

A Política Brasileira de Tributação de Serviços Técnicos

The Brazilian Policy of Technical Services' Taxation

Antônio Augusto Souza Dias Júnior
 Procurador da Fazenda Nacional em Campinas/SP. *E-mail*: toniaugusto@hotmail.com.

Recebido em: 20-09-2018

Aprovado em: 23-11-2018

Resumo

A tributação dos serviços técnicos nos tratados brasileiros é tema controverso. Para investigar o melhor sentido e apontar a melhor interpretação, o presente trabalho pretende incluir na discussão a posição de países em desenvolvimento. O contexto histórico e econômico também será utilizado como um recurso interpretativo. A posição da OCDE a respeito será um dos fatores considerados, e não o único.

Palavras-chave: serviços técnicos, tratados, países em desenvolvimento.

Abstract

The technical services' taxation in Brazilian treaties is a controversial matter. Attempting to investigate the best meaning and appoint the best interpretation, the current paper intends to include in the discussion the developing countries position. The historical and economic context will also be used as an interpretative resort. The related OECD's position will be one of the factors, not the only one.

Keywords: technical services, treaties, developing countries.

1. Introdução

O Brasil ainda é considerado, no comércio internacional, como um país importador de capital tecnológico¹. Nesse contexto, é muito comum que empresas residentes no território nacional celebrem contratos com empresas estrangeiras tendo como objeto a transferência de tecnologia, patenteada ou não, para aplicação no processo produtivo brasileiro. Igualmente expressiva é a importação de serviços técnicos especializados e de assistência técnica, que exigem alto nível de qualificação profissional.

A economia brasileira tem se caracterizado, historicamente, por uma baixa participação no setor de inovação tecnológica. Confirmando a tendência de divi-

¹ No ano de 2017, por exemplo, as despesas com *royalties* e serviços de assistência técnica totalizaram 2.121 milhões de dólares, enquanto as receitas com *royalties* e serviços de assistência técnica contabilizaram 592 milhões de dólares. Dados disponíveis em: <http://www.inpi.gov.br/sobre/estatisticas/arquivos/outras-estatisticas-de-propriedade-industrial/bp-tecnologico-2002_2017_xlsx.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2018.

são entre países produtores de tecnologia e países importadores de capital tecnológico², o Brasil não conseguiu, apesar das diferentes políticas de propriedade intelectual ao longo do tempo, se desgarrar da condição de remetente de divisas atreladas a contratos de tecnologia, cujo volume apresentou trajetória crescente ao longo dos anos³.

A remuneração dessa transferência de tecnologia é conceituada como *royalty*, ensejando a incidência do art. 12 dos tratados contra a bitributação celebrados pelo Brasil⁴. Ocorre que em vários tratados o conceito de *royalty* adquire a peculiaridade de compreender também os rendimentos provenientes da prestação de serviços técnicos e assistência técnica.

A Instrução Normativa RFB n. 1.455/2014 define serviço técnico como “a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico” (art. 17, § 1º, inciso II, alínea a).

Temos então um conceito amplo que envolve qualquer serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados, assistência administrativa, consultoria realizada por profissionais independentes ou com vínculo empregatício e ainda serviços decorrentes de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico. A remuneração de tais serviços, caso não houvesse essa cláusula de equiparação, seria sujeita à tributação no Estado de residência da empresa prestadora,

² “International trade has become divided between two segregated blocks where one block with the patenting monopoly has excluded the other block from entering its market and where the technology transfer has gone beyond the reach of most nations.” (SHANKER, Daya. *Fault lines in the world trade organization: an analysis of the TRIPS agreement and developing countries*. PhD thesis, Department of Economics, University of Wollongong, 2005, p. 3)

³ No sentido de que as restrições da remessa de *royalties* das Leis n. 4.131/1962 e n. 4.506/1964 (revogadas pela Lei n. 8.383/1991) não contiveram os pagamentos de *royalties* para o exterior: “As restrições instituídas em 1962 e 1964 não contiveram, entretanto, os aumentos sistemáticos nas remessas de lucros e de pagamentos de transferência de tecnologia ao exterior. A proibição de pagamentos de *royalties* por uso de patente e marca da filial para a matriz no exterior, por exemplo, conduziu as empresas estrangeiras a embutirem as remessas de lucro e pagamentos de *royalties* na categoria Serviços de Assistência Técnica.” (FARIA, 2012, p. 68). Apesar de haver um leve declínio nas despesas com *royalties* e serviços de assistência técnica a partir de 2012 (como se vê em: <http://www.inpi.gov.br/sobre/estatisticas/arquivos/outras-estatisticas-de-propriedade-industrial/bp-tecnologico-2002_2017_xlsx.pdf>), pode-se notar uma tendência crescente desde 1987 (conforme tabela elaborada com base em dados do Banco Central do Brasil em FARIA, op. cit., p. 81).

⁴ Tome-se como exemplo a definição do artigo 12, 3 do tratado entre o Brasil e a Espanha: “3. O termo ‘royalties’ empregado neste artigo designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), de patentes, marcas de indústria ou de comércio, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, bem como pelo uso ou concessão do uso de equipamentos industriais, comerciais ou científicos e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.”

conforme o art. 7 dos tratados (lucro). Diante da conceituação ímpar, contudo, podem ser tributados pelo Estado da fonte do rendimento (na maioria dos casos o Brasil), nos termos do art. 12 dos tratados celebrados pelo Brasil, que permitem a tributação de *royalties* na fonte.

Temos, diante deste cenário, duas posições: a de que os serviços técnicos e de assistência técnica deveriam ser tributados apenas pelo Estado da residência do prestador do serviço, a despeito da existência de protocolo prevendo uma abrangência maior do art. 12; e a posição de que a inserção de disposição em protocolo prevendo a tributação de serviços técnicos sob o manto do art. 12 legitimaria a tributação na fonte.

Demonstraremos a seguir as razões pelas quais acreditamos que a última alternativa é a mais coerente.

2. Histórico

Antes de analisar as convenções contra dupla tributação, é preciso mencionar a legislação interna. Assim é que temos no art. 685 do Regulamento do Imposto de Renda:

“Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

I – à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

- a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;
- c) as pensões alimentícias e os pecúlios;
- d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;

II – à alíquota de vinte e cinco por cento:

- a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da *prestação de serviços*;

b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.” (Destacamos)

No mesmo sentido, o art. 7º da Lei n. 9.779/1999:

“Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). (Redação dada pela Lei nº 13.315, de 2016).”

No que diz respeito aos pagamentos remetidos ao exterior como contrapartida à prestação de serviços técnicos e de assistência técnica e a título de *royalties* de qualquer natureza, a alíquota sobre a retenção na fonte passou a ser de 15% a partir da cobrança da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico criada pela Lei n. 10.168/2001 (CIDE-*royalties*), conforme o art. 3º da Medida Provisória n. 2.159-70/2001:

“Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de *royalties*, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.”

Desse modo, na ausência de tratado, os serviços técnicos prestados por não residentes sujeitam-se a uma alíquota de 15%, além da incidência da CIDE-*royalties*.

Em havendo tratado, contudo, devemos separar os tratados que possuem um conceito ampliado de *royalties* em protocolo daqueles tratados que não possuem qualquer disposição específica quanto ao conceito de *royalties*.

É que grande parte dos tratados contra dupla tributação celebrados pelo Brasil possuem um item no protocolo ao acordo prevendo que a definição de *royalties* abrange também a contraprestação por serviços técnicos e de assistência técnica⁵.

Confira-se, por exemplo, os tratados com a Espanha e a Holanda, respectivamente:

“5. Ad/Artigo 12, parágrafo 3.

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

“5. Com referência ao Artigo 12, Parágrafo 3

Fica entendido que o disposto no parágrafo 3 do Artigo 12 aplica-se a *qualquer* espécie de pagamento recebido em contraprestação de serviços e assistência técnica.” (Destacamos)

No caso de tratados que não possuem qualquer disposição específica quanto aos pagamentos em decorrência da prestação de serviços técnicos por residentes do outro Estado contratante, teremos a regra geral do art. 7, que prevê a tributação do lucro das empresas pelo Estado da residência.

Por outro lado, nos tratados brasileiros que possuem uma previsão específica no protocolo ampliando o conceito de *royalties* para que este possa abarcar

⁵ Não possuem essa ampliação via protocolo os tratados com a Áustria, França, Suécia, Finlândia e Japão.

também a contraprestação de serviços técnicos, teremos a tributação pelo Estado da fonte.

O Ato Declaratório Normativo COSIT n. 01/2000 da Receita Federal do Brasil (RFB) pretendeu desconsiderar a necessária diferenciação de os tratados celebrados pelo Brasil possuírem ou não protocolo ampliativo do conceito de *royalties*. Confira-se seu texto:

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

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

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

Tal pretensão violava a distribuição de receitas efetuada pelos tratados, desrespeitando os tratados que não permitiam a tributação dos serviços técnicos na fonte. Além disso, referida interpretação da Receita Federal era equivocada também na eleição da categoria que justificaria a tributação da fonte (“rendimentos não expressamente mencionados”).

Analizando essa pretensão de tributar os serviços técnicos sob o manto do artigo relativo a “rendimentos não expressamente mencionados”, o Superior Tribunal de Justiça assim decidiu:

“Tributário. Convenções internacionais contra a bitributação. Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá. Arts. VII e XXI. Rendimentos auferidos por empresas estrangeiras pela prestação de serviços à empresa brasileira. Pretensão da Fazenda Nacional de tributar, na fonte, a remessa de rendimentos. Conceito de ‘lucro da empresa estrangeira’ no art. VII das duas convenções. Equivalência a ‘lucro operacional’. Prevalência das convenções sobre o art. 7º da Lei 9.779/99. Princípio da especialidade. Art. 98 do CTN. Correta interpretação.

1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual ‘os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado’, deixou de recolher o imposto de renda na fonte.

2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços

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

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

[...] 10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.

11. Recurso especial não provido.” (STJ, REsp n. 1.161.467, 2ª Turma, j. 17.05.2012)

Contudo, tal decisão não analisou a questão relativa aos tratados que possuem protocolo ampliativo do conceito de *royalties*.

Desse modo, a decisão do STJ de 2012, por não ter se debruçado sobre os protocolos ou mesmo sobre o art. 12 dos tratados, não pode ser utilizada como fundamento para se legitimar a tributação dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia em relação aos tratados que trazem um conceito de peculiar de *royalties* em seu protocolo⁶.

A discussão atual sobre a tributação de serviços técnicos em face dos tratados brasileiros, portanto, segue não mais em face do artigo sobre “rendimentos não expressamente mencionados”, mas agora em razão do art. 12 nos tratados que possuem protocolo que amplia o conceito de *royalties*.

⁶ Nesse sentido, o Parecer PGFN/CAT n. 2.363/2013, que, curvando-se à referida decisão do STJ, expressamente consignou: “nas hipóteses em que os acordos internacionais ou dispositivo de protocolo autorizem a tributação no Brasil, a exemplo dos tratados e protocolos que caracterizem os valores pagos como *royalties*, tais serviços poderão ser submetidos ao tratamento previsto no art. 12 da Convenção Modelo – pagamento de *royalties*, independentemente do caráter em que a prestação do serviço foi efetuada (em caráter principal ou acessório), não incidindo, portanto, o art. 7º.”

3. A posição do modelo da OCDE e a posição brasileira nos protocolos: duas políticas inconfundíveis

O art. 12 do Modelo da OCDE prevê a tributação dos *royalties* e pagamentos por *know-how* pelo Estado da residência. O modelo da OCDE, portanto, sequer prevê a tributação pela fonte dos rendimentos previstos no art. 12, ao contrário dos tratados celebrados pelo Brasil⁷.

Os Comentários da OCDE ao art. 12, nesse sentido, excluem do conceito de *know-how*, e conseqüentemente do abrigo do art. 12, os pagamentos pelos serviços prestados pelo vendedor ao comprador no período de garantia, os pagamentos por assistência técnica pura, e os pagamentos em contraprestação à consultoria prestada por um engenheiro, advogado ou contador.

Tal posição, nunca se deve perder de vista, é a posição consagrada em um modelo de celebração de tratados, que apesar de ser o modelo dominante como ponto de partida para a celebração de tratados entre países com as mais diversas condições políticas e econômicas, não está livre de ser objeto de alterações quando da negociação entre os contratantes.

Em outras palavras, o fato de o modelo da OCDE apresentar-se como o maior referencial dos milhares de tratados já celebrados pelo mundo não garante a pureza de sua formatação idealística no momento da celebração dos acordos.

Caso se olhe exclusivamente para o modelo da OCDE, não caberia qualquer discussão quanto à tributação de serviços técnicos pela fonte de pagamento, mesmo que tais serviços estivessem abrigados pelo art. 12, tendo em vista o critério da residência adotado pelo modelo nesse dispositivo.

Considerando-se o padrão da OCDE, os pagamentos por serviços técnicos estariam submetidos ao regramento do art. 7. Nesse caso, tais remunerações só poderiam ser tributadas no país da fonte na existência de um estabelecimento permanente, o que ainda assim é objeto de críticas⁸.

É nesse alinhamento com o modelo da OCDE que boa parte da doutrina brasileira tem entendido pela impossibilidade de se tributar os pagamentos por serviços técnicos na fonte. Tal pensamento segue uma linha restritiva do art. 12, mesmo diante da existência das cláusulas de equiparação nos protocolos dos tra-

⁷ “The OECD Model (2010) reflects the interests of developed countries, as most OECD Member countries are developed countries and are, therefore, often technology exporters. On the other hand, the United Nations Model (2001) serves the interests of developing countries as technology importers. The definition of royalty income is a reflection of these differences.” (KHALIL, 2011).

⁸ “Under the OECD Model, Art. 7 provides the general rule for the taxation of income from services performed by an independent contractor or a business. [...] In my view, the fixed-place-of-business threshold, i.e. PE or fixed base, that applies to the source country taxation of business profits generally is clearly insufficient for income from services. That threshold was adopted at a time when most cross-border business activity involved the manufacture or production and sale of goods. *In a modern economy, cross-border services are much more important. Such services can often be performed without the need for any fixed place of business and the country in which services are performed should have the right to tax the income from those services in certain circumstances where there is no PE in the country.*” (ARNOLD, 2011, p. 10-11 – destacamos)

tados celebrados pelo Brasil.

Alberto Xavier vê essa incongruência entre a IN n. 1.455/2014 da RFB e os Comentários da OCDE como mais um argumento contrário à legitimidade da definição da Instrução Normativa. Ainda para este autor, apenas os serviços técnicos e de assistência técnica que possuam um caráter acessório em relação a um contrato de transferência de tecnologia tributado nos termos do art. 12 poderiam ser tributados nos termos desse dispositivo:

“De harmonia com a nossa interpretação, não existem serviços técnicos ou de assistência técnica por natureza, mas apenas por referência a um contrato de transferência de tecnologia, do qual representam meios através dos quais a tecnologia é transferência (*sic*). Dessas considerações pode concluir-se que serviços técnicos são precisamente aqueles por meio dos quais a tecnologia é transferida. Sinteticamente, pode-se dizer que se trata do *show-how* do *know-how*. Sendo meios ou instrumentos de transmissão de tecnologia, estão eles compreendidos ou incluídos no próprio contrato de *know-how*, de que são parte integrante e, por consequência, submetidos ao mesmo regime tributário.”⁹

As razões que exporemos a seguir, todavia, nos parecem suficientes para adotar posição oposta.

É que a posição do Brasil como país importador de capital tecnológico é justamente a oposta à da OCDE nessa matéria¹⁰. Confira-se a respeito a opinião de Raphael Assef Lavez, para quem:

“é fundamental que se destaque a excepcionalidade da disposição dos protocolos brasileiros a respeito do artigo 12, uma vez que, na definição da Convenção Modelo da OCDE, definitivamente, os serviços técnicos e assistência técnica não estão subsumidos no conceito ali presente de *royalties*. Desta feita, *devem-se analisar os protocolos brasileiros considerando-os, efetivamente, definidores de um conceito extremamente peculiar de royalties, aplicável exclusivamente para os propósitos do respectivo tratado. Assim, não se devem analisar os protocolos com as*

⁹ XAVIER, 2015, p. 642-669. No mesmo sentido, comentando o protocolo do tratado Brasil-Espanha: “Poder-se-ia alegar que a presença desse dispositivo no protocolo alarga o âmbito de aplicação do artigo 12, de modo a abranger os rendimentos decorrentes de quaisquer serviços técnicos e de assistência técnica, ainda que não envolvam a transferência de tecnologia. [...] Contudo, quer-nos parecer que o dispositivo tão somente esclarece que as referidas espécies de serviços devem mesmo ser qualificadas no âmbito do artigo 12, desde que respeitada a exigência contida no último trecho do já citado parágrafo 3, qual seja, a efetiva transferência de tecnologia.” (VAS-CONCELLOS; e RIBEIRO, 2007, p. 9-10)

¹⁰ Gabriel Francisco Leonardos também constatou que o Brasil adotou postura diversa da OCDE ao equiparar os pagamentos de serviços técnicos aos pagamentos de *royalties*. Referido autor vai além ao concluir, em estudo minucioso sobre a transferência de tecnologia, que tal equiparação aos *royalties* “é coerente com o tratamento fiscal que é dado internamente no Brasil aos pagamentos por serviços técnicos, que é idêntico ao dos pagamentos por fornecimento de *know-how*” (LEONARDOS, 1997, p. 212).

amarras de um conceito de royalties predeterminado, seja na legislação dos Estados contratantes, seja na Convenção Modelo da OCDE. Em seguida, tal excepcionalidade é, evidentemente, fruto de negociação específica entre os Estados contratantes, que bilateralmente convencionaram em esquivar-se agudamente do escopo do artigo 12 da Convenção Modelo. Prova disso é a constante presença dessa disposição nos protocolos configurando-se verdadeira política internacional fiscal brasileira, faltando apenas nos tratados celebrados com a Áustria, a Finlândia, a França, o Japão e a Suécia.”¹¹ (Destacamos)

Desse modo, as contraprestações decorrentes da prestação de serviços técnicos devem ser tributadas conforme o art. 7 dos tratados (como lucro das empresas), no caso de não haver protocolo equiparando tais remessas aos *royalties*, ou conforme o art. 12, no caso de haver protocolo com a equiparação.

Nesse sentido, dispõe o Ato Declaratório Interpretativo n. 5/2014 da RFB:

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

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

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

III – no artigo que trata de lucros das empresas, ressalvado o disposto nos incisos I e II.” (Destacamos)

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

O fato de o Brasil, nas negociações para a celebração de vários tratados, ter feito prevalecer sua posição de ampliar demasiadamente a abrangência do art. 12, deve ser respeitado ainda que tal posição conflite com os interesses da OCDE. Tal posição, de tributar serviços técnicos na fonte, não deve ser tida como uma extravagância arbitrária e arrecadatória que contraria o direito tributário internacional (como compreendido a partir do Modelo da OCDE). Pelo contrário, re-

¹¹ LAVEZ, 2012, p. 310.

apresenta uma reivindicação legítima de países tradicionalmente importadores de capital, e que, uma vez inserida nos textos dos Protocolos, torna-se vinculante quando da aplicação das respectivas Convenções.

É digno de nota que a própria OCDE reconhece a existência de uma política uniforme de países em desenvolvimento quanto à tributação na fonte das remessas de serviços técnicos¹². A própria organização, com isso, entende como legítima e possível o afastamento das prescrições do seu modelo.

Essa tendência, no caso brasileiro, pode ser constatada até mesmo na legislação tributária interna, pois a legislação que cuida da CIDE-*Royalties* concedeu aos serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes o mesmo tratamento tributário conferido aos contratos de transferência de tecnologia (art. 2º, § 2º, da Lei n. 10.168/2000).

Ainda no que diz respeito a esta contribuição, o CARF possui o entendimento de que a transferência de tecnologia não é requisito para a cobrança da CIDE-*royalties*¹³:

“Ementa(s)

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE

¹² “Adoption of the withholding tax on fees for technical services: An increasing number of countries create an exception to the PE threshold for certain service fees in their domestic law and/or double tax treaties, allowing a withholding tax on a gross basis in the source country when the payer is a resident in that country. The OECD MTC does not contain this exception. It was recently added to the UN MTC as part of its 2017 update in response to the fact that substantial services are now supplied without any physical presence in the source state. The scope of this exception is typically limited to fees for technical services, generally defined as payments in consideration for the services of managerial, technical (i.e., requiring expertise in a technology), or of a consultancy nature. While this definition is not specifically targeted at digital products and services, it generally includes a broad range of cloud computing services (e.g. IaaS, SaaS etc.)” (OECD (2018). *Tax challenges arising from digitalisation* – interim report 2018. OECD Publishing, Paris, p. 140)

¹³ Gilberto de Castro Moreira Júnior e Flora Ferreira de Almeida criticam a abrangência da contribuição: “Vale ressaltar que o entendimento esposado nas decisões do CARF contraria, a nosso ver, a lei, mais especificamente o disposto no *caput* do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, pois a contribuição é ‘devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes no exterior’. O § 2º, do artigo 2º, da Lei nº 10.168/2000, introduzido pela Lei nº 10.332/2001, deve ser lido em conjunto com o *caput* do dispositivo legal como manda a melhor técnica legislativa. [...] O § 2º, do artigo 2º, da Lei nº 10.168/2000, introduzido pela Lei nº 10.332/2001, não poderia, a nosso ver, ter criado novas situações para tributação, independentemente das disposições contidas no *caput* do referido artigo, já que sua função é a de complementar ou executar a cabeça do dispositivo e não a de criar nova hipótese de incidência de CIDE. Para que haja a incidência da CIDE-*Royalties*, é necessária a existência de licença de uso ou de aquisição de conhecimentos tecnológicos, bem como de contratos que impliquem transferência de tecnologia. Querer tributar operações que não se revistam dessas características seria contrariar a Lei Complementar nº 95/1998.” (MOREIRA; e ALMEIDA, 2017, p. 158-159). De nossa parte, entendemos que o fato de haver eventual atecnia na redação não infirma o fato de que a lei posterior prevalece sobre a lei posterior, não havendo qualquer impedimento constitucional ao regime ampliativo trazido pela Lei n. 10.332/2001.

Ano-calendário: 2007

Licença de uso ou aquisição de conhecimento tecnológico. Serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes. *Royalties*. Pagamento, crédito. Entrega. Emprego ou remessa ao exterior. Hipótese de incidência. Transferência de tecnologia. Condição. Ausência de previsão legal.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE onera os valores pagos creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, por licença de uso de conhecimentos tecnológicos, aquisição de conhecimentos tecnológicos, contratos que impliquem transferência tecnológica, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, e *royalties*.

A transferência de conhecimento tecnológico não é condição para incidência da Contribuição. [...]” (Acórdão n. 3102-002-020, 2ª Turma, 1ª Câmara, 3ª Seção, publicado em 17.04.2014)

Tal entendimento, a nosso ver, reforça a improcedência da adoção do critério de “transferência de tecnologia” para a tributação de serviços técnicos, seja na legislação interna, seja na política de celebração de tratados. Trata-se de critério não adotado no Brasil.

E como se sabe, a interpretação dinâmica dos tratados defendida pela doutrina majoritária e constante do art. 3, parágrafo 2, do modelo da OCDE preconiza que em caso de dúvida quanto a determinado termo presente na Convenção, recorre-se à legislação tributária interna do Estado Contratante que aplicar o tratado. O que não seria sequer necessário, dada a suficiência do conceito autônomo dos protocolos.

O fato de o art. 7 ser o “coração” do modelo não é um princípio do direito tributário internacional, mas sim a prevalência de uma posição não só científica, mas também política, defendida por certos países¹⁴.

E o fato de alguns tratados celebrados pelo Brasil restringirem, ainda que demasiadamente, o alcance do art. 7¹⁵, não significa uma ofensa à pureza do Modelo, mas sim a prevalência de uma posição contrária àquela defendida pela OCDE.

¹⁴ “Com efeito, a OCDE não é um órgão internacional imparcial de pesquisa. Embora seja incontestável a importância da sua contribuição para o desenvolvimento da tributação internacional, seus membros são, em sua grande maioria, países que têm níveis mínimos de desenvolvimento econômico aproximados e, portanto, uma agenda comum em relação a alguns temas. [...] Ora, não se pode sustentar de forma razoável que a tributação exclusiva pelo país de residência nesses casos seja uma espécie de princípio geral do Direito Internacional Tributário. Trata-se, isso sim, de uma opção a respeito de um critério para alocação de competência tributária.” (ROCHA, 2013, p. 279)

¹⁵ “[...] é razoável assumir que, tendo em vista que a política brasileira de celebração de tratados internacionais tributários limita a abrangência do artigo 7º dos mesmos, reduzindo, portanto, os efeitos da inclusão do dito ‘princípio do estabelecimento permanente’, em verdade não há um alinhamento entre as convenções brasileiras e a Convenção Modelo da OCDE. Dessa maneira, seguir a redação do artigo 7º dos Modelo da OCDE, considerando a política brasileira, não significa adotar o seu fundamento, nem aceitar suas consequências.” (ROCHA, 2017, p. 55)

Deve-se ter em mente que cada tratado é fruto de uma negociação específica, em que uma parte cede em determinado ponto de negociação para ganhar em outro¹⁶.

Além disso, não se pode negligenciar o fato de que o Brasil é um país em desenvolvimento com um significativo poder de barganha, tendo condições de fazer prevalecer sua posição em determinados pontos que considera crucial para sua economia¹⁷.

E é justamente mencionando esse poder de barganha brasileiro que Luís Eduardo Schoueri considera o Brasil como um país que teve sucesso na defesa de sua política de acordos de bitributação, tendo afirmado reiteradamente o conceito ampliado de *royalties*¹⁸.

Não parece crível que o Brasil, na condição de importador de capital tecnológico e país de remessa de *royalties* para o exterior, renunciaria a uma considerável receita que pela legislação interna seria tributada na fonte¹⁹.

A exigência brasileira da tributação na fonte nesses casos faz mais sentido ainda ao se considerar a erosão da base tributária do país da fonte do pagamento, tendo em vista a dedução das remessas, o que reduz a renda tributável da empresa residente no Brasil²⁰.

¹⁶ No sentido de que cada tratado é fruto de uma negociação específica: “Any and every treaty is an outcome of extensive negotiation in which each party makes concessions to obtain benefits in a bargaining process. As a result, each treaty contains an inherent balance, to which every provision is important, precisely as drafted.” (SCHOUERI; e GALENDI JR., 2017)

¹⁷ “If all other relevant elements remain unaltered, the larger the relative relevance of a given developing country in the global economy, the closer its treaty network will be to the UN model. Conversely, the smaller the relative relevance of a given developing country in the global economy, the closer its tax treaty network will be to the OECD model. [...] Indeed, the Brazilian asymmetric tax treaty network is closer to the UN model than to the OECD model, whereas the Kazakhstan tax treaty network is closer to the OECD or US models than to the UN model. This seems to be so because Brazil is relatively more significant than Kazakhstan in the global economy.” (BAISTROCHI, 2008, p. 378). Em estudo posterior, o mesmo autor considerou o Brasil como um país de destaque na adaptação do regime tributário internacional ao contexto local (BAISTROCHI, 2013, p. 30).

¹⁸ SCHOUERI, 2008, p. 280-281.

¹⁹ A análise dos dados disponibilizados pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial demonstra uma queda expressiva nos últimos anos nas remessas registradas sob a rubrica “Serviços de Assistência Técnica” (outrora “Serviços Técnicos Especializados”). O ano com maior valor registrado é 2011, com 791 milhões de dólares registrados. Contudo, ao se privilegiar uma análise dinâmica (“filme”) ao invés de estática (“foto”), pode-se afirmar que os valores em jogo são significativos o suficiente para justificar uma preocupação com as receitas tributárias que poderiam ser obtidas dessas remessas, principalmente considerando a diminuição de base tributária em decorrência da dedutibilidade dos pagamentos pela empresa residente no Brasil. Para uma análise dos dados mencionados, ver: <http://www.inpi.gov.br/sobre/estatisticas/arquivos/outras-estatisticas-de-propriedade-industrial/bp-tecnologico-2002_2017_xlsx.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2018.

²⁰ “[...] the deduction of payments made by resident taxpayers against their national tax bases shows a clear economic allegiance of the deducted expense, and the corresponding income, to the ‘source state’. This evident link between deduction and taxation could serve, in the author’s view, as a

Pode-se questionar, legitimamente do ponto de vista científico, que a tendência de privilegiar a competência tributária do Estado cujo mercado consumidor é explorado, independentemente de onde resida o agente econômico que aufera a renda, acabe por colocar em cheque a distinção entre o imposto de renda e os impostos sobre o consumo²¹.

Contudo, do mesmo modo pode-se criticar a opção de consagrar o art. 7 com concessões restritas relativas ao estabelecimento permanente, como sendo fruto de um “imperialismo fiscal” dos exportadores de capital.

Tais críticas, apesar de pertinentes, não devem ser o suficiente para fazer prevalecer a posição do crítico em detrimento da posição externada pelos Estados contratantes.

E no caso dos tratados brasileiros com protocolo ampliativo do conceito de *royalties*, a posição externada pelos Estados contratantes foi a de se tributar os serviços técnicos na fonte, independentemente de que tais serviços sejam ou não acessórios a um contrato de transferência de tecnologia ou de *know-how*.

Tampouco há vício na técnica de extensão do conceito de *royalties* para fins de ampliação da competência tributária da fonte, para abarcar as remessas em contraprestação por serviços técnicos²².

Em que pese ser possível o alcance do mesmo resultado (tributação de serviços técnicos na fonte) por outros meios (como, por exemplo, a inclusão de um artigo específico para a tributação de serviços técnicos), a adoção da via de equiparar a tributação de tais serviços à tributação de *royalties* é juridicamente legítima.

Trata-se de técnica jurídica de emprestar os efeitos da norma de competência estabelecida para o fato “remeter *royalties* ao exterior” ao fato “pagar por serviços técnicos fornecidos por não residentes”. Como ambos os fatos estão sobre a competência da União (tributar a renda de não residentes oriunda de fonte brasileira) não se cogita de qualquer irregularidade na ampliação da competência por meio dos protocolos nos tratados contra bitributação.

As lições de Luís Eduardo Schoueri, nesse sentido, são esclarecedoras:

“Em direito tributário, o instituto da ficção jurídica em si nada mais é do que uma forma de ‘emprestar’ o conseqüente de uma norma jurídica a um antecedente diverso daquele que imediatamente lhe corresponde. [...] nada impede que, teoricamente, haja uma ficção jurídica que venha a atribuir a um

justification for source taxation and seriously questions the labeling of the base erosion principle as subsidiary or secondary.” (MORENO, 2015)

²¹ BIANCO; e SANTOS, 2016, p. 344.

²² “[...] a technical service is a kind of personal service. It does not imply the use of knowledge or a transfer of knowledge to the recipient, wich justifies the exclusion of its payment from the definition of its payment from the definition of royalties. Nevertheless, the tax treaties of many states (in particular between developed and developing countries) include technical service fees in the definition of royalties.” (KHALIL, 2011)

antecedente diverso do fato gerador original o mesmo consequente, ou seja, a mesma obrigação tributária. No entanto, este antecedente deve necessariamente estar dentro da esfera de competência tributária do ente tributante, bem como seguir todos os outros requisitos legais para que possa gerar exatamente aquela obrigação tributária.”²³

Mácula jurídica poderia haver na referida equiparação se o conceito de *royalty* previsto no art. 12 do Modelo da OCDE fosse um conceito constitucional utilizado para a delimitação de competência tributária, pois nesse caso até poder-se-ia cogitar que um tratado não poderia ampliar conceitos constitucionais que atuam na definição das competências tributárias. Não há, contudo, tal conceito constitucional na definição de competências tributárias.

Com isso, acreditamos que a posição segundo a qual apenas os serviços técnicos e de assistência técnica acessórios a um contrato de transferência de tecnologia poderiam ser tributados conforme o art. 12 não reflete a interpretação mais próxima das normas de equiparação criadas nos Protocolos.

Não conseguimos encontrar nenhum indício de que a norma dos Protocolos adotou o critério da acessoriedade para permitir a tributação na fonte de tais serviços.

Muito pelo contrário! O Brasil, junto com outros países em desenvolvimento, registrou expressamente sua reserva ao art. 12 para que os pagamentos por assistência técnica e serviços técnicos fossem expressamente incluídos na definição de *royalties*²⁴.

Em tal ressalva, não houve nenhuma referência à necessidade de que tais remunerações sejam vinculadas a um contrato de transferência de tecnologia. Pretender que uma ressalva à posição da OCDE seja interpretada à luz e de acordo com o entendimento da OCDE nos parece uma postura que tem como efeito prático a negação do direito de consignar reservas (ou, na melhor das hipóteses, uma restrição às ressalvas, que só seriam toleradas até certa extensão).

O Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 4, de 2006 (que substituiu o Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 27, de 2004) é expresso no que diz respeito à irrelevância de o serviço técnico ser acessório ou não a um contrato de transferência de tecnologia:

“Art. 3º Com relação a *royalties* e a serviços técnicos, deve ser observado o seguinte:

I – *incluem-se no conceito de royalties, para fins de aplicação da Convenção, todos os serviços técnicos ou de assistência técnica, independentemente de que, em si mes-*

²³ SCHOUERI, 2013, p. 101.

²⁴ “Positions on article 12 (royalties) and its commentary”, p. 2. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version/positions-on-article-12-royalties-and-its-commentary_9789264239081-77-en#page1>. Acesso em: 28 jan. 2018.

mos, supõem ou não transferência de tecnologia, à exceção do disposto no inciso II;

II – aplica-se o art. 14 da Convenção ('Profissões independentes') aos serviços técnicos de caráter profissional relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas;

III – não se aplica, em nenhuma hipótese, o art. 22 da Convenção ('Rendimentos não expressamente mencionados') aos serviços técnicos prestados por uma empresa de um Estado contratante no outro Estado contratante;

IV – *considera-se reduzido o âmbito de aplicação do art. 7º da Convenção ('Lucros das empresas') no tocante aos serviços compreendidos nos incisos I, II e III.*" (Destacamos)

Criar um critério (o da acessoriedade) inexistente nos tratados e que restringe o alcance de uma cláusula de equiparação oriunda não só de uma negociação entre Estados contratantes, mas também de uma política internacional adotada pelo Brasil diante de sua condição de país importador de capital, significa negar ao Brasil o direito de celebrar tratados que contrariem o padrão desenhado pela OCDE²⁵.

Equiparar os tratados brasileiros que possuem protocolo extensivo do conceito de *royalties* a tratados que reproduzem o conceito de *royalties* da OCDE sem ampliar o seu alcance por meio de um protocolo (como os tratados celebrados pelo Reino Unido com a Rússia em 1994 e com o Egito em 1977, por exemplo), a nosso ver, é um grande equívoco²⁶.

Um tratado entre um país em desenvolvimento e um país desenvolvido que simplesmente reproduz o conceito de *royalties* do modelo da OCDE sem qualquer

²⁵ Encontramos autores que criticam a pretensão de um modelo jurídico elaborado pela Europa e pelos Estados Unidos, como se fosse inoponível, também no estudo nas normas internacionais referentes à propriedade intelectual: "There is only one set of legal system wich is controlled by the US-EC combination. Another aspect of international legal order is that of social construction i.e. it constitutes and develops social ontology by legitimating certain activities and criticizing or more appropriately criminalizing certain undesirable behavior." (SHANKER, 2005, p. 12-14)

²⁶ "Neither the OECD Model nor the UN Model includes any specific rules for a withholding tax on services within the ambit of the provisions on royalties. However, in the Commentaries on the UN and OECD Models, attention is paid to mixed contracts that cover the supply of know-how and the provision of services. According to these Commentaries, the appropriate course to take with such contracts is that, if the services are only of an ancillary and largely unimportant character, the treatment for the supply of know-how should generally be applied to the whole amount of the consideration, including the payment for the services. This attitude in both the UN and OECD Models is adopted expressis verbis in tax treaties. However, the wording of the provisions differs, in particular in respect of the balance between the royalty elements and the services. There are tax treaties that follow the UN and OECD regime, in that the royalty regime applies to services if they are a relatively unimportant element of the contract. *However, there are also tax treaties in which the royalty regime is extended to services that are not only of an ancillary and largely unimportant character. In a number of tax treaties, the withholding tax rate for royalties even applies to payments for services that are not provided in the context of any royalty contract.*" (WIJNEN; e ALESSI, 2012 – destacamos)

extensão desse conceito por meio de protocolo (como o celebrado entre o Egito e o Reino Unido em 1977) certamente terá uma aceitação facilitada por parte do país desenvolvido em comparação com um tratado em que o país em desenvolvimento exija um afastamento do conceito de *royalties* do modelo da OCDE²⁷.

Aliás, argumenta-se que uma das razões de o Brasil ter celebrado poucos tratados contra bitributação é justamente o fato de que os negociadores brasileiros não são flexíveis quanto à postura brasileira de tributar os serviços técnicos na fonte²⁸.

A desconsideração do protocolo, ou sua restrição por via de interpretação ignora que a celebração de um tratado contra bitributação é custosa, demorada e envolve negociações acirradas.

4. O alinhamento dos países em desenvolvimento na matéria

A opção brasileira de tributar os serviços técnicos na fonte, como já dito, não se afigura como uma excentricidade ou uma invenção de autoria da Receita Federal do Brasil. Ao invés, representa o alinhamento do Brasil à política adotada por diversos outros países em desenvolvimento ou importadores de tecnologia.

É possível notar, pela análise de tratados firmados por países em desenvolvimento, uma preocupação idêntica à brasileira de não abdicar da receita tributária oriunda das remessas relativas a serviços técnicos prestados por não residentes.

Nesse ponto, os países importadores de tecnologia, sabedores do *déficit* das transações internacionais referentes a serviços técnicos, firmaram uma posição clara de se afastar do modelo da OCDE nesse ponto, no intuito de preservar uma parte considerável de suas receitas²⁹. Os exemplos do Egito e da Índia são esclarecedores. Conforme dados do Fundo Monetário Internacional, esses países

²⁷ Em Mesa de Debates do IBDT, foi inclusive noticiada a revolta de um dos negociadores da Holanda no Tratado entre o Brasil e aquele país ao saber de decisões judiciais do TRF da 3ª Região que restringem o alcance do protocolo aos serviços técnicos conexos a contratos de transferência de tecnologia. Referido negociador (Wim Wijnen) relatou ainda que, quando da negociação do tratado, a Receita Federal do Brasil foi muito incisiva para que no protocolo fossem tributados todos os tipos de serviços, não apenas os que envolvessem transferência de tecnologia. Disponível em: <http://ibdt.org.br/material/arquivos/Atas/Integra_22062017.pdf>. Acesso em: 2 fev. 2018. O art. 32 da Convenção de Viena, incorporada ao direito brasileiro em 2009, prevê expressamente a possibilidade de se recorrer “a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão”.

²⁸ “If Brazil does not have as extensive a treaty network as the other (developing) BRICS (Russia, Índia, China and South Africa) countries, this is more due to a clear position on some issues of its treaty policy, for example the taxation of technical services at source, than to a supposed lack of interest from potential treaty partners.” (SCHOUERI; e GALENDI JR., 2017)

²⁹ “The erosion of the source country’s tax base by payments for technical services and the inability of the source country to tax such payments have led some countries to add specific provisions to their tax treaties to allow them to tax payments for technical services on a gross basis. [...] there seems to be some recognition that source countries should be entitled to tax interest, royalties and fees for technical services that constitute business profits, even if the absence of a PE – possibly because these payments reduce the source country’s tax base.” (ARNOLD, 2011, p. 17)

apresentaram sucessivos *déficits* nas transações internacionais envolvendo o setor tecnológico entre os anos de 1998 e 2008³⁰.

Em relação às metodologias para se atingir tal objetivo, os Estados contratantes possuem vários meios para definir a tributação das remessas de serviços técnicos pela fonte. Dentre as possibilidades estão a expansão do conceito de *royalties* no protocolo do tratado e a criação de um artigo específico para serviços técnicos no corpo do tratado, ou ainda a inclusão dos serviços técnicos no próprio art. 12.

O tratado entre a Índia e o Japão de 1989, por exemplo, optou por incluir o termo “serviços técnicos” no próprio art. 12, ao invés de trazer a competência da fonte em protocolo:

“Article 12. Royalties. 1. Royalties and fees for technical services arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other Contracting State. [...] 4. The term ‘fees for technical services’ as used in this Article means payment of any amount to any person other than payments to an employee of a person making payments and to any individual for independent personal services referred to in Article 14, in consideration for the services of a managerial, technical or consultancy nature, including the provisions of services of technical or other personnel.”³¹

Por sua vez, o tratado entre a Índia e a Malásia de 2001 trouxe um artigo específico para os serviços técnicos:

“Article 13. Fees for technical services. 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, such 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 beneficial owner of the fees for technical services is a resident of the other Contracting State the tax so charged shall not exceed 10 percent 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 but does not include payments for services mentioned in Article 15 and Article 16 of this Agreement.”³²

O Brasil, por sua vez, optou pela definição ampliada de *royalties* contida nos protocolos da maioria dos seus tratados. E como ensina o professor Alberto Xavier, o texto do protocolo não possui valor inferior ao texto dos artigos do tratado³³.

³⁰ KHALIL, 2011.

³¹ Índia – Japan income tax treaty (1989) as amended through 2015. Treaties IBFD.

³² Índia – Malaysia income tax treaty (2012). Treaties IBFD.

³³ “As convenções contêm, por vezes, logo após o próprio texto do acordo, um protocolo anexo, que delas faz parte integrante e que tem o mesmo valor jurídico. Tais protocolos têm, em geral, por

A nosso ver, é gritante o alinhamento da política fiscal internacional dos países em desenvolvimento no que tange a uma tributação de *royalties* na fonte e, ainda, no que diz respeito a uma inclusão dos serviços técnicos (apenas os auxiliares a contratos de transferência de tecnologia ou também os serviços independentes, a depender do sucesso dos negociadores) nesse mesmo parâmetro de tributação na fonte³⁴. A comparação entre Brasil e Índia, apesar das diferenças entre tais economias, parece-nos apropriada tendo em vista que esses Estados possuem relativo poder de barganha em uma negociação para a assinatura de um tratado contra bitributação.

Do mesmo modo que essa política uniforme dos países desenvolvidos no que tange à tributação de serviços técnicos afasta-se do modelo da OCDE, é possível notar uma aproximação com o modelo da Organização das Nações Unidas (ONU). Tal aproximação pode ser explicada pela maior representatividade que a ONU confere aos países em desenvolvimento³⁵.

Especificamente no que diz respeito à tributação dos serviços técnicos, a influência maior dos países em desenvolvimento sobre os trabalhos da ONU resultou na inserção de um dispositivo específico no modelo de tratado contra bitributação da renda da ONU em 2017:

“Article 12A

Fees for technical services

1. Fees for technical services arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. However, notwithstanding the provisions of Article 14 and subject to the

objeto, esclarecer e precisar certas disposições da convenção, dissipando dúvidas a que podem dar origem em face da legislação interna de um ou de ambos os Estados contratantes.” (XAVIER, 2015, p. 81)

³⁴ “Após revisar relatórios preparados por autores de trinta e sete países, Pasquale Pistone concluiu que, ‘tratados bilaterais ao redor do mundo indubitavelmente mostram que a influência da cláusula de *royalties* do Modelo da OCDE é mais a exceção do que a regra. Ao contrário, a cláusula de *royalties* da ONU é o maior ponto de referência para cláusula de *royalties* de tratados bilaterais, as quais normalmente são acompanhadas por dispositivos específicos adicionais’. [...] O mesmo autor argumenta que adiante que ‘serviços técnicos são frequentemente incluídos na cláusula de *royalties* (particularmente no caso de países em desenvolvimento: ver os relatórios da Colômbia, da Finlândia, da Alemanha, da Eslováquia e da Espanha)’. Os tratados brasileiros seguem esta tendência – de tributar *royalties* na fonte, a qual é apoiada pela posição de Reuven Avi-Yonah, para quem ‘royalties representam rendimentos da exploração do mercado e deveriam estar sujeitos à tributação na fonte (contrariamente à norma atual da OCDE)’. [...] o Brasil claramente reduz a importância do artigo 7º – lucro das empresas – de seus tratados. O artigo de *royalties* tem uma relevância especial nesta política, uma vez que o mesmo inclui rendimentos derivados da prestação de determinados serviços, assim como aqueles provenientes do pagamento de aluguéis de equipamentos industriais, comerciais e científicos.” (ROCHA, 2017, p. 64-66)

³⁵ “A significant difference in both membership size and composition could plausibly be expected to impact the agendas, goals, and operations of each organization. In fact, the basic differences between the U.N. and the OECD model income tax treaties are regularly attributed to the U.N.’s greater commitment to developing nations.” (RING, 2010, p. 660)

provisions of Articles 8, 16 and 17, fees for technical services arising in a Contracting State 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 fees is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed ___ percent of the gross amount of the fees [the percentage to be established through bilateral negotiations].

3. The term ‘fees for technical services’ as used in this Article means any payment in consideration for any service of a managerial, technical or consultancy nature, unless the payment is made:

(a) to an employee of the person making the payment;

(b) for teaching in an educational institution or for teaching by an educational institution; or

(c) by an individual for services for the personal use of an individual.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of fees for technical services, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the fees for technical services arise through a permanent establishment situated in that other State, or performs in the other Contracting State independent personal services from a fixed base situated in that other State, and the fees for technical services are effectively connected with:

(a) such permanent establishment or fixed base, or

(b) business activities referred to in (c) of paragraph 1 of Article 7.

In such cases the provisions of Article 7 or Article 14, as the case may be, shall apply.

[...]”

Como se vê do dispositivo acima, adota-se a tônica de ampliar a competência tributária da fonte, não havendo qualquer relação de acessoriedade entre os serviços técnicos e eventual contrato de transferência de tecnologia ou de *know-how*.

Há uma relação de continuidade da política de tributação dos serviços técnicos na fonte, sendo a inclusão do dispositivo acima no modelo da ONU um reconhecimento (talvez tardio) de que os países em desenvolvimento possuem interesses antagônicos ao padrão da OCDE nessa matéria.

O que esse novo dispositivo do modelo da ONU faz é propor um padrão metodológico para uma política de tributação de serviços técnicos já adotada há décadas por países em desenvolvimento.

O fato de alguns tratados anteriores à proposta da ONU possuírem uma metodologia diferente para se chegar ao mesmo resultado (tributação dos serviços técnicos na fonte) não significa que as metodologias anteriores são incorretas ou inválidas.

Eventual argumentação de que apenas tratados com dispositivos específicos sobre a tributação de serviços técnicos legitimariam a competência da fonte parece-nos despida de fundamento. Caso determinados Estados contratantes optem por prever a tributação de serviços técnicos em disposição de protocolo que am-

plia o conceito de *royalties*, nenhuma censura poderia ser feita a esta opção. Da mesma forma, os tratados anteriores que optaram por essa técnica permanecem incólumes, não havendo que se falar em uma suposta nulidade retroativa por conta de uma mera proposta de metodologia da ONU.

O mesmo vale para os tratados brasileiros posteriores que optem por seguir o modelo da ONU, seja com a criação de um artigo específico³⁶, seja com uma definição mais precisa sobre o que seria “serviço técnico”.

Aqui cabe uma explicação. Não se deve confundir o detalhamento do conceito de serviço técnico com a discussão sobre a necessidade de o serviço técnico ser acessório a um contrato de transferência de tecnologia ou *know-how*.

O fato de os negociadores dos tratados brasileiros reconhecerem que uma definição mais detalhada de serviço técnico evita litígios sobre o que estaria ou não abarcado por esse termo³⁷ não significa que todos os tratados que previam a tributação de serviços técnicos nos protocolos diziam respeito apenas aos serviços auxiliares ou acessórios a contratos de tecnologia ou *know-how*. Como já explicado acima, a tendência de ampliar o conceito de *royalties* é clara e consistente.

Utilizar uma postura brasileira que visa reduzir litígios sobre quais serviços seriam técnicos para negar toda uma política de tributação de serviços técnicos na fonte e de preservação das receitas brasileiras, além de não fazer sentido, acaba por desconsiderar o contexto de reafirmação da competência tributária da fonte (e não de negação de uma metodologia anterior que igualmente buscava afirmar a competência da fonte).

Por fim, quanto à questão sobre a necessidade ou não de os serviços técnicos serem complementares a um contrato de transferência de tecnologia, a análise de

³⁶ Em maio de 2018 o Brasil assinou tratados com a Suíça e com o Singapura que trazem um artigo específico (art. 13 em ambos os tratados) para a tributação de serviços técnicos. Tais tratados ainda não estão em vigor.

³⁷ O atual protocolo da convenção contra bitributação celebrada entre Brasil e Argentina dispõe o seguinte: “7. Com referência ao Artigo XII, parágrafo 3: Fica estabelecido que as disposições do parágrafo 3 do Artigo XII aplicam-se às rendas provenientes do uso ou da concessão do uso de notícias Internacionais e da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.” Em 21 de julho de 2017, Brasil e Argentina assinaram protocolo que altera o tratado contra bitributação. Dentre as alterações previstas, consta do art. 20 do protocolo de emenda à convenção uma alteração do item 7 do protocolo à convenção para fazer constar uma definição detalhada de serviços técnicos: “Considera-se prestação de serviços técnicos e de assistência técnica a execução de serviços que dependam de conhecimentos técnicos especializados ou que envolvam assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizada por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, resultante de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e a assessoria permanente prestada pelo cedente de processo ou fórmula secreta ao cessionário, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções ou outros serviços similares, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedidos.” (Protocolo de emenda à convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda e seu protocolo. Disponível em: <<http://ccuri.cancilleria.gov.ar/userfiles/Protocolo%20ao%20ADT%20Brasil-Argentina.pdf>>. Acesso em: 1 jul. 2018)

outros tratados leva a crer que quando as partes contratantes desejam que o termo *royalties* inclua apenas os serviços de assistência técnica acessórios ao contrato de transferência de tecnologia a redação indica expressamente o critério da acessoriedade, o que se distancia da opção brasileira por uma redação genérica e ir-restrita nos protocolos.

Além do tratado entre a Argentina e a Holanda celebrado em 1996³⁸, um bom exemplo de tratado que traz o critério da acessoriedade dos serviços técnicos ao contrato de transferência de tecnologia é o celebrado entre a Índia e os Estados Unidos em 1989³⁹:

“Article 12. Royalties. 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 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: [...] 4. *For 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.*” (Destacamos)

Percebe-se, portanto, que a opção de se incluir a remuneração de serviços acessórios a um contrato de tecnologia na base tributária dos *royalties* segue uma técnica redacional e uma metodologia completamente diferente da adotada pelo Brasil em seus tratados com o protocolo ampliativo do conceito de *royalties*.

³⁸ “Art. 13 (4) The term ‘royalties’ as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, news, any copyright of literary, artistic or scientific work including motion picture films and works on film, videotape, or other means of reproduction for use in connection with television, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for the use of, or the right to use computer software, industrial, commercial or scientific equipment, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience, and includes payments for the rendering of technical assistance.” (Argentina – Netherlands Income and capital tax treaty 1996. Treaties IBFD – destacamos)

³⁹ “[...] the concept of ‘fees for included services’, a term peculiar to the India-United States tax treaty. The term ‘fees for included services’ deals with technical services, but its coverage is much narrower than ‘fees for technical services’. The Memorandum of Understanding entered between India and the United States shows that for a service to be considered as an ‘included service’ it should not only be a technical or consultancy service but it should also be ancillary and subsidiary to the application or enjoyment of a right, property or information for which a royalty payment is made; or if it makes available technical knowledge, experience, skill, know-how, or processes, or consists of the development and transfer of a technical plan or technical design.” (CHISHTY, M. M.; e CHAKALABBI, S. A. Royalties and fees for technical services in international trade. *15 Asia-Pac. Tax Bull.* 1, 2009, Journals IBFD)

5. Conclusão

A adoção de uma condicionante (accessoriedade a um contrato de transferência de tecnologia) para se tributar as remessas decorrentes da prestação de serviços técnicos sob os tratados brasileiros com protocolo extensivo do conceito de *royalties* acaba por criar uma restrição indevida ao afastamento dos tratados contra bitributação em relação ao modelo da OCDE.

Tal posicionamento, a nosso ver, representa ameaça ao art. 4º, I, da Constituição Federal, que prevê a independência nacional como princípio que rege as relações internacionais da República brasileira.

Além disso, deve-se privilegiar a conceituação dos rendimentos específicos (*royalties*, juros, dividendos), em detrimento da conceituação genérica do art. 7 (lucro).

A melhor interpretação, a nosso ver, é aquela que privilegia não um modelo de tratado como um limite intransponível, mas a liberdade dos Estados, aí incluídos os países em desenvolvimento como o Brasil, de defenderem seus interesses, e de conseguirem fazer constar nos seus tratados, seus termos e condições, aceitos pela outra parte.

Tal postura, pensamos, acarreta no respeito ao conceito peculiar de *royalties* estabelecido nos protocolos da maioria dos acordos contra bitributação celebrados pelo Brasil, como fruto de seu empenho na fixação de uma política de tributação internacional coerente com a sua posição de país importador de capital tecnológico.

Referências bibliográficas

- ARNOLD, B. J. The taxation of income from services under tax treaties: cleaning up the mess – expanded version. *65 Bull. Intl. Taxn.* 2, 2011, Bulletin for International Taxation IBFD.
- BAISTROCHI, Eduardo. The international tax regime and the BRIC world: elements for a theory. *Oxford Journal of Legal Studies*, 2013.
- _____. The use and interpretation of tax treaties in the emerging world: theory and implications. *British Tax Review*, Issue 4, 2008.
- BIANCO, João Francisco; e SANTOS, Ramon Tomazela. A mudança de paradigma: o artigo 7º dos acordos de bitributação e a superação da dicotomia fonte *versus* residência. In: ROCHA, Sergio André; e TÔRRES, Heleno (coord.). *Direito tributário internacional – homenagem ao Professor Alberto Xavier*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- CHISHTY, M. M.; e CHAKALABBI, S. A. Royalties and fees for technical services in international trade. *15 Asia-Pac. Tax Bull.* 1, 2009, Journals IBFD.
- FARIA, Janaína Elisa Patti de. Imperialismo e sistema internacional de propriedade intelectual: implicações pós-TRIPS para o Brasil, para a indústria farmacêutica local e os novos rumos anticontrafação. *Dissertação de Mestrado apresentada à UNICAMP*. Campinas, 2012.

- KHALIL, M. M. Abdellatif. Withholding tax and cross-border intellectual property transactions in developing countries: the example of Egypt and India. *65 Bull. Intl. Taxn.* 8, 2011, Journals IBFD.
- LAVEZ, Raphael Assef. A retenção na fonte na importação de serviços técnicos: questões não resolvidas no Caso Copesul. *Revista Direito Tributário Atual* v. 28. São Paulo: IBDT/Dialética, 2012.
- LEONARDOS, Gabriel Francisco. *Tributação da transferência de tecnologia*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- MOREIRA JR., Gilberto de Castro; e ALMEIDA, Flora Ferreira de. Royalties, transferência de tecnologia e norma interpretativa. In: SARTORI, Angela (coord.). *Questões atuais de direito aduaneiro e tributário à luz da jurisprudência dos tribunais*. São Paulo: IOB/SAGE, 2017.
- MORENO, A. Báez. The taxation of technical services under the United Nations model double taxation convention: a rushed – yet appropriate – proposal for (developing) countries? *7 World Tax J.* 2015, Journals IBFD.
- OECD (2018). *Tax challenges arising from digitalisation – interim report 2018*. OECD Publishing, Paris.
- RING, Diane M. Who is making international tax policy? International organizations as power players in a high stakes world. *Fordham International Law Journal* 33, n. 3, 2010.
- ROCHA, Sergio André. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2017.
- _____. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013.
- _____. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. *Revista Direito Tributário Atual* v. 22. São Paulo: IBDT/Dialética, 2008.
- _____; e GALENDI JR., R. A. Interpretative and policy challenges following the OECD multilateral instrument (2016) from a Brazilian perspective. *71 Bull. Intl. Taxn.* 6 (2017), Journals IBFD.
- SHANKER, Daya. *Fault lines in the world trade organization: an analysis of the TRIPS agreement and developing countries*. PhD thesis, Department of Economics, University of Wollongong, 2005.
- VASCONCELLOS, Roberto França de; e RIBEIRO, Ricardo Pereira. Aspectos tributários da transferência de tecnologia. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito tributário: tributação internacional*. Série GVlaw. São Paulo: Saraiva, 2007.
- WIJNEN, W. F. G.; GOEDE, J. J. P. de; e ALESSI, A. The treatment of services in tax treaties. *66 Bull. Intl. Taxn.* 1 (2012), Journals IBFD.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro, 2015.