível notar uma maior adequação aos preceitos da CM ONU 1980.

Caso a análise ficasse restrita apenas aos ADTs assinados pelo Brasil, poder-se-ia ter a impressão, diante do exposto acima, de que o artigo 14 é de extrema importância para o Brasil por garantir ao País o direito à tributação na fonte em virtude de o pagamento ao não residente ser feito por um estabelecimento permanente situado no País ou por uma sociedade residente. Contudo, cabe ressaltar que este pensamento não é inteiramente correto; apesar de defender fortemente o princípio da tributação na fonte, o Brasil não o atrela ao conceito de estabelecimento permanente, conceito este ainda não pacificado na doutrina e na jurisprudência pátrias.

O Brasil tem, indubitavelmente, uma predileção pela tributação na fonte, presente no arcabouço jurídico pátrio desde a década de 1940 com a edição do Decreto-lei 5.844, de 23 de setembro de 1943. Este já previa, em seu artigo 97, que os rendimentos auferidos pelo não residente seriam tributados na fonte⁶⁴, *in verbis*:

“Sofrerão o desconto do impôsto à razão de 15% os rendimentos percebidos.

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro;

b) pelos residentes no país que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os referidos no art. 73;

⁵⁹ Artigo 14 do ADT Brasil-China, assinado em 5 de agosto de 1991.

⁶⁰ Artigo 14 do ADT Brasil-Chile, assinado em 3 de abril de 2001.

⁶¹ Esta extensão à tributação dos serviços prestados pelas pessoas jurídicas provavelmente decorre da ausência do artigo 5.3(b), previsto na CM ONU. Os ADTs com a África do Sul (2006) e com o Peru (2009) contêm artigo semelhante.

⁶² Artigo 14 do ADT Brasil-México, assinado em 25 de setembro 2003.

⁶³ Artigo 14 do ADT Brasil-Peru, assinado em 17 de fevereiro de 2006.

⁶⁴ Artigo 97 do Decreto-lei 5.844, de 23 de setembro de 1943.

c) pelos residentes no estrangeiro que permaneceram no território nacional por menos de doze meses.”

Sendo assim, pode-se afirmar que as diretivas expostas nos ADTs firmados a partir do final da década de 1960 têm sempre como pano de fundo a permissão para a tributação na fonte prevista na legislação doméstica desde a edição do supracitado Decreto-lei 5.844; enquanto os ADTs não restringem a tributação na fonte prevista nos artigos 7, 14 e 21 dos ADTs assinados pelo Brasil, o Decreto-lei 5.844 (e outras normas subsequentes) prescreve esta tributação.

Apesar de em ambos os casos tratar-se de tributação na fonte, há uma importante diferença entre o previsto na legislação brasileira e os ADTs pátrios. Conforme já exposto acima, os ADTs, ao fazerem referência ao conceito de estabelecimento permanente, prescrevem a tributação dos lucros, isto é, do rendimento líquido, apurado após a subtração de despesas dedutíveis. Por outro lado, a legislação pátria estabelece a tributação do rendimento bruto, como se pode perceber abaixo:

“(…)

§ 1º Os rendimentos referidos no artigo 96, já tributados na fonte, sofrerão apenas o desconto da diferença do impôsto, até perfazer 15%.

(…)

§ 3º *A taxa de que trata este artigo incidirá sobre os rendimentos brutos, salvo se provierem de capitais imobiliárias, hipótese em que será permitido deduzir, mediante comprovação, as despesas previstas no art. 16.*⁶⁵ (Destaque do autor)

Ou seja, enquanto a tributação na fonte permitida pelos ADTs foca na tributação do efetivo ganho realizado pela empresa/indivíduo, a legislação brasileira adota postura mais ampla, tributando o rendimento pago. Para a tributação do rendimento não há necessidade de se analisar, por exemplo, a contabilidade da empresa para averiguar o montante devido a título de imposto; basta saber o valor pago pelo residente.

Diante do exposto, pode-se assegurar que caso o artigo 14 dos ADTs seja aplicado para regular a tributação de eventual rendimento obtido por não residentes em decorrência da prestação de serviços no País e estes sejam pagos por um estabelecimento permanente situado no Brasil, a tributação do rendimento bruto, prevista na legislação pátria, não será permitida, visto que a eventual presença de um estabelecimento permanente obriga o Brasil a tributar o rendimento líquido do não residente.

Esta afirmação demonstra que a grande questão a ser enfrentada quando da aplicação do artigo 14 é o conceito de estabelecimento permanente. O artigo 14 regulamenta a tributação na fonte ainda que na ausência de um estabelecimento permanente, não sendo um obstáculo às pretensões tributárias nacionais. Contudo, em divergência com a legislação pátria, a qual, conforme demonstrado acima, prescreve a tributação do rendimento bruto, sempre que for caracterizada a presença de um estabelecimento permanente, tributa-se a renda líquida.

Desta feita, é compreensível que o Fisco, apesar de ter decidido pela manutenção do artigo 14 nos ADTs brasileiros, não esteja ávido para demonstrar que o

⁶⁵ Parágrafos 1º e 3º do artigo 97 do Decreto-lei 5.844, de 23 de setembro de 1943.

pagamento feito a não residente advém de um estabelecimento permanente. Caso agisse de tal forma, a Receita atuaria para reduzir a sua própria competência tributária.

VI.1. Faz sentido para o Brasil tentar inserir nos ADTs o projeto de EP-Serviços?

De acordo com o explanado acima, o projeto de EP-Serviços pode ser visto como uma reação à exclusão do artigo 14 da CM OCDE, já que pretende atribuir maior competência tributária aos países-fonte, competência esta retirada quando da supressão do referido artigo. Apesar de o Brasil ter mantido o artigo 14 nos seus ADTs, cabe avaliar se o País deve incluir o projeto de EP-Serviços nos futuros ADTs, em virtude de este ser mais claro e atribuir maior poder de tributar aos países-fonte do que o antigo artigo 14 CM OCDE.

Contudo, antes de adentrar nesta discussão cabe reiterar o defendido acima, *i.e.*, o artigo 14 adotado nos ADTs assinados pelo Brasil, ainda que mais benéfico que o artigo 14 sugerido pela CM OCDE, tem uma função restritiva com relação à competência tributária brasileira, pelo que não há efetivamente razão para que o Brasil suspenda esforços para a adoção deste nos seus ADTs.

Superada esta questão, é válida a comparação do projeto de EP-Serviços com os artigos 14 presentes nos ADTs brasileiros para averiguar se o Brasil deveria utilizar esta nova proposta no lugar da vigente redação do artigo 14 em futuras negociações de ADTs.

Na seção acima o autor discorreu sobre o artigo 14 dos 29 ADTs assinados pelo Brasil e suas principais características, apontando se estes estão ligados à CM OCDE ou à CM ONU. Conforme demonstrado, a política fiscal brasileira relativa ao artigo 14 não se encaixa perfeitamente em nenhuma das CMs, apesar de atualmente o Brasil estar mais alinhado com a CM ONU 1980. Esta política sempre foi guiada pelo princípio da territorialidade, vigente para empresas na época em que os ADTs começaram a ser assinados, e prescreve que a tributação ocorrerá caso o pagamento seja realizado por um estabelecimento permanente existente no Brasil ou por um residente; isto é, o foco está na fonte do pagamento.

Desta forma, os artigos 14 dos ADTs assinados pelo Brasil, ainda que mais restritivos do que a legislação pátria, são mais vantajosos para o País do que o previsto pelo artigo 14 CM OCDE, garantindo ao Brasil um amplo direito de tributar a prestação de serviços. Por isto, a ideia de que o EP-Serviços aumenta a competência tributária da fonte não é suficiente para justificar a adoção deste pelo Brasil.

No mais, além de a política fiscal brasileira já estar consolidada na tributação de serviços na fonte, adotando-se a tributação do rendimento bruto na ausência de um estabelecimento permanente, é perceptível a influência do artigo 14 da CM ONU 1980 nos recentes ADTs assinados. A CM ONU 1980, conforme já visto, é mais benéfica aos países-fonte do que o projeto de EP-Serviços porque, diferentemente deste último, não estabelece limites mínimos do montante da renda bruta a ser obtido no país-fonte para que a tributação dos serviços seja autorizada. Desta feita, ainda que se ignore o fato de a legislação pátria já aderir ao princípio da tributação na fonte dos ganhos de não residentes, resta claro que o tratamento dispensado à tributação de serviços atualmente vigente nos ADTs brasileiros é mais vantajoso do que o projeto de EP Serviços.

Tendo em vista estes argumentos, não parece ser aconselhável que o Brasil faça uso deste projeto. Além de esta previsão ser desnecessária em virtude da tributação do rendimento bruto prescrita pela legislação doméstica, esta estabelece requisitos mais rígidos para a tributação na fonte do que o artigo 14 usualmente adotado pelo Brasil, bem como enfrenta forte oposição de outros países.

Conclusões

As disputas entre países-fonte e países-residência em questões tributárias têm se intensificado nos últimos anos, com os países-fonte endurecendo a defesa dos seus interesses. As atualizações constantes da CM OCDE e dos comentários anexos são um bom termômetro destes conflitos. Em 2000, uma importante alteração à CM OCDE resultou na exclusão do artigo 14, que regulava a tributação dos serviços profissionais. Esta atitude gerou a preocupação de que a OCDE estaria sendo muito condescendente com países-residência e que a CM OCDE estaria favorecendo apenas os interesses destes.

Mas os acontecimentos recentes contradizem esta perspectiva. Se a exclusão do artigo 14 reduziu a competência tributária dos países-fonte, a introdução do projeto de EP-Serviços nos comentários ao artigo 5-CM OCDE, com a possível adoção deste em futuros ADTs, tem o potencial de reverter esta tendência devido ao seu amplo escopo material e pessoal. Ademais, é inegável a semelhança entre este projeto e os artigos ainda presentes na CM ONU, o que torna a inclusão deste nos comentários ao artigo 5 da CM OCDE uma medida impressionante.

Ainda mais extraordinário é o fato de este projeto, além de aproximar as CMs da ONU e OCDE, trazer uma renovada, mais vigorosa defesa do princípio da tributação de serviços na fonte, princípio este que parecia renegado desde a exclusão do artigo 14 CM OCDE em 2000.

Em resumo, o projeto de EP-Serviços, se aceito pelos países e incluído em futuras alterações à CM OCDE, representará a prevalência da tributação de serviços na fonte, respeitando a competência tributária dos países-fonte.

A exclusão do artigo 14 OCDE, em 2000, e a subsequente inclusão, em 2008, do projeto EP-Serviços, dois eventos aparentemente independentes, são a prova de como o trabalho da OCDE tem sido influenciado pelo cabo de guerra entre países-fonte e países-residência.

No tocante à posição do Brasil com relação à tributação de serviços, pode-se asseverar que nosso País foi pioneiro ao recorrer ao critério da fonte de pagamento, privilegiando em sua legislação a tributação na fonte dos rendimentos brutos. Considerando que este princípio já está entranhado na nossa política fiscal e que as possibilidades de tributar no projeto EP-Serviços são mais restritivas do que as contidas na legislação doméstica e nos ADTs assinados pelo Brasil, o autor é da opinião de que o recurso a este projeto é supérfluo, sendo mais benéfico ao Brasil continuar a adotar a atual política fiscal referente à tributação de serviços.

Com relação a esta atual política, torna-se premente um estudo mais elaborado do conceito de estabelecimento permanente, de modo a solucionar eventuais controvérsias referentes à tributação do rendimento bruto ou da renda líquida dos não residentes quando da prestação de serviços no Brasil.