

O Tratamento dos Serviços nos Acordos de Bitributação*

Wim Wijnen

Conselheiro da Academic Chair do IBFD. Professor de Direito Tributário Internacional na Universidade Luiss, em Roma.

Jan de Goede

Diretor Sênior do Tax Knowledge Management do IBFD. Professor de Direito Tributário Internacional e Europeu na Universidade de Lodz, na Polônia.

Andrea Alessi

Consultora Tributária Sênior da Ernst&Young International, na Itália.

Resumo

O presente artigo relata a pesquisa que seguiu a que foi publicada na edição de dezembro de 1997 do *Bulletin for International Fiscal Documentation*, sobre “O Modelo ONU na prática”, examinando o tratamento dos serviços nos acordos de bitributação, com referência particular ao Modelo ONU, e também ao Modelo OCDE.

Palavras-chave: Direito Tributário, serviços, acordos de bitributação, Modelo ONU, Modelo OCDE.

Abstract

This article reports on research following on from that published in the December 1997 Issue of the *Bulletin for International Fiscal Documentation* on “The UN Model in Practice” in examining the treatment of services in tax treaties with primary reference to the UN Model, and also the OECD Model.

Keywords: Tax Law, services, double tax agreements, UN Model, OECD Model.

I. Introdução

1.1. O objetivo, escopo e abordagem da pesquisa

O objetivo desta pesquisa é avaliar a posição dos serviços no âmbito do Modelo da Organização das Nações Unidas¹. A pesquisa é uma continuação do extenso trabalho realizado pelo IBFD, em 1997, sobre o efeito de disposições específicas do Modelo ONU na prática dos acordos, o qual cobriu todos os acordos de bitributação celebrados entre 1º de janeiro de 1980, ano em que a Convenção da ONU foi publicada pela primeira vez, e 1º de abril de 1997². O presente projeto de pesquisa, com foco nos serviços, cobre os 1.967 acordos de bitributação e protocolos que foram assinados no mundo, no período de 1º de abril de 1997 a 1º de

* Tradução de Mateus Calicchio Barbosa.

¹ UN Model Tax Convention on Income and Capital. 11 de janeiro de 2001.

² WIJNEN, W.; e MAGENTA, M. “The UN Model in practice”. *Bulletin of international fiscal documentation*. V. 51, nº 12. Amsterdã, 1997, pp. 574-585.

janeiro de 2011. Os poucos tratados concluídos, nesse período, sobre troca de informações não são levados em consideração, uma vez que, consoante se verificou, eles não cobrem serviços. Do total de 1.967 acordos de bitributação, 381 não estão incluídos na pesquisa por diversas razões, tais como:

- 68 acordos de bitributação em relação aos quais o texto não está disponível;
- 61 acordos de bitributação em relação aos quais a língua não é acessível;
- 102 acordos sobre navegação e transporte aéreo, que não contêm disposições específicas sobre serviços;
- 74 acordos de bitributação com escopo limitado, que não contêm disposições específicas sobre serviços; e
- 76 protocolos em relação aos quais o conteúdo é limitado ao artigo 26, sobre troca de informações.

Conseqüentemente, o número total de acordos de bitributação e protocolos examinados e analisados é de 1.586. Em relação aos protocolos corretivos que não contêm disposições específicas sobre serviços, o acordo de bitributação ao qual eles se referem é levado em consideração, uma vez que as disposições sobre alocação de poderes tributários sobre rendimentos de serviços, conforme constantes do acordo, aparentemente ainda são consideradas aceitáveis pelos parceiros no acordo.

Para fins do projeto de pesquisa, foi considerado útil distinguir entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento. Tal distinção, inevitavelmente, carrega um elemento de subjetividade e, portanto, essa desagradável tarefa foi consideravelmente simplificada pela referência à qualidade de membro da OCDE para se diferenciar, neste sentido, entre membros e não membros da OCDE como evidência da distinção entre países desenvolvidos e em desenvolvimento. Isto significa que Chile, Estônia, Israel, República Eslovaca e Eslovênia, todos os quais aderiram à OCDE durante o período de pesquisa, são considerados Países-membros da OCDE em relação aos acordos de bitributação ou protocolos por eles assinados desde a data em que eles se tornaram membros da OCDE. Para simplificar, os Países-membros da OCDE são indicados no relatório pelo termo “países OCDE”, e todos os outros países são referidos como “países ONU”.

Para uma melhor compreensão da posição dos serviços nos acordos de bitributação, os tratados foram divididos nos três grupos seguintes: (1) acordos concluídos entre dois países ONU (Grupo A); (2) acordos concluídos entre um país ONU e um país OCDE (Grupo B); e (3) acordos concluídos entre dois países OCDE (Grupo C). O Grupo A compreendeu 691 acordos, o Grupo B 694 acordos, e o Grupo C 201 acordos.

A pesquisa foi desenvolvida com a utilização do *Tax Treaties Database* do IBFD.

1.2. O tratamento dos serviços nos acordos de bitributação

O termo “serviços” não encontra definição no Modelo da ONU (2001) ou no Modelo da OCDE³, nem nos acordos existentes. Para fins da presente pesquisa, o entendimento de que serviços compreendem qualquer trabalho realizado para

³ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. 22 de julho de 2010.

outra pessoa mediante remuneração é tomado por ponto de partida. Como serviços podem ser realizados em diferentes situações, os rendimentos assim derivados são disciplinados em diversos artigos do tratado. Consequentemente, o tratamento de atividades que, em linguagem comum, são cobertas pela expressão “serviços” no sentido mais amplo, não é limitado, nos acordos de bitributação, a um regime específico de alocação. Em relação a diversas categorias de serviços, os acordos de bitributação estabelecem um regime específico, a exemplo de:

- supervisão e outros serviços relacionados a atividades de construção, no artigo 5 (3) do Modelo OCDE e artigo 5 (3) (a) do Modelo ONU;
- serviços realizados por agentes dependentes no âmbito do artigo 5 (5) dos Modelos OCDE e ONU;
- serviços realizados por agentes de seguro no âmbito do artigo 5 (6) do Modelo ONU;
- serviços relacionados a navegação internacional e transporte aéreo, no artigo 8 dos Modelos ONU e OCDE;
- serviços pessoais dependentes realizados por empregados no âmbito do artigo 15 dos Modelos ONU e OCDE;
- serviços realizados por artistas e esportistas no âmbito do artigo 17 dos Modelos ONU e OCDE; e
- serviços realizados *offshore*, conforme especificamente tratados em diversos acordos de bitributação bilaterais, em relação aos quais na há disposição nos Modelos ONU e OCDE, mas somente recomendações nos respectivos Comentários.

Como os serviços nessas áreas possuem um regime específico no acordo, eles não fazem parte dessa pesquisa. A pesquisa se concentra em disposições gerais para serviços empresariais nos acordos de bitributação, *i.e.*, pessoas jurídicas e indivíduos auferindo rendimentos pela realização de um negócio ou prestação de serviços pessoais independentes para outras pessoas.

No período examinado, várias alterações afetando a alocação de poderes tributários sobre rendimentos derivados de serviços foram feitas em ambos os Modelos da ONU e da OCDE. O artigo 14, sobre serviços pessoais independentes, foi excluído do texto do Modelo OCDE⁴. O efeito dessa exclusão é que rendimentos derivados de tais serviços agora são tratados no âmbito dos artigos 5 e 7, como lucro das empresas. Um novo parágrafo foi incluído nos Comentários da OCDE ao artigo 5 do Modelo OCDE⁵, que continha uma disposição opcional para a alocação de poderes tributários em relação a serviços. No Modelo ONU (2001), a posição dos serviços não foi alterada substancialmente. Apenas o artigo 14 (1) (c), permitindo o Estado da fonte cobrar tributo sobre qualquer remuneração por serviços pessoais independentes que excedesse determinado valor, foi excluído.

Entretanto, ao se fazer uma comparação com os acordos de bitributação reais, diversas variações possíveis tiveram que ser categorizadas e examinadas, tais como:

- as disposições usuais do Modelo ONU tratando de serviços em diversos artigos;

⁴ OECD Model Tax Convention on Income and Capital. 29 de abril de 2000.

⁵ OECD Model Tax Convention on Income and Capital: Commentary on Article 5, parágrafo 42.23. 17 de julho de 2008.

- a abordagem habitual da OCDE, não contendo disposições específicas sobre serviços;
- a disposição opcional da OCDE sobre serviços incluída nos Comentários (2008);
- desvios específicos do artigo 5;
- o escopo da disposição sobre força de atração do Modelo ONU cobrindo serviços, no artigo 7 (1) (c);
- a inclusão de (tipos de) serviços no artigo de *royalty*;
- um artigo separado estabelecendo tributação na fonte sobre serviços (técnicos); e
- outras possíveis disposições específicas, tanto no corpo do acordo quanto em um protocolo ou troca de notas.

Nesse sentido, a pesquisa distinguiu um total de 16 categorias. Em particular, os acordos de bitributação foram examinados quanto à medida que eles incluem as disposições que são específicas ao Modelo ONU e ao Modelo OCDE e seus Comentários, assim como as disposições que não são incluídas (ver tabela 1).

<i>Tabela 1: dispositivos analisados, com base nos Modelos ONU e OCDE</i>	
<i>Artigo nos Modelos ONU e OCDE</i>	<i>Foco da análise</i>
Artigo 5(2) dos Modelos ONU e OCDE	Lista de exemplos que constituem, <i>prima facie</i> , um EP (serviços)
Artigo 5(3)(b) do Modelo ONU	Fornecimento de serviços
Dispositivo opcional sobre serviços nos Comentários OCDE	Fornecimento de serviços
Artigo 5 dos Modelos ONU e OCDE: outras disposições	Dispositivos específicos sobre EP, nos acordos, tratando sobre serviços
Artigo 7(1)(c) do Modelo ONU	Força de atração limitada para serviços
Artigo 7: outras disposições	Dispositivos específicos, nos acordos, tratando de lucros derivados de serviços
Artigo 12(1) do Modelo ONU*	Divisão do poder de tributar sobre <i>royalties</i> (serviços)
Artigo 12(2) do Modelo ONU	Tributos na fonte sobre <i>royalties</i>
Artigo 12(3) do Modelo ONU	Definição de <i>royalties</i> (serviços)
Artigo 12: serviços (técnicos)	Dispositivos específicos sobre tributação na fonte de serviços (técnicos) relacionados a <i>royalties</i>
Artigos 12, 12A ou 13: serviços (técnicos)	Dispositivos específicos sobre tributação na fonte de serviços (técnicos) não relacionados a <i>royalties</i>
Artigo 14(1)(a) e (b) do Modelo ONU	Serviços pessoais independentes
Artigo 14 (1)(c) do Modelo ONU (1980)	Tributação na fonte de serviços com base no valor da remuneração
Artigo 14 do Modelo OCDE	Disposições sobre serviços pessoais independentes, conforme existentes até 2000
Artigo 14: outras disposições	Dispositivos específicos, nos acordos, tratando de serviços pessoais independentes
Artigo 21(3) do Modelo ONU: outras disposições	Dispositivos específicos, nos acordos, sobre serviços no artigo de outros rendimentos
* Nota: em prol da plenitude, o artigo 12(1)-(3) do Modelo ONU (2001) foi examinado, mas, como se verificou que ele não continha qualquer disposição especial sobre serviços, tal dispositivo não está incluído no relatório.	

Até o mais apressado olhar em diversos acordos de bitributação celebrados é suficiente para relevar a significativa variedade que existe em relação ao tratamento dos serviços. Os autores deste relatório não tiveram outra opção que não selecionar as variações mais importantes e recorrentes para comentário. Entretanto, onde considerado apropriado, algumas disposições de interesse particular são referidas, apesar de serem encontradas apenas em um número limitado de acordos de bitributação⁶. Neste sentido, o item 2 do presente artigo apresenta os resultados detalhados da pesquisa e o item 3 sintetiza os resultados em uma forma esquemática, contendo as considerações finais.

2. Análise da Aplicação na Prática dos Modelos ONU e OCDE

2.1. Artigo 5 (2) dos Modelos ONU e OCDE: estabelecimentos permanentes (EP) prima facie

2.1.1. O Modelo ONU (2001) e o Modelo OCDE (2010)

O artigo 5 (2) do Modelo ONU (2001) e do Modelo OCDE (2010) estabelecem o seguinte:

“2) The term ‘permanent establishment’ includes specially:

- a) a place of management;
- b) a branch;
- c) a factory;
- d) a workshop; (and)
- e) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.”

Tais disposições são examinadas para se saber se incluíram ou não dispositivos especiais tratando sobre serviços.

2.1.2. Os acordos de bitributação

Os acordos de bitributação considerados podem ser alocados aos três grupos referidos no subitem 1.1, da seguinte forma:

- 1) Grupo A: 687 de 691 acordos (99.42%);
- 2) Grupo B: 685 dos 694 acordos (98.70%); e
- 3) Grupo C: 199 dos 201 acordos (99.00%).

Quase todos os acordos de bitributação contêm os dispositivos equivalentes aos dos Modelos ONU e OCDE. Neste contexto, eles não se referem especificamente a serviços. Entretanto, em grande número de acordos, os dispositivos que tratam de atividades de construção, que são incluídos nos Modelos ONU e OCDE no artigo 5 (3), são inseridos no artigo 5 (2). O mesmo se aplica às disposições gerais sobre fornecimento de serviços no artigo 5 (3) (b) do Modelo ONU. Não obstante, serviços relacionados a atividades de construção não são parte da presente pesquisa (veja subitem 1.2). Na medida em que as disposições gerais sobre fornecimento de serviços são incluídos no artigo 5 (2), elas integram a pesquisa no artigo 5 (3) (b) do Modelo ONU (veja subitem 2.2).

⁶ Veja também a pesquisa realizada por LAW, S. B. “Technical services fees in recent tax treaties”. *Bulletin for international taxation*. V. 64, nº 5. Amsterdã, 2010, pp. 250-252.

2.2. Artigo 5 (3) do Modelo ONU: fornecimento de serviços

2.2.1. O Modelo ONU

O artigo 5 (3) (b) do Modelo ONU dispõe o seguinte:

“3) 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 twelve-month period.”

Tal dispositivo não está incluído no Modelo OCDE.

2.2.2. Os acordos de bitributação

Os acordos de bitributação examinados encaixam-se da seguinte forma nos três grupos do subitem 1.1:

- 1) Grupo A: 399 dos 691 acordos (57.74%);
- 2) Grupo B: 242 dos 694 acordos (34.87%); e
- 3) Grupo C: 30 dos 201 acordos (14.92%).

Dos 1.586 acordos incluídos na pesquisa, há 671 com tal dispositivo específico sobre o fornecimento de serviços. Destes, 399 foram concluídos entre dois países ONU (Grupo A), 242 entre um país ONU e um país OCDE (Grupo B) e 30 entre dois países OCDE (Grupo C). Tal dado é consideravelmente maior do que o que se obteve na pesquisa anterior, de 1997. O resultado combinado dos Grupos A e B somava 31% em 1997⁷, enquanto que o resultado na pesquisa atual soma 46%. Também é surpreendente que o mesmo se aplica ao Grupo C. Na pesquisa de 1997, esta disposição típica do Modelo ONU foi adotada em 2% dos acordos de bitributação entre países OCDE, ao passo que a porcentagem na presente pesquisa soma 15%⁸. A tabela 2 apresenta os vários prazos que são encontrados nos acordos.

Prazo*	Grupo A	Grupo B	Grupo C
1 mês	5	-	-
2 meses	10	2	-
3 meses	56	22	-
4 meses	8	7	1
5 meses	1	-	-
6 meses	263	167	26
8 meses	1	1	-
9 meses	32	18	2
12 meses	19	25	1
15 meses	1	-	-
18 meses	3	-	-

* Nota: há uma grande variedade de prazos nos acordos que são contados em dias ou meses. Para simplificar, os prazos são apresentados em meses. Por exemplo, prazos de 90 e 91 dias são contados como três meses, e prazos de 180, 182 e 183 dias como seis meses. O dispositivo do Modelo ONU também se refere a seis meses em um período de 12 meses. Esse período de 12 meses é estendido em um número limitado de acordos nos quais o prazo para serviços é maior que seis meses, o que é omitido aqui.

⁷ Cf. WIJNEN, W.; e MAGENTA, M. *Op. cit.*, nota 2; e WIJNEN, W. F. “Towards a new UN Model?” *Bulletin of international fiscal documentation*. V. 52, nº 3. Amsterdã, 1998, pp. 135-143.

⁸ Cf. WIJNEN, W.; e MAGENTA, M. *Op. cit.*, nota 2.

É impressionante que mais de 40% dos acordos de bitributação concluídos entre dois países ONU não contenham esta disposição do Modelo ONU sobre serviços. Não há explicação simples. O grupo representa uma grande variedade de países. Pode ser que um número significativo desses países tenha uma política de acordos que, a este respeito, esteja mais alinhada com o Modelo OCDE do que com o Modelo ONU. Também pode ser que, para países nesse grupo, um dispositivo sobre serviços seja menos relevante em razão do fato de que essa disposição é considerada mais apropriada em relação à economia de serviços dos países OCDE.

Em alguns acordos de bitributação, a duração dos serviços prestados por empresas vinculadas deve ser aferido pelo cômputo do limite de tempo caso tais serviços sejam idênticos ou substancialmente similares⁹.

Em um acordo de bitributação, distinção é feita entre serviços realizados para empresas não relacionadas e serviços prestados para empresas relacionadas. Nesse acordo, um período mínimo de 90 dias em um prazo de 12 meses aplica-se a serviços realizados para partes não associadas, e um período mínimo inferior de 30 dias em um prazo de 12 meses para serviços prestados para empresas vinculadas¹⁰.

Tendo em vista que nos Modelos ONU e OCDE, um regime específico do acordo aplica-se às atividades de construção, os serviços relacionados a tais atividades foram omitidos da presente pesquisa. O mesmo se aplica a serviços prestados por agentes dependentes e agentes de seguro, assim como a serviços relacionados a um regime específico para atividades *offshore* (veja subitem 1.2).

2.3. Dispositivo opcional da OCDE: fornecimento de serviços

2.3.1. O Modelo OCDE (2008)

O dispositivo opcional abaixo foi incluído no parágrafo 42.23 dos Comentários da OCDE ao Artigo 5 do Modelo OCDE (2008):

“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 individual who is present in that other State for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period,

⁹ O artigo 5 (3) do acordo entre Bahrein e México, de 10 de outubro de 2010, dispõe que: “[f]or the purposes of computing the time limits referred to in paragraph 3 [sobre fornecimento de serviços], the activities carried on by an enterprise associated with another enterprise within the meaning of Article 9 shall be aggregated with the period during which the activities are carried on by associated enterprise, if the activities of both enterprises are identical or substantially similar”. O artigo 5 (5) (a) do acordo entre Austrália e Chile, de 10 de março de 2010, estabelece que: “[t]he duration of activities under paragraphs (...) and 4 [sobre fornecimento de serviços] will be determined by aggregating the periods during which activities are carried on in a Contracting State by associated enterprises provided that the activities of the enterprise in that State are substantially the same as the activities carried on in that State by its associate”.

¹⁰ O artigo 5 (2) (1) do acordo entre Índia e Suíça, de 2 de novembro de 1994, dispõe que: “[t]he term ‘permanent establishment’ shall include especially (...) (1) the furnishing of technical services, other than services as defined in Article 12, within a Contracting State by an enterprise through employees or other personnel, but only if: - the activities of that nature continue within that State for a period of periods aggregating more than 90 days within any twelve-month period; or - the services are performed within that State for a related enterprise (within the meaning of paragraph 1 of Article 9) for a period or periods aggregating more than 30 days within any twelve-month period”.

and more than 50 per cent of the gross revenues attributable to active business activities of the enterprise during this period or periods are derived from the 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 by the individual.”

2.3.2. Os acordos de bitributação

Dos 1.586 acordos concluídos no período da pesquisa, nove contêm essa disposição opcional da OCDE, integral ou parcialmente, ou ao menos foram inspirados por ela.

Esses acordos são divididos nos três grupos referidos no subitem 1.1, do seguinte modo:

- 1) Grupo A: 0 de 691 acordos (0.00%)
- 2) Grupo B: 4 de 694 acordos (0.58%)¹¹; e
- 3) Grupo C: 5 de 201 acordos (2.48%)¹².

As porcentagens relatadas são baixas, mas esse dispositivo opcional foi incluído apenas recentemente nos Comentários da OCDE. Não surpreende que ele seja utilizado mais em acordos entre países OCDE do que em acordos entre países ONU.

2.4. Artigo 5: outras disposições - disposições específicas sobre EP, em acordos de bitributação, tratando sobre serviços

2.4.1. Outras disposições

Este subitem refere-se a dispositivos específicos de EP sobre serviços, no contexto do artigo 5 dos acordos, que não podem, de um modo ou de outro, serem identificados com as disposições do Modelo ONU ou OCDE.

¹¹ Artigo 5 (8) do acordo entre Estados Unidos e Bulgária, de 23 de fevereiro de 2007; artigo 5 (5) do acordo entre Hong Kong e Nova Zelândia, de 1º de dezembro de 2010; artigo 5 (4) do acordo entre Holanda e Hong Kong, de 22 de março de 2010; e artigo 5 (4) do acordo entre Eslovênia e Noruega, de 18 de fevereiro de 2008.

¹² Artigo 5 (4) (a) do acordo entre Austrália e Nova Zelândia, de 26 de junho de 2009; artigo 5 (9) do acordo entre Canadá e Estados Unidos, de 26 de setembro de 1980; artigo 5 (4) do acordo entre Noruega e Polônia, de 9 de setembro de 2009; artigo 5 (4) do acordo entre Noruega e Turquia, de 15 de janeiro de 2010; e artigo 5 (5) do acordo entre Turquia e Nova Zelândia, de 22 de abril de 2010.

2.4.2. Os acordos de bitributação

Tais acordos são alocados da seguinte forma, nos três grupos referidos no subitem 1.1:

- 1) Grupo A: 0 de 691 acordos (0.00%);
- 2) Grupo B: 0 de 694 acordos (0.00%); e
- 3) Grupo C: 0 de 201 acordos (0.00%).

Além dos dispositivos sobre serviços relacionados a atividades de construção, agentes dependentes e agentes de seguro, que não fazem parte desta pesquisa, pareceu que os acordos de bitributação não contêm nenhum dispositivo específico sobre serviços desviando consideravelmente dos dispositivos recomendados pela ONU e pela OCDE. Efetivamente, todos os dispositivos sobre serviços no artigo de EP dos acordos relacionam-se às recomendações da ONU e da OCDE. Vários desses dispositivos desviam na redação, mas isso não muda o fato de que eles são similares.

2.5. Artigo 7 (1) (c) do Modelo ONU: forma de atração limitada dos serviços

2.5.1. O Modelo ONU (2001)

No artigo 7 (1) (c) do Modelo ONU (2001), uma regra de força de atração limitada é inserida em atividades empresariais, o que inclui serviços. Essa regra estabelece o seguinte:

“1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other Contracting State only so much of them as is attributable to (a) that permanent establishment; (b) sales in that other State of goods or merchandise of the same or similar kind as those sold through that permanent establishment; or (c) other business activities carried on in that other State of the same or similar kind as those effected through that permanent establishment.”

A relevância da cláusula (c) é que, uma vez existindo um EP no país da fonte através do qual serviços sejam prestados, todos os rendimentos de serviços do mesmo tipo ou similares que sejam prestados no Estado da fonte podem ser atribuídos àquele EP, independentemente de serem tais serviços efetivamente prestados ou não através daquele EP. Neste sentido, a força de atração limitada é uma extensão do poder tributário do Estado da fonte.

2.5.2. Os acordos de bitributação

Estes são divididos, nos três grupos referidos no subitem 1.1, da seguinte forma:

- 1) Grupo A: 92 de 691 acordos (13.31%);
- 2) Grupo B: 34 de 694 acordos (4.90%); e
- 3) Grupo C: 2 de 201 acordos (1.00%).

Como tal dispositivo não faz parte do pensamento geral da OCDE, é compreensível que ele seja dificilmente utilizado por países OCDE nos acordos celebrados entre si (Grupo C), e seja utilizado somente de forma limitada nos seus acor-

dos com países ONU (Grupo B). Entretanto, é surpreendente que tal disposição não pontue fortemente também nos tratados concluídos entre países ONU (Grupo A). Na pesquisa anterior, de 1997, a presença do dispositivo foi consideravelmente maior. O resultado combinado dos Grupos A e B naquela pesquisa somava 22%¹³, ao passo que esse resultado na pesquisa atual soma apenas 9%.

2.5.3. *Desvios do Modelo ONU*

Em quatro acordos de bitributação¹⁴ no Grupo A e em cinco¹⁵ no Grupo B, a regra da força de atração limitada é expressamente restringida a casos de evasão fiscal. Em tais acordos, a redação dessa regra refere-se a outras atividades empresariais, incluindo serviços, conforme se lê abaixo:

“However, profits derived from the sale of goods or merchandise of the same or similar kind as those sold, or from other business activities of the same or similar kind as those effected, through that permanent establishment may be considered attributable to that permanent establishment if it is established that such sales or activities were structured in a manner intended to avoid taxation in the State where the permanent establishment is situated.”

Essa regra não esclarece se o ônus da prova é do contribuinte ou das autoridades fiscais. Ela apenas estabelece que a intenção de evasão fiscal deve estar presente.

2.6. *Artigo 7: outras disposições - disposições específicas, em acordos, tratando de lucros derivados de serviços*

2.6.1. *Outras disposições*

Este subitem refere-se a disposições específicas sobre serviços como parte do lucro das empresas, no âmbito do artigo 7 dos acordos, que não podem ser identificados, de um modo ou de outro, com os dispositivos do Modelo ONU ou OCDE.

2.6.2. *Os acordos de bitributação*

Os acordos encaixam-se da seguinte forma nos três grupos referidos no subitem 1.1:

- 1) Grupo A: 0 de 691 acordos (0.00%);
- 2) Grupo B: 0 de 694 acordos (0.00%); e
- 3) Grupo C: 0 de 201 acordos (0.00%).

Parece que os artigos sobre lucros empresariais, nos acordos examinados nesta pesquisa, não contêm qualquer dispositivo específico sobre serviços, desviando-se das disposições recomendadas pela ONU e pela OCDE, que seja digno de nota.

¹³ Cf. WIJNEN, W.; e MAGENTA, M. *Op. cit.*, nota 2.

¹⁴ Artigo 7 (1) do acordo entre Látvia e Marrocos, de 24 de julho de 2008; artigo 7 (1) do acordo entre Látvia e Eslovênia, de 12 de abril de 2002; artigo 7 (1) do acordo entre Lituânia e Israel, de 11 de maio de 2006; artigo 7 (1) do acordo entre Lituânia e Eslovênia, de 23 de maio de 2000.

¹⁵ Artigo 7 (1) do acordo entre Látvia e Turquia, de 3 de junho de 1999; artigo 7 (1) do acordo entre Lituânia e Turquia, de 24 de novembro de 1998; artigo 7 (1) do acordo entre Estados Unidos e Estônia, de 15 de janeiro de 1998; artigo 7 (1) do acordo entre Estados Unidos e Látvia, de 15 de janeiro de 1998; e artigo 7 (1) do acordo entre Estados Unidos e Lituânia, de 15 de janeiro de 1998.

2.7. *Artigo 12: royalties e pagamentos por serviços incluídos - disposições expressas sobre tributação na fonte dos serviços técnicos*

2.7.1. *Disposições semipadronizadas sobre serviços no acordo Índia-Estados Unidos (1989)*

Tanto o Modelo ONU quanto o Modelo OCDE não incluem nenhuma regra específica para tributação na fonte dos serviços no âmbito das disposições sobre *royalties*. Entretanto, nos Comentários aos Modelos ONU e OCDE, dá-se atenção a contratos mistos que cobrem o fornecimento de *know-how* e a prestação de serviços¹⁶. De acordo com os Comentários, a abordagem adequada em relação a tais contratos é a de que, caso os serviços sejam apenas de caráter auxiliar e largamente não importante, o tratamento do fornecimento de *know-how* deve ser aplicado a todos os valores em consideração, incluindo o pagamento pelos serviços. Tal atitude, presente em ambos os Modelos, ONU e OCDE, é adotada *expressis verbis* nos acordos. Não obstante, a redação das disposições varia, em especial no que se refere ao balanço entre elementos de *royalty* e serviços. Há acordos que seguem o regime da ONU e da OCDE, no qual o regime do *royalty* aplica-se aos serviços, caso estes sejam um elemento relativamente não importante do contrato. Entretanto, há também acordos nos quais o regime do *royalty* é estendido a serviços que não são apenas de caráter auxiliar e largamente não importante. Em diversos tratados, a alíquota na fonte para *royalties* até mesmo se aplica a pagamentos por serviços que não são prestados no contexto de um contrato de *royalty*.

Embora exista grande variedade de dispositivos sobre o assunto nos acordos, eles se inspiram, de um modo ou de outro, nas disposições do acordo Índia-Estados Unidos (1989)¹⁷. No artigo 12 desse tratado, serviços são expressamente alinhados com *royalties* na medida em que sejam de caráter auxiliar e subsidiário ou transpirem *know-how* técnico e experiência (serviços incluídos). São indicados quais serviços devem ser tidos por incluídos e quais devem ser excluídos em um extenso Memorando de Entendimentos sobre o acordo. Tais disposições do tratado provaram ser um fator determinante no desenvolvimento da posição sobre serviços técnicos no âmbito de *royalties* nos acordos posteriores. Como essas disposições contêm todos os ingredientes para esse tipo de dispositivo, são tomadas por parâmetro para a presente pesquisa e dispõem, na medida da relevância para esse relatório, o seguinte:

“1. Royalties and fees for included services arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other Contracting State.

2. However, such royalties and fees for included services may also be taxed in the Contracting State in which they arise and according to the laws of that State; but if the beneficial owner of the royalties or fees for included services is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:

a) (...)

¹⁶ Cf. parágrafo 12 do UN Model: Commentary on article 12 (2001) e parágrafo 11.6 do OECD Model: Commentary on article 12 (2010).

¹⁷ Acordo entre Estados Unidos e Índia, de 12 de setembro de 1989.

b) (...)

3. The term ‘royalties’ as used in this Article means:

a) payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of a literary, artistic, or scientific work, including cinematography films or work on film, tape or other means of reproduction for use in connection with radio or television broadcasting, any patent, trademark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience, including gains derived from the alienation of any such right or property which are contingent on the productivity, use, or disposition thereof; and

b) payments of any kind received as consideration for the use of, or right to use, any industrial, commercial, or scientific equipment, other than payments derived by an enterprise described in paragraph 1 of Article 8 (Shipping and air transport) from activities described in paragraph 2 (c) or 3 of Article 8.

4. For the purposes of this Article, ‘fees for included services’ means payments of any kind to any person in consideration for the rendering of any technical or consultancy services (including through the provision of services of technical or other personnel) if such services:

a) are ancillary and subsidiary to the application or enjoyment of the right, property or information for which a payment described in paragraph 3 is received; or

b) make available technical knowledge, experience, skill, know-how, or processes, or consist of the development and transfer of a technical plan or technical design.

5. Notwithstanding paragraph 4, ‘fees for included services’ does not include amounts paid:

a) for services that are ancillary and subsidiary, as well as inextricably and essentially linked, to the sale of property other than a sale described in paragraph 3 (a);

b) for services that are ancillary and subsidiary to the rental of ships, aircraft, containers or other equipment used in connection with the operation of ships or aircraft in international traffic;

c) for teaching in or by educational institutions;

d) for services for the personal use of the individual or individuals making the payment; or

e) to an employee of the person making the payments or to any individual or firm of individuals (other than a company) for professional services as defined in Article 15 (Independent personal services).”

Dadas as diversas variações em tais disposições sobre serviços inclusos nos acordos posteriores, uma tentativa de categorizá-las para fins da presente pesquisa foi abandonada. Isso significa que todos os artigos de *royalties*, nos acordos, que também se referem a serviços inclusos, são tratados nessa seção como uma única categoria. Ademais, como o Modelo ONU (2001) não recomenda uma alíquota particular para tributação na fonte de *royalties*, a alíquota na fonte para serviços não é levada em consideração na pesquisa.

2.7.2. Os acordos de bitributação

Os acordos podem ser analisados, nos três grupos referidos no subitem 1.1, do seguinte modo:

- 1) Grupo A: 34 dos 691 acordos (4.92%);
- 2) Grupo B: 22 dos 694 acordos (4.75%); e
- 3) Grupo C: 16 dos 201 acordos (8.00%).

O número total de acordos com uma disposição para serviços inclusos parece ser limitado a 83. As porcentagens nos Grupos A e B permanecem abaixo de 5%. Neste contexto, os 5% em relação aos acordos concluídos entre países OCDE é relativamente alto. Em relação ao imposto na fonte sobre serviços, parece que os países ONU são mais interessados em dispositivos autônomos (veja subitem 2.8.1) do que em uma consolidação do escopo mais limitado para serviços sob o regime de *royalties*.

2.8. Artigos 12, 12A ou 13 - serviços (técnicos): disposições separadas para tributação na fonte de serviços (técnicos)

2.8.1. Posição autônoma no tratado para serviços

Em 134 dos acordos examinados nesta pesquisa, serviços não fazem parte da definição de *royalties*. Isso significa que o direito de cobrar tributo na fonte não é limitado a serviços ligados a um ou mais elementos da definição de *royalties*, mas, ao contrário, refere-se a serviços técnicos em geral. Tais disposições autônomas sobre serviços podem ser encontradas não apenas nos artigos 12 dos acordos, sobre *royalties*, mas também em artigos separados do acordo, tais como artigos 12A ou 12B¹⁸, 13¹⁹, ou 20 ou 21²⁰. Alguns desses artigos referem-se a serviços enquanto tais. Entretanto, a maior parte deles destinam-se mais especificamente a serviços técnicos. A redação desses dispositivos autônomos varia. O artigo 13, sobre honorários por serviços técnicos, no acordo Índia-Malásia²¹, pode ser considerado um exemplo que reflete a estrutura e o conteúdo básicos de todos esses artigos, os quais, na medida em que relevantes para este relatório, dispõem que:

“1. Fees for technical services arising in a Contracting State which are derived by a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, fees for technical services may also be taxed in the Contracting State in which they arise, and according to the laws of that State, but if the recipient is the beneficial owner of the fees for technical services, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the fees for technical services.

3. The term ‘fees for technical services’ means payment of any kind in consideration for the rendering of any managerial, technical or consultancy services including the provision of services by technical or other personnel

¹⁸ Por exemplo, artigo 12A do acordo entre Canadá e Mongólia, de 27 de maio de 2002, e artigo 12B do acordo entre Seychelles e Zimbábue, de 6 de agosto de 2002.

¹⁹ Por exemplo, artigo 13 do acordo entre Bahrein e Brunei, de 14 de janeiro de 2008.

²⁰ Por exemplo, artigo 21 do acordo entre Botsuana e Rússia, de 8 de abril de 2003, e artigo 20 do acordo entre África do Sul e Botsuana, de 7 de agosto de 2003.

²¹ Acordo entre Malásia e Índia, de 14 de maio de 2001.

but does not include payments for services mentioned in Article 14 and Article 15 of this Agreement.”

Como o Modelo ONU deixa que uma alíquota específica para a tributação na fonte de dividendos, juros e *royalties* seja estabelecida através de negociações bilaterais, a alíquota na fonte sobre serviços é desconsiderada na pesquisa, neste particular. Em geral, a expressão “serviços técnicos” em acordos de bitributação refere-se a uma ampla gama de atividades. Além de serviços técnicos, ela também cobre serviços de consultoria e gerenciamento. Na maioria dos tratados, pagamentos por serviços profissionais, sob o artigo 14, e por serviços do emprego, sob o artigo 15, são expressamente excluídos.

2.8.2. Os acordos de bitributação

Os acordos encaixam-se da seguinte forma nos três grupos referidos no subitem 1.1:

- 1) Grupo A: 91 dos 691 acordos (13.17%);
- 2) Grupo B: 43 dos 694 acordos (6.20%); e
- 3) Grupo C: 0 dos 201 acordos (0.00%).

O número total de acordos nos Grupos A e B (134) concluídos por países ONU com uma disposição autônoma sobre serviços é o dobro do número de acordos com uma disposição sobre serviços inclusos (67). Na disciplina das disposições autônomas sobre serviços, o direito do Estado da fonte cobrar tributo não é limitado a serviços ligados a *royalties*, o que é um desenvolvimento interessante.

2.9. Artigo 14 (1) (a) e (b) do Modelo ONU: serviços pessoais independentes

2.9.1. O Modelo ONU

A base fixa e o critério de duração da estada no artigo 14 (1) (a) e (b) do Modelo ONU (1980)²² e (2001) estabelecem o seguinte:

“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; or
- 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 any twelve-month period commencing or ending 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..)”

2.9.2. Os acordos de bitributação

Os acordos consideram-se encaixados da seguinte maneira nos três grupos referidos no subitem 1.1:

²² UN Model Tax Convention on Income and Capital (1980).

- 1) Grupo A: 476 dos 691 acordos (68.88%);
- 2) Grupo B: 367 dos 694 acordos (52.88%); e
- 3) Grupo C: 54 dos 201 acordos (26.87%).

A marca de 476 tratados no Grupo A pode ser considerada baixa. Entretanto, 159 acordos concluídos entre países ONU seguem o dispositivo da OCDE (veja subitem 2.11), o que significa que 635 dos 691 tratados neste grupo possuem disposições separadas para serviços pessoais independentes. O patamar de 367 no Grupo B é menor. Entretanto, conforme esperado em acordos entre países ONU e OCDE, mais tratados (212) seguem o dispositivo da OCDE (veja subitem 2.11), o que significa que 579 (367+212) dos 694 acordos no Grupo B incluem uma disposição separada sobre serviços profissionais. A diferença no total de 635 no Grupo A e 579 no Grupo B pode ter sido influenciada pela exclusão do artigo 14 do Modelo OCDE (2000).

A média dos Grupos A e B é de 61%. É surpreendente que essa porcentagem seja tão maior que os 38% na pesquisa anterior do IBFD, cobrindo o período 1980/1997. A marca de 54 acordos no Grupo C impressiona ao revelar que, no período dessa pesquisa, 1997/2011, há ainda mais acordos que seguem as disposições da ONU do que na pesquisa anterior do IBFD, *i.e.*, 26.87% em oposição a 18%²³. Dada a exclusão do artigo 14 do Modelo OCDE (2000), um número menor, e não maior, de tratados teria sido esperado aqui.

Em relação aos serviços pessoais independentes, os períodos encontrados nos acordos encontram-se na tabela 3.

Prazo*	Grupo A	Grupo B	Grupo C
60 dias	-	2	-
61 dias	1	-	-
90 dias	9	7	-
91 dias	1	3	-
120 dias	5	8	-
135 dias	2	-	-
183 dias	457	342	54
270 dias	1	5	

* Nota: seguindo o disposto no artigo 14 do Modelo ONU (2001), os prazos são contados em dias.

Está claro que, em relação ao critério de duração da estada, os países ONU e OCDE geralmente seguem o período de 183 dias recomendado no artigo 14 (1) (b) do Modelo ONU (2001).

2.9.3. Desvios do Modelo ONU (2001)

Nos acordos de bitributação, pode-se encontrar diversas disposições que desviam, em maior ou menor grau, dos dispositivos do Modelo ONU. Para se dar uma ideia, a seleção seguinte de desvios, que não tem a intenção de ser exaustiva, pode ser analisada.

²³ Cf. WIJNEN, W.; e MAGENTA, M. *Op. cit.*, nota 2.

Em alguns acordos, a regra dos 183 dias aplica-se a ambos os critérios da base fixa e do período de estada²⁴. Outros tratados possuem o critério de período de estada e de remuneração sem o da base fixa²⁵. Alguns acordos possuem, além da regra dos 183 dias em um período de 12 meses, uma regra de 122 dias em cada um dos dois anos precedentes²⁶. Em diversos tratados, a disciplina dos serviços profissionais é incorporada no regime dos rendimentos do emprego, o que significa que não apenas a regra dos 183 dias se aplica aos serviços profissionais, mas também os critérios do “pago por um empregador” e “suportado por um estabelecimento permanente” do artigo 15(2) dos Modelos ONU/OCDE²⁷. Em outros acordos, o critério do “pago por/suportado por” da disciplina dos rendimentos do emprego são adotados no regime dos serviços profissionais. Em tais tratados, serviços profissionais são tributáveis no Estado da fonte se a remuneração é paga por um residente do Estado da fonte ou é suportada por um EP ou base fixa no Estado da fonte²⁸. Alguns acordos estabelecem uma alíquota fixa de, por exemplo, 10% do valor bruto, a menos que o profissional tenha uma base fixa regularmente disponível no Estado da fonte²⁹. Em um acordo, a alíquota fixa de 10% aplica-se apenas a um dos dois parceiros no tratado³⁰.

2.10. Artigo 14 (1) (c) do Modelo ONU (1980): o critério do valor da remuneração

2.10.1. O Modelo ONU (1980)

No artigo 14 (1) (c) do Modelo ONU (1980), o poder tributário do Estado da fonte é estendido por um dispositivo segundo o qual o Estado da fonte pode tributar qualquer remuneração por serviços pessoais independentes que exceder certo valor. Tal dispositivo estabelece o seguinte:

“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) (...)

b) (...)

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).”

²⁴ Por exemplo, artigo 14 (1) (a) do acordo entre Tailândia e Bahrein, de 3 de novembro de 2001.

²⁵ Por exemplo, artigo 15 (1) do acordo entre Malásia e Bahrein, de 14 de junho de 1999, conforme alterado em 2010, e artigo 14 (1) do acordo entre Malásia e Egito, de 14 de abril de 1997.

²⁶ Por exemplo, artigo 15 (1) do acordo entre África do Sul e Uganda, de 27 de maio de 1997, e artigo 15 (1) do acordo entre Quênia, Uganda, Burundi, Ruanda e Tanzânia.

²⁷ Por exemplo, artigo 14 (1) e (2) do acordo entre Suíça e Argentina, de 23 de abril de 1997, e artigo 14 (1) e (2) do acordo entre Malásia e Indonésia, de 21 de setembro de 1991.

²⁸ Por exemplo, artigo 14 (1) do acordo entre Rússia e Brasil, de 22 de novembro de 2004, e artigo 14 (1) (c) do acordo entre Brasil e África do Sul, de 8 de novembro de 2003.

²⁹ Por exemplo, artigo 14 (1) do acordo entre Argentina e Noruega, de 8 de outubro de 1997.

³⁰ Por exemplo, artigo 14 (1) e (2) do acordo entre França e Guiné, de 15 de fevereiro de 1999.

Esse subparágrafo foi excluído do Modelo ONU (2001), uma vez que não era utilizado com tanta frequência, na prática, por países ONU. Na pesquisa realizada pelo IBFD em 1997, apenas 45 dos 697 acordos, ou 6.46% dos tratados concluídos por países nos Grupos A e B no período de 1980 a 1997 continham tal dispositivo³¹. Ainda assim, essa disposição está incluída na presente pesquisa, uma vez que ela ainda pode ser base, nos acordos, para a tributação dos serviços pelo Estado da fonte.

2.10.2. Os acordos de bitributação

Os acordos podem ser analisados, nos três grupos referidos no subitem 1.1, do seguinte modo:

- 1) Grupo A: 38 dos 691 acordos (5.50%);
- 2) Grupo B: 9 dos 694 acordos (1.29%); e
- 3) Grupo C: 0 dos 201 acordos (0.00%).

A conclusão é que a popularidade desse dispositivo não cresceu após 1997, data de fechamento da pesquisa anterior. Comparado à pesquisa anterior³², o interesse dos países no Grupos A e B em adotar tal dispositivo até mesmo caiu de 6.46% para 3.39%. Aparentemente, isso resulta do fato de que tal disposição não é mais parte do Modelo ONU. Ademais, algumas dessas disposições com o critério de remuneração não possuem o critério da base fixa e/ou o critério de período da estada³³.

2.11. Artigo 14 (1) do Modelo OCDE: serviços pessoais independentes

2.11.1. O Modelo OCDE

O artigo 14 (1), sobre serviços pessoais independentes, conforme existente até o Modelo OCDE (2000), estabelece:

“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 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 fixed base, the income may be taxed in the other State but only so much of it as is attributable to that fixed base.”

2.11.2. Os acordos de bitributação

Os acordos analisados classificam-se nos grupos referidos no subitem 1.1 do seguinte modo:

- 1) Grupo A: 159 dos 691 acordos (23.01%);
- 2) Grupo B: 212 dos 694 acordos (30.55%); e
- 3) Grupo C: 104 dos 201 acordos (51.74%).

³¹ Cf. WIJNEN W.; e MAGENTA, M. *Op. cit.*, nota 2.

³² Cf. *Idem.*

³³ Por exemplo, o artigo 14 do acordo entre Egito e Malásia (sem o critério da base fixa) e artigo 14 (1) do acordo entre Portugal e Cabo Verde, de 22 de março de 1999 (sem o critério de duração da estada).

O número de 159 nos acordos entre países ONU no Grupo A é, de certo modo, surpreendente. Aparentemente, a política fiscal em diversos países ONU é, a este respeito, alinhada com as disposições do Modelo OCDE. A marca de 212 acordos no Grupo B não é surpresa. Parece ser evidente que, em suas relações com países ONU, os países OCDE preferem a disciplina dos serviços pessoais do Modelo OCDE (2000) ao regime do Modelo ONU, com seu critério de período da estada.

O número de 104 tratados entre países OCDE no Grupo C parece ser bastante elevado. Entretanto, a pesquisa cobre o período de 1997/2011. Diversos acordos foram celebrados antes da exclusão do artigo 14 em 2000 e outros tratados foram negociados antes de 2000, mas concluídos depois daquele ano. Essa pode ser a razão pela qual um número considerável de acordos entre países OCDE ainda contenha disposições separadas para serviços profissionais.

2.11.3. Desvios do Modelo OCDE

Em alguns acordos no Grupo C, é expressamente estabelecido que as disposições sobre serviços profissionais aplicam-se a indivíduos e a empresas. Em tais tratados, os critérios da base fixa e do período de estada aplicam-se a ambas as situações³⁴.

2.12. Artigo 14: outras disposições - dispositivos específicos, nos acordos, tratando de serviços pessoais independentes

2.12.1. Outras disposições

Este subitem refere-se a dispositivos específicos sobre serviços profissionais, no contexto do artigo 14 dos acordos, que não podem ser identificadas, de um modo ou de outro, com as disposições dos Modelos ONU e/ou OCDE.

2.12.2. Os acordos de bitributação

Parte da pesquisa destinou-se a examinar se os acordos incluem regras específicas para serviços profissionais que de nenhum modo se relacionam com as disposições dos Modelos ONU e/ou OCDE. Tais dispositivos não foram encontrados. Todas as disposições, nos acordos, tratando de serviços profissionais, pareceram estar relacionadas, de um modo ou de outro, aos dispositivos-padrão dos Modelos ONU e/ou OCDE.

Neste sentido, os acordos examinados encaixam-se da seguinte forma nos três grupos referidos no subitem 1.1:

- 1) Grupo A: 0 dos 691 acordos (0.00%);
- 2) Grupo B: 0 dos 694 acordos (0.00%); e
- 3) Grupo C: 0 dos 201 acordos (0.00%).

Consequentemente, todos os desvios, nos vários acordos, dispondo especificamente sobre serviços pessoais independentes encontram-se tratados entre os subitens 2.9 e 2.12.

³⁴ Por exemplo, artigo 14 (1) e (2) do acordo entre Finlândia e Turquia, de 6 de outubro de 2009.

2.13. *Artigo 21 (3) do Modelo ONU: outras disposições - tributação na fonte de outros rendimentos derivados do Estado da fonte*

2.13.1. *Outras disposições*

Este subitem refere-se a dispositivos específicos sobre serviços no contexto do artigo 21 dos acordos, que não são tratados em algum dos artigos precedentes do acordo, e que não podem ser identificados, de um modo ou de outro, com as disposições dos Modelos ONU e/ou OCDE. Neste sentido, o artigo 21 (3) do Modelo ONU sobre outros rendimentos é relevante. Tal artigo dispõe:

“3. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, items of income of a resident of a Contracting State not dealt with in the foregoing Articles of this Convention and arising in the other Contracting State may also be taxed in that other State.”

Esse dispositivo desvia do Modelo da OCDE no sentido de que o Estado da fonte pode tributar “outros rendimentos” derivados do Estado da fonte. Em conformidade com seu escopo, a pesquisa foca na questão de saber se existem ou não disposições sobre outros rendimentos, nos acordos, cobrindo, de algum modo, mais especificamente, serviços. Esse elemento da pesquisa é, em particular, inspirado pelo fato de que há países que aplicam o artigo 21 (3) do Modelo ONU (2001), sobre outros rendimentos, a serviços, ao invés do artigo 7, sobre lucro empresarial, sob o fundamento de que, em suas legislações domésticas, serviços não são tratados como lucro das empresas³⁵.

2.13.2. *Os acordos de bitributação*

Muitos acordos nos Grupos A e B adotam o artigo 21 (3) do Modelo ONU. Entretanto, além dessa regra geral de tributação na fonte, nenhuma outra regra específica sobre tributação na fonte de serviços foi encontrada.

Por conseguinte, os acordos considerados podem ser alocados aos três grupos, referidos no subitem 1.1, conforme segue:

- 1) Grupo A: 0 dos 691 acordos (0.00%);
- 2) Grupo B: 0 dos 694 acordos (0.00%); e
- 3) Grupo C: 0 dos 201 acordos (0.00%).

3. Conclusões

3.1. *Sumário dos resultados*

Os resultados da pesquisa encontram-se sintetizados na tabela 4.

Dispositivos	Grupo A ONU- ONU		Grupo B ONU- OCDE		Grupo C OCDE- OCDE		Total
		%		%		%	
Artigo 5(2) Modelo ONU/OCDE	687	99	685	99	199	99	1.571
Artigo 5 (3)(b) Modelo ONU	399	58	242	35	30	15	671
Dispositivos opcionais OCDE	0	0	4	1	5	2	9

³⁵ Por exemplo, o Ato Declaratório Cosit nº 01/2000, no Brasil, que permite as autoridades tributárias aplicarem o artigo sobre outros rendimentos dos acordos brasileiros aos pagamentos por assistência técnica ou serviços técnicos, caso nenhuma tecnologia seja transferida como resultado de tais atividades.

Artigo 5 outras disposições	0	0	0	0	0	0	0
Artigo 7 (1) Modelo ONU	92	13	34	5	2	1	128
Artigo 7 outras disposições	0	0	0	0	0	0	0
Artigo 12 serviços inclusos	34	5	33	5	16	8	83
Tributação na fonte autônoma dos serviços	91	13	43	6	0	0	134
Artigo 14 (1)(a)(b) Modelo ONU	476	69	367	53	54	27	897
Artigo 14 (1)(c) Modelo ONU	38	6	9	1	0	0	47
Artigo 14 Modelo OCDE	159	23	212	31	104	52	475
Artigo 14 outras disposições	0	0	0	0	0	0	0
Artigo 21 Modelo ONU outras disposições	0	0	0	0	0	0	0
Acordos 1997/2001	691		694		201		1.586

3.2. Considerações conclusivas

Os resultados da pesquisa podem ser interpretados de vários modos. Apenas as conclusões mais gerais serão referidas nos parágrafos seguintes.

A conclusão geral primária é que os países, em princípio, preferem seguir as disposições-padrão dos Modelos ONU e/ou OCDE. Apenas quando tais disposições-padrão não correspondem suficientemente às necessidades na prática, os países adotam critérios mais detalhados ou novos dispositivos em seus acordos de bitributação. Isso pode resultar em uma miscelânea de dispositivos, através da qual a distinção entre as várias disposições do tratado é obscurecida, a exemplo do caso dos dispositivos sobre serviços profissionais e serviços pessoais dependentes. Entretanto, quando não há dispositivos-padrão disponíveis, como é o caso das disposições autônomas sobre serviços e sobre serviços ligados a contratos de *royalty*, os países desenvolvem sua própria política, o que resulta em uma miríade de dispositivos cuja aplicação, na prática, para dizer o mínimo, é um verdadeiro desafio.

Talvez a conclusão mais fundamental desta pesquisa é que, no que se refere à atribuição de poderes tributários sobre serviços, os países parecem ter forte preferência pela tributação de rendimentos líquidos, ao invés de tributos na fonte sobre rendimentos brutos.

As conclusões gerais da pesquisa são descritas em maiores detalhes nos sete pontos seguintes:

1) Nos artigos 5, 7, 14 e 21 dos acordos examinados, não há disposições que não se relacionem, de algum modo, com os dispositivos-padrão existentes nos Modelos ONU e OCDE. Ao elaborar dispositivos para serviços, os países adotam, de preferência, disposições que são internacionalmente aceitas e comumente utilizadas. Todos desvios e variações encontrados na pesquisa em relação aos dispositivos-padrão sobre lucro das empresas e serviços profissionais ilustram os mesmos conhecidos temas. Em geral, os dispositivos que se desviam permanecem próximos às disposições-padrão originais. Por exemplo, a não ser no prazo para a duração dos serviços, os dispositivos sobre fornecimento de serviços pareceram estar, em geral, em conformidade com o artigo 5 (3) (b) do Modelo ONU. Apenas quando a prática dos acordos requer dispositivos mais detalhados do que aqueles oferecidos pelas disposições-padrão genericamente formuladas, o número de desvios aumenta. Isso pode ser visto nos diversos desvios que surgiram,

através dos anos, em relação a serviços profissionais. Entretanto, quando nenhuma disposição-padrão está disponível, os países desenvolvem sua própria política de acordos, inspirada ou não em outros países. Um exemplo típico é a falta de dispositivos-padrão sobre serviços relacionados a contratos de *royalty*. Muitos países desenvolveram suas próprias políticas de tratados, mas outros países seguem as soluções desenvolvidas no acordo Índia-Estados Unidos (1989). Embora esse tratado tenha, de várias maneiras, resultado na racionalização, em outros acordos, do tratamento dos pagamentos por serviços inclusos, é difícil obter uma boa visão da amplitude de variações. Os problemas que são causados por tais dispositivos não podem ser melhor ilustrados, na prática, do que pela jurisprudência florescente sobre a matéria na Índia. Isso significa que dispositivos-padrão claros sobre o tratamento dos serviços são de extrema relevância para a prática dos acordos.

2) A utilização dos dispositivos do Modelo ONU sobre serviços nos acordos é, de certo, limitada. Até mesmo no Grupo ONU A, a chave, *i.e.*, os artigos 5 (3) (b) e 14 (a) e (b), não marca mais que 58% e 69%. Todas as outras marcas nos acordos entre países ONU no Grupo A e, compreensivelmente, nos tratados entre países ONU e OCDE no Grupo B, são menores. Como o Grupo A representa uma grande variedade de países, pode ser que um número significativo desses países tenha uma política de acordos que seja mais alinhada com a OCDE do que com a ONU.

3) Com relação à tributação dos serviços, a principal escolha a ser feita é entre a tributação como lucro das empresas, em uma base líquida, nos artigos 5 e 7, ou como serviços inclusos ou autônomos, em uma base bruta, nos artigos 12, 12A ou 13. Parece que há uma forte preferência pela tributação em base líquida. No Grupo A, os países optaram pela tributação integral no artigo 5 (3) (b) em 58% dos acordos e, em 18% dos tratados, por uma tributação na fonte limitada sob os artigos 12, 12A ou 13. No Grupo B, tais porcentagens são 35% e 11%, respectivamente. Um desenvolvimento importante é que o interesse na tributação em base líquida está aumentando. O resultado combinado dos Grupos A e B somava 31% na investigação anterior, em 1997³⁶, ao passo que, na pesquisa atual, soma 46%. Neste contexto, também é surpreendente que as típicas disposições do Modelo ONU nos artigos 5 (3) (b) são adotadas em 15% dos acordos entre países OCDE, no Grupo C, ao passo que essa porcentagem, na pesquisa de 1997, era limitada a 2%³⁷.

4) O interesse dos países em incluir regras específicas, em seus tratados, sobre tributação na fonte de serviços no âmbito das disposições sobre *royalties* é bastante limitado. Em relação à tributação dos serviços na fonte, os países ONU são ligeiramente mais interessados em dispositivos autônomos do que em dispositivos cujo escopo seja limitado a contratos de *royalties*. Nos

³⁶ Cf. WIJNEN, W.; e MAGENTA, M. *Op. cit.*, nota 2.

³⁷ Cf. *Idem*.

Grupos A e B, a porcentagem de acordos com um dispositivo sobre serviços inclusos não é maior que 5% em cada grupo, ao passo que a porcentagem de disposições autônomas no Grupo A é de 13%, e no Grupo B, 6%.

5) Apesar da exclusão das disposições sobre serviços profissionais do Modelo OCDE, ainda há uma forte preferência pela adoção de tais dispositivos nos acordos de bitributação. Dos 1.586 acordos examinados, nesta pesquisa, nos Grupos A, B e C, 1.372, ou 86%, incluem disposições do artigo 14 do Modelo ONU (2001) ou do artigo 14 do Modelo OCDE (2000). Nos Grupos A e B, o resultado combinado de tais dispositivos do Modelo ONU e/ou OCDE corresponde a 88% dos acordos. O interesse no critério de duração da estada encontrado no artigo 14 (a) e (b) do Modelo ONU também está crescendo. O resultado combinado de tais disposições da ONU nos Grupos A e B, na presente pesquisa, é de 61%, o que é significativamente maior que os 38% encontrados na pesquisa de 1997³⁸. Ademais, é surpreendente que tais dispositivos sejam adotados nos acordos entre países OCDE, no Grupo C, e de forma crescente. Na pesquisa de 1997, tais disposições do Modelo ONU eram encontradas em apenas 18% dos tratados³⁹, mas, na presente pesquisa, são encontradas em 27% dos acordos.

6) Em relação a uma tributação na fonte dos serviços, na escolha entre um dispositivo sobre serviços no âmbito dos *royalties* ou um dispositivo autônomo, há preferência pelo último.

7) Finalmente, a distinção entre dispositivos autônomos sobre serviços, dispositivos sobre serviços profissionais e dispositivos sobre serviços pessoais dependentes está se tornando, gradualmente, turva, uma vez que tais disposições adotam os critérios uma das outras. Por exemplo, o critério do período de estada é encontrado em dispositivos autônomos sobre tributação dos serviços na fonte, uma alíquota fixa sobre o valor bruto do pagamento é encontrada nos dispositivos sobre serviços profissionais, os critérios do “pago por um empregador” e “suportado por um estabelecimento permanente” são encontrados nos dispositivos sobre serviços profissionais e nos critérios para serviços pessoais dependentes que se aplicam a serviços profissionais através de sua incorporação à disciplina sobre rendimentos do emprego.

³⁸ Cf. *Idem.*

³⁹ Cf. *Idem.*