

# A Política Fiscal Internacional Brasileira e a Legalidade da Tributação das Remessas ao Exterior para Pagamentos de Serviços Técnicos ou de Assistência Técnica

## *Brazilian International Tax Policy and the Legality of Taxation on Remittances Abroad for Payments for Technical Services or Technical Assistance*

Gilson Pacheco Bomfim

Doutorando e Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. Especialista em Direito Tributário. LLM Direito Corporativo. Diretor do Centro de Altos Estudos da PGFN no Rio de Janeiro. Professor em cursos de Pós-graduação e Especialização. Procurador da Fazenda Nacional no Rio de Janeiro. *E-mail*: gilsonbomfim77@gmail.com.

Recebido em: 21-4-2023 – Aprovado em: 3-12-2023  
<https://doi.org/10.46801/2595-7155.12.3.2023.2360>

### *Resumo*

O estudo analisa a legalidade da retenção de imposto de renda, nos pagamentos de prestação de serviços técnicos ou assistência técnica, nas situações que envolvem tratados para evitar bitributação de renda. Fixadas algumas premissas, o trabalho investiga a política fiscal internacional brasileira (e seu alinhamento com as práticas dos países em desenvolvimento), a equiparação de pagamentos de serviços técnicos ou de assistência técnica a *royalties* prevista nos tratados dessa espécie e os princípios que devem orientar a interpretação dessas avenças. A evolução da interpretação administrativa sobre a matéria e sua análise pelo Judiciário também são objeto de investigação. A pesquisa utilizou-se da revisão da literatura e da análise da jurisprudência. Ao final, concluiu-se ser legítima a tributação na fonte, dos pagamentos pela prestação de serviços técnicos ou assistência técnica, nos casos da existência de dispositivo específico em tratado ou por meio da equiparação desses serviços a *royalties* por intermédio dos protocolos.

*Palavras-chave*: tratados, bitributação da renda, serviços técnicos e de assistência técnica.

### *Abstract*

The research analyses the legality of income tax retention in the payments for technical services and technical assistance services, in situations which involves treaties to avoid double taxation of income. With some fixed premises, the work investigates Brazil's international fiscal policy (and its alignment with the practices of developing countries), the equalization of payments for

technical services and technical assistance services with royalties, as it is predicted in these kind of treaties, and the principles which must lead these agreements. The evolution of administrative interpretation about the topic and its avaluation by judiciary are also the investigation objective. The study was based on specialized literature review and jurisprudential analysis. In the end, it was concluded that the taxation at source is legitimated on payments for technical services and technical assistance services, in the case of a treaty having some specific provision, or because of regarding such kinds of services to be royalties by protocol.

*Keywords:* treaties, double taxation of income, technical services and technical assistance.

## 1. Introdução

O aumento exponencial de negócios transnacionais, decorrentes de uma economia globalizada e sem fronteiras, tem levado a reflexões sobre as opções de políticas fiscais internacionais e suas implicações tributárias para as empresas, cidadãos e países envolvidos. Arena própria para a disciplina e divisão de competências tributárias entre países, os tratados internacionais, para evitar a bitributação da renda, têm obtido mais destaque nas discussões de tributação internacional, mesas de negociação entre estados e dentro de organismos multilaterais.

Nesse contexto, sem desconsiderar a importância de outras discussões envolvendo essa espécie de tratado, o presente trabalho pretende analisar a legitimidade da incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte sobre remessas ao exterior, para pagamento de serviços técnicos ou de assistência técnica, quando tais remessas se destinam a países com o quais o Brasil possui tratado firmado para evitar a bitributação de renda.

Para tanto, em um primeiro momento, a pesquisa se dedica a explorar algumas questões que devem figurar como premissas para o desenvolvimento da investigação a ser realizada, quais sejam: (a) a política fiscal internacional adotada pelo Brasil e as funções dos tratados para evitar a dupla tributação; (b) a força normativa das regras que derivam dos tratados internacionais; e (c) a “prevalência de regimes especiais” ou o “caráter residual da qualificação dos rendimentos como lucros das empresas”.

Enfrentadas essas questões fundamentais, o estudo busca analisar a equiparação do pagamento de serviços técnicos ou assistência técnica a *royalties*, efetuada pela maioria dos tratados firmados pelo Brasil. Dentro desse contexto, faz-se necessário perquirir o processo de interpretação dos tratados internacionais para evitar a bitributação de renda, bem como eventual força normativa que emana dessas avenças. A presente análise não se furta a enfrentar tais pontos, escrutinando-os de forma cuidadosa.

Com a finalidade de apurar se a política fiscal internacional brasileira está alinhada às práticas internacionais, o trabalho também se dedica a apurar a exis-

tência de países, especialmente em desenvolvimento, que conferem o mesmo tratamento que o Brasil à tributação da renda na prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, bem como o posicionamento da OCDE e da ONU acerca da matéria.

Em virtude da matéria objeto da pesquisa ter sofrido modificações interpretativas na seara administrativo-fiscal brasileira, especialmente quanto ao correto enquadramento dos serviços técnicos e de assistência técnica, nos dispositivos de tratados firmados pelo Brasil, o presente estudo dedica uma seção à evolução interpretativa da matéria no âmbito administrativo-fiscal brasileiro e sua repercussão nas discussões judiciais.

A última parte do trabalho se destina a analisar os mecanismos para evitar a dupla tributação de renda previstos nos tratados, bem como eventual utilização dos tratados como instrumentos para se alcançar situações de dupla não tributação ou hibridismo. Nessa seção, também se avalia como os organismos internacionais (OCDE) e o Judiciário têm encarado essas práticas.

A metodologia adotada está centrada na revisão da literatura especializada e na pesquisa da jurisprudência do STJ. Em virtude das limitações de espaço e escopo do exame realizado, não será escrutinada a questão da existência ou não de estabelecimento permanente da empresa estrangeira no Brasil. Pelos mesmos motivos, também não serão analisadas questões relacionadas à instituição de um eventual *digital tax* no Brasil e alhures.

Ao final, são apresentadas breves conclusões extraídas das observações, reflexões e constatações apresentadas no decorrer da presente investigação.

## **2. Da fixação de premissas essenciais para o deslinde de quaisquer controvérsias envolvendo tratados para evitar a bitributação da renda**

Uma das características mais importantes da economia globalizada reside no fato de que as empresas não precisam estar instaladas fisicamente nos países consumidores dos seus serviços. Tal característica é potencializada no ambiente da economia digital, em que se percebe uma crescente desmaterialização das relações econômicas e sociais. De fato, uma marca inconfundível da economia digital<sup>1</sup> é a presença maciça de modelos de negócios em que a ação humana e a presença física no local em que a atividade é desenvolvida são cada vez menos importantes<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Como bem destacou a professora Rita de La Feria, em matéria de 2017 do *Tax Journal*, a economia digital está deixando de ser uma parte da economia, para se tornar a própria economia real (TAX JOURNAL. EU tax rules not fit for digital economy. Disponível em: <https://www.taxjournal.com/articles/eu-tax-rules-not-fit-digital-economy-10052017>. Acesso em: 10 abr. 2022).

<sup>2</sup> FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo; MONTEIRO, Alexandre (coord.). *Tributação da economia digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 12.

Nesse contexto, é bastante comum que as operações de prestação de serviço ocorram entre empresas e/ou pessoas situadas ou domiciliadas em países diferentes, fato que, por vezes, faz com que a remuneração pela prestação de serviços seja efetuada por meio de pagamentos remetidos ao exterior por empresas ou pessoas situadas no Brasil. Dois exemplos muito comuns de negócios transnacionais são: (a) a contratação de empresas da área de petróleo e gás por empresas brasileiras, para a realização de estudos ou “escaneamento” de bacias petrolíferas situadas no Brasil; (b) operações envolvendo *cloud computing*<sup>3</sup> entre empresas brasileiras e provedores de computação na nuvem com domicílio no exterior.

Nos casos de pagamentos enviados para países com os quais o Brasil não possui tratado para evitar a bitributação da renda, a situação é menos complexa: Aplicam-se as regras previstas na legislação do imposto de renda, que estabelece a retenção na fonte, sobre os pagamentos decorrentes de prestação de serviços devidos a residentes ou domiciliados no exterior (art. 7º da Lei n. 9.779/1999 e regulamento do IR – Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018 – arts. 746 e 765)<sup>4</sup>.

O caso fica mais complexo, entretanto, quando os pagamentos são direcionados a empresas domiciliadas em países com os quais o Brasil possui tratado para evitar a dupla tributação da renda. Nessas situações, a legitimidade ou não da retenção do Imposto de Renda depende, dentre outros fatores, de uma análise mais cuidadosa: (a) da política fiscal internacional brasileira; (b) das regras decor-

<sup>3</sup> Nesse novo modelo de negócio, o consumidor não necessita instalar o programa de computador em sua máquina, tampouco precisa de infraestrutura física própria, já que o acesso ao *hardware* ou ao *software*, que se encontra disponibilizado na “nuvem”, ocorre por meio da internet e por qualquer dispositivo, *smartphone*, *tablet*, *computador*, etc. (LARA, Daniela Silveira; ROLIM, João Dácio. A tributação de IRRF na importação de *cloud computing* no Brasil e as soluções analisadas na ação 1 do BEPS. In: FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo; MONTEIRO, Alexandre (coord.). *Tributação da economia digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 44).

<sup>4</sup> “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).”

“Art. 746. Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão e os rendimentos da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, excepcionado, no que se refere a serviços, o disposto no art. 765 (Lei n. 9.779, de 1999, art. 7º).”

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

Parágrafo único. A retenção do imposto sobre a renda será obrigatória na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos (Decreto-lei n. 5.844, de 1943, art. 100, *caput*).”

rentes da assinatura de tratados internacionais; (c) da qualificação dos rendimentos envolvidos na transação e seu tratamento pela convenção firmada pelos países signatários (Brasil e país de residência do prestador de serviços); (d) da existência ou não de planejamentos tributários abusivos ou ilícitos.

Sem desconsiderar a importância de outras discussões envolvendo os tratados para evitar a bitributação firmados pelo Brasil (como a existência e a caracterização de estabelecimento permanente da empresa estrangeira no território brasileiro, que não será objeto de análise nesse trabalho), o cerne da questão a ser enfrentada no presente estudo refere-se à legalidade da retenção de imposto de renda, quando da remessa ao exterior de pagamentos a empresas estrangeiras pela prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica.

A análise dessa e de outras questões envolvendo os tratados para evitar a dupla tributação da renda não prescinde, contudo, da fixação de algumas premissas essenciais ao deslinde da controvérsia, quais sejam: (a) a política fiscal internacional adotada pelo Brasil e as funções dos tratados para evitar a bitributação; (b) a força normativa que deriva dos tratados internacionais; e (c) a “prevalência de regimes especiais” ou o “caráter residual da qualificação dos rendimentos como lucros das empresas”.

### ***2.1. A política fiscal internacional brasileira e as funções dos tratados para evitar a dupla tributação de renda***

Conquanto esse fato nem sempre receba a importância devida, é essencial destacar que uma das mais importantes funções dos tratados para evitar a bitributação é *repartir a competência tributária entre os países signatários*. Com efeito, embora esse ponto nem sempre tenha o destaque merecido, é extremamente relevante consignar que os tratados para evitar dupla tributação de renda *são manuais de repartição de competência tributária*<sup>5</sup>, ou seja, uma das suas principais funções é dividir a competência tributária entre os Estados Pactuantes.

Esse aspecto é fundamental, pois a *repartição de competências tributárias* entre os países signatários guarda relação direta com a divisão do *bolo tributário* entre Estado-fonte e Estado-residência, definindo quais rendimentos poderão ser tributados pelos respectivos países. Nessa linha, o professor Sergio André Rocha defende que a *principal finalidade* dos tratados para evitar a bitributação é *repartir as receitas tributárias entre os Estados* (2008, p. 45).

Nesse contexto, não se deve olvidar que, embora existam Convenções Modelos que orientam o processo de negociação e a própria confecção dos tratados

---

<sup>5</sup> GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva. A qualificação dos rendimentos da computação em nuvem: o entendimento da OCDE e o posicionamento brasileiro. In: BOSSA, Gisele Barra; PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da nuvem. Conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 146.

para evitar dupla tributação de renda (como, por exemplo, os modelos da OCDE e da ONU), cada tratado é fruto de ajustes e negociações específicas, que, por vezes, levam anos e envolvem concessões recíprocas, nas quais um Estado cede em determinado ponto para ganhar em outro<sup>6</sup>.

No caso brasileiro (e de outros países em desenvolvimento, em regra, importadores de tecnologia e serviços técnicos ou especializados), é mais do que compreensível que a política fiscal internacional seja orientada a firmar tratados que priorizam a tributação dos rendimentos na fonte (ou local onde foram gerados, no caso, Brasil). Trata-se de política fiscal internacional legítima, que objetiva manter receitas tributárias no território nacional e evitar evasão fiscal e planejamentos tributários abusivos.

O professor Sergio André Rocha observa que os artigos das convenções assinadas pelo Brasil, especialmente aqueles que tratam de regras de distribuição de competência tributária, foram fortemente influenciados pela posição histórica dos países em desenvolvimento, no sentido de que os países de fonte do rendimento buscam reter poderes tributários mais abrangentes. Tal característica da política fiscal brasileira, segundo o professor, faz com que os tratados assinados pelo Brasil se aproximem mais do Modelo da ONU do que daquele modelo praticado pela OCDE<sup>7-8</sup>.

Evidentemente, o interesse brasileiro nem sempre prevalece. Entretanto, não se pode desconsiderar que o Brasil é um país em desenvolvimento com grande poder de barganha. Tal fato tem contribuído para o relativo sucesso da sua política fiscal internacional, especialmente quando da negociação e assinatura dos acordos para evitar a bitributação de renda. Exemplo claro disso é o tratamento que os tratados assinados pelo Brasil conferem à tributação dos rendimentos classificados como *royalties* (e os respectivos pagamentos a eles equiparados), quando comparados ao tratamento conferido aos *royalties* pela Convenção Modelo da OCDE, que impõe que esses rendimentos sejam tributados somente

---

<sup>6</sup> DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. A política brasileira de tributação de serviços técnicos. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* vol. I. São Paulo: IBDT, 2019.

<sup>7</sup> Daniel de Paiva Gomes e Eduardo de Paiva Gomes destacam a existência de uma conhecida predileção da OCDE em prestigiar os interesses dos países desenvolvidos, razão pela qual, segundo os autores, comumente se diz que a Convenção Modelo da OCDE priorizaria o interesse dos países desenvolvidos em detrimento dos países em desenvolvimento, enquanto que a Convenção Modelo da ONU, por sua vez, direcionar-se-ia a uma maior proteção dos países em desenvolvimento (GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva. A qualificação dos rendimentos da computação em nuvem: o entendimento da OCDE e o posicionamento brasileiro. In: BOSSA, Gisele Barra; PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da nuvem. Conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 147).

<sup>8</sup> ROCHA, Sergio André. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 155/156.

no país de residência, com base em um conceito bastante restrito desse tipo de pagamento.

Nesse ponto, segundo Sergio André Rocha, é possível destacar algumas diferenças fundamentais da política fiscal brasileira em relação ao modelo da OCDE: (1) os Tratados firmados pelo Brasil permitem a tributação de *royalties* no país fonte (onde os rendimentos foram gerados), enquanto a OCDE, exceto no caso da existência de estabelecimento permanente, determina a tributação no país de residência (onde tem domicílio o prestador do serviço); (2) a esmagadora maioria dos tratados firmados pelo Brasil continuam incluindo na definição *royalties* os rendimentos decorrentes de aluguel de equipamentos industriais, comerciais e científicos (a OCDE mudou de posicionamento quanto a esse item em 1992); (3) os Tratados firmados pelo Brasil, em regra, incluem no conceito de *royalties* (no próprio artigo que trata desses rendimentos ou por meio de protocolo) os pagamentos por serviços técnicos e de assistência técnica<sup>9</sup>.

## ***2.2. Tratados para evitar a dupla tributação de renda como regras que ostentam força normativa decorrentes da autonomia de vontade dos Estados signatários***

Importante premissa que não pode escapar ao intérprete dos tratados firmados pelo Brasil para evitar a bitributação da renda é a seguinte: prevalecendo ou não os interesses da política fiscal brasileira, os Tratados para evitar dupla tributação regularmente incorporados ao ordenamento jurídico são normas de direito internacional público, que, enquanto estiverem em vigor, geram direitos e obrigações, devendo ser cumpridos integralmente em suas disposições.

Realmente, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, norma internalizada por meio do Decreto n. 7.030, de 14 de dezembro de 2009, prevê expressamente, em seu art. 26, que todo tratado em vigor obriga as partes contratantes (“Artigo 26 – *Pacta sunt servanda* – Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé” – ONU, 1969).

De fato, esse ponto é significativo e, passa, por vezes, despercebido por aqueles que se dedicam a estudar o tema. Esses Tratados são fruto da “autonomia da vontade” dos Estados Pactuantes, que resolveram, por meio de processos de concessões mútuas, repartir as competências tributárias de determinada forma e firmar compromissos, de modo que, enquanto estiverem em vigor, tais avenças são *normas de direito internacional público*<sup>10</sup> que geram direitos e deveres para os Estados envolvidos e seus contribuintes (*pacta sunt servanda*).

<sup>9</sup> ROCHA, Sergio André. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 155-156.

<sup>10</sup> Como muito bem observou Rodolfo Tsunetaka Tamanaha, “em termos gerais, os tratados contra a dupla tributação são normas de direito internacional público, que se encontram submetidos a um regime jurídico próprio, aplicando-se a eles as regras presentes na Convenção de Viena sobre

Essa circunstância é fundamental: os Tratados para evitar a bitributação firmados pelo Brasil possuem dispositivos que foram objeto de negociação e concessões recíprocas entre os estados (Brasil e países signatários). Tais regras podem eventualmente não ser as melhores, sob a ótica de muitos doutrinadores ou estudiosos. Contudo, presume-se que foram objeto de livre deliberação entre os Estados envolvidos, não sendo plausível crer que foram objeto de imposição de um país em detrimento do outro, tampouco que um dos Estados tenha sido ludibriado ou coagido a aceitar determinada regra, sem reservas, assinando o tratado.

Ao contrário, tudo leva a crer que as citadas regras tenham sido acordadas após amplo processo de negociação entre os países, com debates e reflexões envolvendo agentes altamente gabaritados e especializados nessa função. Naturalmente, como nos casos de contratos assinados entre pessoas físicas ou jurídicas, os termos das avenças firmadas obrigam os signatários (*pacta sunt servanda*), não se podendo admitir, como têm feito diversos doutrinadores, que regras constantes de tratados em vigor deixem de ser aplicadas, simplesmente em virtude de não lhes parecerem as mais adequadas ou por trazerem algum inconveniente aos planejamentos tributários realizados por empresas situadas no exterior.

Em suma, se o tratado permanece em vigor (não tendo sido objeto de denúncia por qualquer dos países signatários) as regras ali estabelecidas são normas de direito internacional público, que possuem força normativa e obrigam os países signatários e seus contribuintes, devendo ser aplicadas. Frise-se: como o tratado foi objeto de negociação entre os países envolvidos e se encontra em vigor, não se pode permitir que determinada empresa brasileira ou estrangeira pretenda não se submeter à força normativa do tratado, sob o fundamento de que as regras devem ser interpretadas da maneira que mais lhe interessa.

Pois bem. Já foi dito que os tratados funcionam como balizas que repartem competências entre os estados envolvidos. Contudo, a análise isolada do teor do tratado firmado (e de suas cláusulas) não é suficiente (*per si*) para se estabelecer a quem cabe a competência tributária (“Estado A” ou “Estado B”) em determinada situação que envolve um negócio jurídico transnacional. Realmente, a correta qualificação do rendimento envolvido na operação transnacional e sua subsunção às disposições do Tratado são imprescindíveis para a definição de quem poderá tributar e em que medida tal tributação ocorrerá.

Percebe-se, então, que o processo de qualificação do rendimento é de extrema importância, pois, a depender do resultado da qualificação (por exemplo, lucros da empresa – tributação na *residência* do prestador de serviços – ou *royalties* – tributação no local que gerou a riqueza – *fonte*), a repartição da competência tributária poderá sofrer alterações.

---

o Direito dos Tratados” (TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. Tributação e economia digital. Análise do tratamento tributário dos rendimentos da computação em nuvem. *Série Doutrina Tributária* vol. XXX. São Paulo: IBDT, 2020, p. 321).



### 2.3. “Princípio da prevalência dos regimes especiais” ou “o caráter residual da noção de lucro das empresas”

Firmadas as premissas iniciais do presente estudo, é chegado o tempo, então, de se firmar a última premissa dessa parte introdutória, a qual se mostra fundamental para a correta qualificação dos rendimentos nos dispositivos dos tratados. Trata-se do estudo do “princípio de prevalência dos regimes especiais” ou do “caráter residual da noção de lucro das empresas”.

Conforme observa o professor Heleno Tórres, todas as remunerações decorrentes da atividade da empresa, que não se enquadram em categorias específicas de rendimentos previstos na Convenção, como, por exemplo, rendimentos imobiliários, *royalties*, dividendos, juros, ganhos de capital etc., qualificam-se como “lucro das empresas”<sup>11</sup>. Evidente, portanto, o caráter residual desse tipo de rendimento.

Esse princípio, inclusive, consta da convenção modelo da OCDE, que em seu art. 7º, 4 (o qual trata justamente da categoria “lucros das empresas”), dispõe que: “Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente em outros artigos da presente Convenção, as disposições daqueles artigos não serão afetadas pelas disposições deste artigo 7º”<sup>12</sup>.

Dito de outro modo, não se deve tratar as remessas ao exterior como lucro até que se exclua o enquadramento em qualquer outra categoria ou rendimento específico, a exemplo de *royalties*, juros e dividendos, para os quais há dispositivos próprios. Analisando casos em que se discute a correta qualificação de rendimentos em Tratados para evitar a dupla tributação da renda, o STJ tem chancelado a ideia de que o enquadramento de determinado rendimento na categoria “lucros das empresas” deve se dar de forma residual (a título de exemplo, cita-se o julgamento do REsp n. 1.743.319, Rel. Min. Mauro Campbell):

“[...]”

No entanto, em casos que tais, conforme já definido no precedente REsp n. 1.759.081-SP (Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 15.12.2020) diante das possibilidades existentes na convenção, é preciso *verificar previamente se o caso é de ‘serviços profissionais independentes’ (art. 14, do modelo OCDE) previstos no tratado ou se, embutido no contrato de ‘prestação de serviços sem transferência de tecnologia’, está o pagamento de ‘royalties’ (art. 12, do modelo OCDE). Somente após vencidas essas duas etapas é que se poderia verificar o*

<sup>11</sup> TÓRRES, Heleno Taveira. A qualificação dos serviços não técnicos como lucros de empresas nas convenções para evitar a dupla tributação. In: ROCHA, Sergio André; TÓRRES, Heleno (coord.). *Direito tributário internacional. Homenagem ao Professor Alberto Xavier*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 256 e 267.

<sup>12</sup> OCDE. *Comentários e ressalvas à Convenção Modelo da OCDE*, 2017. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1). Acesso em: 30 ago. 2023, p. 36.

*enquadramento residual na condição de 'lucros das empresas' (art. 7, do modelo OCDE). Isto porque a convenção assinada baseada no modelo de tratado da OCDE contém disposições específicas para cada uma dessas hipóteses, como será visto abaixo.' (grifo nosso). [...]" (REsp n. 1.743.319, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 02.03.2021, DJe 15.03.2021)*

### **3. Da legalidade da equiparação de serviços técnicos e de assistência técnica a royalties e do processo de interpretação dos tratados**

Consoante apontado acima, grande parte dos Tratados firmados pelo Brasil equipara os pagamentos por serviços técnicos ou assistência técnica aos *royalties*, de forma a permitir que a tributação das remessas ao exterior se dê no Brasil, por meio de retenção de imposto de renda na fonte. Tal equiparação ocorre, em regra, por meio de um protocolo, que é uma parte do tratado que traz disposições gerais ou explicativas do seu conteúdo.

Dentro desse contexto, é importante consignar que tal equiparação não cria norma de hierarquia inferior, pois os protocolos acompanham os tratados, deles fazendo parte e sendo subscritos pelos Estados Contratantes. Realmente, o texto do protocolo não possui valor inferior ao texto dos artigos do tratado, eis que os protocolos fazem parte dos tratados, possuindo o mesmo valor jurídico e tendo, em regra, como objetivo, esclarecer e precisar certas disposições da convenção.

Também não se pode concordar com a tese segundo a qual a extensão realizada pelos protocolos alcançaria somente serviços técnicos ou de assistência técnica acessórios ou relacionados a um contrato de transferência de tecnologia. Para os defensores dessa tese, os rendimentos oriundos da prestação desses serviços, sem transferência de tecnologia, deveriam ser qualificados como lucros das empresas (art. 7º da maior parte dos tratados firmados pelo Brasil), somente sendo válida a equiparação e o enquadramento na categoria de *royalties* (art. 12 da maior parte dos tratados firmados pelo Brasil), nos casos desses serviços terem sido prestados em caráter complementar ou acessório a um contrato de transferência de tecnologia ou *know-how*<sup>13-14</sup>.

Ora, tendo sido realizada a equiparação entre serviços técnicos e/ou assistência técnica e *royalties* por meio de protocolo, sem qualquer ressalva, não se pode desconsiderar que essa equiparação foi fruto de deliberação entre os países envolvidos, que acordaram que o regime jurídico destinado aos *royalties* deve ser estendido à remuneração paga pela prestação desses serviços, sem qualquer restrição, ou seja, com ou sem transferência de tecnologia. Trata-se, como já dito, de regra que vincula os estados signatários dos tratados e seus contribuintes, pois possui força normativa.

<sup>13</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. 2015, p. 665-670.

<sup>14</sup> Nessa mesma linha, é o entendimento do professor Sergio André Rocha (*Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 284/285).

De fato, conforme já frisado, o conceito de *royalties* e a sua equiparação a serviços técnicos e de assistência técnica, sem qualquer restrição, foi objeto de negociação específica entre os estados contratantes que bilateralmente convencionaram modelo específico de *royalties* (com a citada equiparação), afastando-se expressamente da ideia contida no Modelo da OCDE.

Trata-se de política fiscal legítima, que, conforme já mencionado acima, consta na maior parte dos tratados brasileiros. Com efeito, os tratados assinados pelo Brasil para evitar a bitributação, em regra, incluem no conceito de *royalties* (no próprio artigo que trata desses rendimentos ou por meio de protocolo) os pagamentos por serviços técnicos e de assistência técnica. Nesse contexto, deve ser lembrado que apenas os tratados celebrados com a Áustria, Finlândia, França, Japão e Suécia não possuem dispositivo que trata os pagamentos por serviços técnicos ou de assistência técnica como *royalties*.

Conforme salienta Antônio Augusto Souza Dias Junior, criar um critério de vinculação desses serviços a um contrato de transferência de tecnologia (previsão inexistente nos tratados), além de restringir o alcance de cláusulas dos respectivos tratados, significa desconsiderar legítima política fiscal brasileira e negar ao Brasil o direito de celebrar tratados que contrariem o padrão desenhado pela OCDE<sup>15-16</sup>.

Ademais, a desconsideração do acordado entre os países signatários do Tratado, por intermédio de restrições indevidas por meio de interpretação do conceito de *royalties*, ignora que a celebração de um tratado contra bitributação é custosa, demorada e envolve negociações acirradas, com concessões recíprocas<sup>17</sup>.

Ainda quanto à equiparação de serviços técnicos e de assistência técnica ao conceito de *royalties*, é preciso destacar que, na interpretação dos tratados para evitar a bitributação de renda, também deve ser aplicada Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, que, como já dito, é norma integrante do ordenamento jurídico nacional, com plena aplicabilidade e força normativa.

De fato, a referida convenção possui dispositivos específicos que não podem ser desconsiderados. Inicialmente, é imperiosa a leitura do art. 31, 1, que prescreve que “1. Um tratado deve ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum

---

<sup>15</sup> DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. A política brasileira de tributação de serviços técnicos. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* vol. I. São Paulo: IBDT, 2019, p. 57.

<sup>16</sup> Nesse tópico, cabe trazer à baila a precisa observação do professor Sergio André Rocha, que adverte que a Convenção Modelo da ONU e sua política de atração maior de poderes tributários para o país fonte guiam a política de celebração de tratados brasileira, e não a política da OCDE de conferir maiores poderes tributários para o país de residência do beneficiário dos rendimentos (ROCHA, Sergio André. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 90).

<sup>17</sup> DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. A política brasileira de tributação de serviços técnicos. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* vol. I. São Paulo: IBDT, 2019, p. 58.

atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade”. No entanto, o mesmo art. 31, em seu item 4, traz regra igualmente importante, que faz valiosa ressalva à regra geral, determinando que “4. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes”<sup>18</sup>.

Pois bem. A conclusão que se extrai da leitura da Convenção é de clareza solar: os termos do tratado devem ser interpretados de acordo com o seu sentido comum, *exceto se as partes tiverem estabelecido sentido especial a determinados termos ou institutos, quando, então, esse sentido especial deverá prevalecer*. Esse é justamente o caso dos tratados firmados pelo Brasil, em que os signatários resolveram estabelecer um conceito próprio de *royalties*.

Dessa forma, não se pode desconsiderar o tratamento que a maior parte dos tratados firmados pelo Brasil conferiu aos *royalties*, serviços técnicos e de assistência técnica, sob o fundamento de que existiria uma contrariedade a um conceito “imutável” ou “metafísico” de *royalties*<sup>19</sup>, o qual exigiria que os serviços tivessem conexão com transferência de tecnologia. Não foi essa a intenção dos Estados signatários do Tratado, que estabeleceram um conceito especial para *royalties*, inclusive, equiparando-os a serviços técnicos e de assistência técnica, sem qualquer ressalva.

Nessa linha, o professor Ramon Tomazela Santos adverte que se os Estados contratantes deliberaram e concordaram em realizar a aludida equiparação desses rendimentos, não se afigura razoável desprezar a vontade inequívoca das partes, sob o argumento de que o conceito de *royalties* abrange apenas os serviços técnicos que envolvam a transferência de tecnologia ou *know-how*. O aludido professor observa que, mesmo se considerarmos que o conceito de *royalties* está intimamente ligado à ideia de transferência de tecnologia ou compartilhamento de conhecimento, o fato é que os Estados contratantes (no caso dos tratados assinados pelo Brasil), optaram por atribuir a esses rendimentos um sentido especial, independentemente da transferência, ou não, de tecnologia<sup>20</sup>.

Nesse contexto, é importante consignar que a matéria foi analisada recentemente pelo STJ, em julgados sob a relatoria do Ministro Mauro Campbell (REsp

<sup>18</sup> ONU, 1969.

<sup>19</sup> Prova de que não existe um conceito imutável de *royalties* pode ser extraída da própria mudança de posição da OCDE quanto ao aluguel de equipamentos industriais, comerciais e científicos. Até 1992, a OCDE entendia que esses rendimentos deveriam ser qualificados como *royalties*, tendo mudado de posição a partir de então. Consoante já mencionado, a esmagadora maioria dos tratados firmados pelo Brasil continuam incluindo na definição *royalties* os rendimentos decorrentes de aluguel de equipamentos industriais, comerciais e científicos (ROCHA, Sergio André. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 155-156).

<sup>20</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. A classificação da remuneração proveniente da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* vol. 121/2015, abril de 2015, p. 105-138.

n. 1.759.081, de 15 de dezembro de 2020, REsp n. 1.743.319, de 9 de março de 2021 e REsp n. 1.808.614, de 16 de março de 2021). Nesses julgamentos, o relator, citando os distintos conceitos e funções de *royalties* previstos no art. 7º, XII, da Lei n. 9.610/1998, no art. 22, *d*, da Lei n. 4.506/1964 e no art. 2º, § 1º, da Lei n. 10.168/2000, consignou expressamente *que a transferência ou não de tecnologia é desinfluyente para aferição da norma tributária aplicável, eis que é irrelevante para a conceituação de royalties*. Veja-se o seguinte trecho:

“[...] Outro ponto de relevo é que os tratados podem vir acompanhados de protocolos que estabelecem a ampliação do conceito de ‘royalties’ a qualquer espécie de pagamento recebido em razão da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos. *Desse modo, haver ou não transferência de tecnologia é desinfluyente para a aferição da norma tributária aplicável, já que irrelevante para a conceituação de ‘royalties’*. [...]” (REsp n. 1.759.081, Rel. Min. Mauro Campbell, de 15.12.2020)

#### 4. A política fiscal dos países em desenvolvimento e as preocupações da ONU e da OCDE quanto à matéria

Consoante já mencionado linhas acima, a política fiscal internacional brasileira é orientada no sentido de priorizar a tributação de determinados rendimentos no território nacional, por exemplo, por meio de um conceito mais amplo de *royalties*, da inclusão de serviços técnicos e de assistência técnica no conceito de *royalties*, em artigo próprio ou por intermédio de um protocolo que os equipara.

A posição de tributar serviços técnicos e/ou assistência técnica na fonte (no caso, no Brasil) não deve ser vista como algo absurdo ou que contraria o direito tributário internacional. Pelo contrário, essa política fiscal representa uma prática comum e legítima de países tradicionalmente importadores de capital e/ou tecnologia<sup>21</sup>, e que, uma vez inserida nos textos dos Protocolos, torna-se vinculante quando da aplicação das respectivas Convenções<sup>22</sup>.

Com efeito, após revisar relatórios preparados por autores de diversos países, o professor Pasquale Pistone concluiu que a concepção ou ideia de *royalties*

<sup>21</sup> Conforme salienta o professor Sergio André Rocha, a equiparação de alguns tipos de serviços a *royalties* em tratados para evitar a dupla tributação faz parte de uma tradição da política fiscal de países em desenvolvimento que buscam assegurar maiores competências tributárias para os países fonte dos rendimentos (ROCHA, Sergio André. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 65). Na mesma linha, Tatiana Falcão destaca que constitui prática comum de diversos países em desenvolvimento fazer expressa referência ao direito de taxar serviços técnicos dentro do contexto dos artigos de tratados referentes aos *royalties* (FALCÃO, Tatiana. The U.N. model's new fees for technical services provision. *Tax Notes International* vol. 91, n. 4, July 23, 2018. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3827548>. Acesso em: 10 abr. 2023, p. 368), na linha do que acontece no Brasil

<sup>22</sup> DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. A política brasileira de tributação de serviços técnicos. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* vol. I. São Paulo: IBDT, 2019, p. 53.

prevista na Convenção Modelo da OCDE (conceito restrito e tributação no país de residência) é mais exceção do que regra. Segundo o citado professor, a cláusula de *royalties* da Convenção Modelo da ONU (conceito mais amplo e tributação no país fonte) tem sido o maior ponto de referência para os tratados bilaterais<sup>23</sup>. Além disso, particularmente nos casos de países em desenvolvimento, serviços técnicos e de assistência técnica, frequentemente, são incluídos na cláusula de *royalties*, como “dispositivos específicos adicionais”<sup>24</sup>.

Nessa linha, é importante apontar que a própria OCDE reconhece a existência de uma política uniforme de países em desenvolvimento, especialmente importadores de tecnologia, quanto à tributação na fonte das remessas de serviços técnicos. A própria organização, com isso, entende como legítimo e possível o afastamento das prescrições do seu modelo, de acordo com as peculiaridades de cada país<sup>25</sup>.

De fato, rápida consulta aos comentários à Convenção Modelo da OCDE revela que diversos países importadores de tecnologia adotam modelo similar ao brasileiro, com tributação de *royalties* na fonte e tributação de serviços técnicos e assistência técnica como *royalties*. A título de exemplo, podem ser citados Argentina, Índia, China, Rússia, Tunísia, Marrocos, Gabão, Filipinas, Tailândia, Colômbia, Albânia, Malásia, Sérvia, Vietnam etc.<sup>26</sup>

É importante mencionar, outrossim, as preocupações quanto à matéria, no âmbito da ONU e da OCDE. Embora a discussão entre a opção por taxar no país fonte ou no país da residência não seja nova, a temática ganhou contornos mais complexos diante de uma economia em que a presença física se torna cada vez menos relevante e as transações ocorrem massivamente em ambiente virtuais<sup>27</sup>. Além das questões afetas às opções de política fiscal, nota-se claramente um des-

---

<sup>23</sup> PISTONE, Pasquale. General Report. In: LANG, Michel *et. al.* (coord.). *The impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012, p. 21.

<sup>24</sup> PISTONE, Pasquale. General Report. In: LANG, Michel *et. al.* (coord.). *The impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012, p. 21.

<sup>25</sup> Nesse ponto, vale repisar a observação de Sergio André Rocha, que adverte que a Convenção Modelo da ONU e sua política de atração maior de poderes tributários para o país fonte guiam a política fiscal brasileira, e não a política da OCDE de conferir maiores poderes tributários para o país de residência do beneficiário dos rendimentos (ROCHA, Sergio André. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 90).

<sup>26</sup> OCDE. *Comentários e ressalvas à Convenção Modelo da OCDE*, 2017. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1). Acesso em: 30 ago. 2023, p. 639/641.

<sup>27</sup> RIBEIRO, Fernando Munhoz. Tributação na fonte e cooperação entre administrações tributárias e entidades privadas na economia digital. In: BARRETO, Paulo Ayres (coord.). *Estudos tributários sobre a economia digital*. São Paulo: Noeses, 2021, p. 343.

compasso entre um sistema, que foi desenhado com base em presença física, tentando tributar operações ocorridas no meio virtual<sup>28</sup>. Essas situações têm preocupado e impulsionado a ONU e a OCDE na busca de novos desenhos tributários.

Em 2017, por exemplo, foi inserido um dispositivo específico sobre serviços técnicos na Convenção Modelo da ONU. O novo dispositivo, não por acaso numerado de “12A” (ou seja, ligado ao art. 12 – *royalties*) adota a técnica de ampliar a competência tributária do país fonte, não fazendo qualquer exigência de que os serviços técnicos tenham relação com transferência de tecnologia ou *know-how*. Em 2021, ocorreu nova mudança. Foi incluído o dispositivo “12B”. Tal dispositivo trata dos serviços digitais automatizados, autorizando a taxação na fonte ou no país que efetua o pagamento dessas transações<sup>29</sup>.

No âmbito da OCDE, as mudanças têm sido construídas a partir dos relatórios e recomendações do projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). A iniciativa tem buscado estruturar e implementar dois novos pilares para a tributação internacional. Para o que importa ao presente ensaio, é interessante destacar o Pilar “1” do aludido projeto<sup>30</sup>.

O Pilar 1 traz novas regras de alocação de lucros, cujo objetivo é atribuir aos países que são mercados finais uma maior parcela dos direitos de tributar a renda global dos negócios (taxação na fonte). Sua implementação depende da adesão e aprovação de um acordo multilateral, com as respectivas mudanças nas legislações internas dos aderentes à convenção<sup>31</sup>. A estimativa da OCDE é que aludido pacto entre em vigor (em pelo menos 138 países, dentre eles o Brasil) em 2025<sup>32</sup>. Mesmo com a entrada em vigor da citada convenção, provavelmente, serão necessárias modificações nas legislações domésticas.

Em suma: a política fiscal internacional brasileira, além de legítima, é comum entre vários países em desenvolvimento. Ademais, as iniciativas da ONU e da OCDE, no sentido de buscar um novo desenho de impostos para operações transnacionais, acabam convergindo para o padrão já adotado pelo país.

---

<sup>28</sup> VALENTE, Piergiorgio. Digital revolution. Tax revolution? *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2018, p. 3.

<sup>29</sup> ONU. *United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries 2021, 2022*. Disponível no seguinte sítio eletrônico: <https://doi.org/10.18356/9789210001007>. Acesso em: 30 ago. 2023.

<sup>30</sup> O pilar “2” objetiva implementar um imposto mínimo global sobre grandes corporações (OCDE. *BEPS*. 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/>. Acesso em: 31 ago. 2023).

<sup>31</sup> GOMES, Marcus Lívio; LIMA; Lucas Henrici Marques de. O contexto de incerteza quanto ao tratamento tributário da renda oriunda dos serviços técnicos no ambiente da economia digital. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET* vol. 17, n. 1. Brasília, jan.-jun. 2022. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/13560>. Acesso em: 30 ago. 2023, p. 190-193.

<sup>32</sup> OCDE. *BEPS*. 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/>. Acesso em: 31 ago. 2023.

## 5. A tributação dos serviços técnicos e de assistência técnica<sup>33</sup> na fonte – evolução da interpretação administrativa e sua repercussão no âmbito judicial

A retenção de imposto de renda na fonte, em virtude de remessas ao exterior para pagamento de serviços técnicos e de assistência técnica, é um exemplo de tema que passou por uma revisão interpretativa no âmbito administrativo, que foi fruto de um amadurecimento das reflexões e do entendimento das autoridades administrativas brasileiras. Essa revisão de entendimento culminou com a mudança da qualificação dos rendimentos oriundos da prestação de serviços e sua correta subsunção aos dispositivos dos tratados firmados pelo Brasil para evitar a bitributação da renda.

Com efeito, em um primeiro momento, a RFB, por meio do Ato Declaratório Normativo Cosit n. 1, de 5 de janeiro de 2000, equivocadamente manifestou o entendimento de que os rendimentos devidos a título de remuneração pela prestação de serviços técnicos e assistência técnica remetidos ao exterior deveriam ser enquadrados como *rendimentos não expressamente mencionados* (categoria que consta em geral dos arts. 21 ou 22 dos tratados firmados pelo Brasil), razão pela qual seria possível sua tributação no Brasil, por meio de imposto de renda retido na fonte<sup>34</sup>.

Esse entendimento se alicerçava em uma interpretação equivocada das categorias “lucros das empresas” (em geral prevista no art. 7º dos tratados firmados pelo Brasil) e “rendimentos não expressamente mencionados” (que consta em geral dos arts. 21 ou 22 dos tratados firmados pelo Brasil). Além disso, essa linha interpretativa desconsiderava algo essencial para a correta subsunção de rendimentos nas categorias previstas em tratados para evitar a bitributação da renda, que é o “princípio de prevalência dos regimes especiais” ou do “caráter residual da noção de lucro das empresas”, já bastante explorado linhas acima.

Naturalmente, a discussão acabou chegando ao STJ, tendo sido objeto de julgamento no REsp n. 1.161.467. Nessa oportunidade, o Superior Tribunal de Justiça analisou se as remunerações decorrentes de serviços técnicos ou assistência técnica deveriam ser enquadradas como “rendimentos não expressamente mencionados” ou como “lucros das empresas”. Frise-se: a discussão se deu exclusivamente sob o enfoque do enquadramento dos rendimentos lá discutidos como “lucros das empresas” ou “rendimentos não expressamente mencionados”.

<sup>33</sup> Sem extrapolar o conteúdo semântico das expressões “serviços técnicos” e “serviços de assistência técnica” previstos nos tratados assinados pelo Brasil, a Receita Federal, por meio da IN n. 1.455/2014, explicitou o significado das aludidas expressões. Em ambos os casos, a disciplina legal fez referência expressa à exigência de conhecimentos técnicos especializados para a caracterização desses tipos de serviços, conforme regra plasmada pelo art. 17, § 1º, II, *a* e *b*, da IN RFB n. 1.455/2014 (RFB, 2014-a).

<sup>34</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Ato Declaratório Normativo Cosit n. 01*, de 5 de janeiro de 2000. Disponível para acesso no seguinte sítio eletrônico: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut-2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=5754&visao=original>. Acesso em: 10 abr. 2023.



O Tribunal acabou afastando a aplicação do Ato Declaratório Normativo Cosit n. 1, entendendo que, no caso, as citadas remunerações não deveriam ser enquadradas como “rendimentos não expressamente mencionados”, mas sim como “lucros das empresas”, razão pela qual não seria possível, no caso julgado, a tributação desses rendimentos no Brasil.

Contudo, posteriormente, o Ato Declaratório Normativo Cosit n. 01 foi revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 5, de 16 de junho de 2014. Esse último ato normativo, de forma acertada, consignou expressamente que os rendimentos decorrentes da prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, devem ser qualificados como: (I) art. 12 – “royalties”, no caso de estarem inseridos no artigo que trata de *royalties* ou no caso de existir equiparação desses serviços aos *royalties* por meio do protocolo do acordo internacional firmado pelo Brasil; (II) art. 14 – “profissões independentes ou serviços independentes”, no caso de prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica com qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas; (III) “lucros das empresas”, nos demais casos, ressalvadas as hipóteses previstas nos itens I e II<sup>35</sup>.

Não se deve olvidar, outrossim, que o STJ, quando do julgamento do REsp n. 1.161.467, analisou a questão *exclusivamente sob a ótica da validade do Ato Declaratório Normativo Cosit n. 01/2000, limitando-se, portanto, a decidir entre o enquadramento dos rendimentos pagos por serviços prestados a não residentes entre os arts. 7º (lucro das empresas) ou 21 (outros rendimentos) dos tratados Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá. Não houve, naquela oportunidade, qualquer discussão envolvendo eventual equiparação entre serviços técnicos e royalties realizada por meio de protocolo, ou mesmo quanto ao próprio conceito de royalties (em geral previsto no art. 12 dos tratados assinados pelo Brasil).*

Percebe-se, portanto, que o Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 5, de 16 de junho de 2014 não contrariou o entendimento firmado pelo STJ no REsp n. 1.161.467. Com efeito, *o citado Ato Declaratório afastou o enquadramento de rendimentos remetidos ao exterior para pagamento de serviços do art. 21 (rendimentos não expressamente mencionados), determinando o enquadramento desses pagamentos no art. 12 (royalties), nos casos em que existe previsão expressa desses serviços como royalties no tratado ou nos casos de sua equiparação por meio de protocolo*<sup>36</sup>. Tal matéria não foi objeto do julgamento pelo STJ no REsp n. 1.161.467.

<sup>35</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 5*, de 16 de junho de 2014. Disponível para acesso no seguinte sítio eletrônico: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=53416>. Acesso em: 10 abr. 2023.

<sup>36</sup> GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva. A qualificação dos rendimentos da computação em nuvem: o entendimento da OCDE e o posicionamento brasileiro. In: BOSSA, Gisele Barra; PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da nuvem. Conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 211.

Prova disso é que, em recentes julgados (REsp n. 1.759.081, REsp n. 1.808.614 e REsp n. 1.743.319), o STJ reconheceu a validade do Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 5/2014, fazendo menção expressa ao fato de que o citado ato normativo não colide com aquilo que foi decidido no REsp n. 1.161.467. Em todos esses casos, o Ministro Relator consignou expressamente que o precedente firmado no REsp n. 1.161.467 não conduz a um automático enquadramento dos rendimentos decorrentes da prestação de serviços técnicos na condição de “lucro das empresas”.

Argutamente, o Relator (Ministro Mauro Campbell) destacou que, como bem delineado pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 5/2014, a correta qualificação dessa espécie de rendimentos aos itens dos respectivos tratados *depende sempre do exame prévio de sua submissão à condição de “royalties” ou “serviços profissionais independentes”*, fato que demanda a análise fática dos contratos envolvidos e termos dos respectivos tratados, *destacando, outrossim, que as convenções para evitar a dupla tributação de renda não devem ser interpretadas de maneira a conduzir a uma situação de dupla não tributação*<sup>37</sup>.

## **6. Ainda quanto à função dos tratados: a vedação à prática do hibridismo ou a dupla não tributação**

Já foi dito que uma das principais funções dos tratados contra a bitributação de renda é repartir a competência tributária entre os países signatários. Além dessa função relevantíssima, parece fundamental sublinhar também que essa espécie de tratado *se destina a evitar a dupla tributação de um mesmo rendimento em dois países*. Dito de outra forma: os países que assinam um tratado desse tipo buscam *evitar que o mesmo rendimento seja tributado no mesmo patamar nos dois países signatários*.

Para tanto, os tratados estipulam mecanismos de isenção, abatimento, imputação ou compensação das rendas já tributadas em um dos países, de forma que o contribuinte possa deduzir aquilo que já foi tributado do que ele, eventualmente, ainda tenha que pagar no outro país. Dessa forma, a tributação na fonte, pelo Brasil, de remessas de rendimentos para pagamento de prestação de serviços poderá ser deduzida no país sede da empresa estrangeira do montante do imposto ali devido pelo empreendimento, nos termos dos métodos para eliminar a dupla tributação (em geral tais dispositivos estão previstos nos arts. 22 ou 23 das Convenções firmadas pelo Brasil).

Assim, não há qualquer prejuízo para a empresa estrangeira que sofre a retenção de imposto de renda na fonte no Brasil, quando os valores são remetidos ao exterior para pagamento dos serviços técnicos ou de assistência técnica. Com efeito, na eventualidade de ainda ser devido algum imposto no seu domicílio, a

<sup>37</sup> REsp n. 1.743.319, Rel. Min. Mauro Campbell, j. 15.03.2021; REsp n. 1.759.081, Rel. Min. Mauro Campbell, j. 18.12.2020; REsp n. 1.808.614, Rel. Min. Mauro Campbell, j. 22.02.2019.

empresa estrangeira poderá se valer dos mecanismos previstos nos tratados para compensar ou abater o que já foi objeto de pagamento ou retenção no Brasil.

Não há, portanto, que se falar em bitributação, pois as incidências das exações são devidamente compensadas pelos métodos adotados nas Convenções. Em suma, as técnicas que evitam a bitributação internacional servem de guia às autoridades fiscais do Brasil e dos demais países contratantes, para que não sejam os fatos geradores interpretados de forma unilateral gerando casos de dupla tributação.

Por outro lado, não se pode admitir, contudo, que os tratados sejam utilizados como instrumentos para se obter *uma dupla não tributação*. De fato, não se pode olvidar que outra valorosa função dos tratados para evitar a dupla tributação é a de prevenir a evasão fiscal, razão pela qual não se pode permitir que essa espécie de tratado seja utilizada justamente para agasalhar planejamentos tributários abusivos ou ilícitos que permitam uma dupla não tributação.

Trata-se da figura conhecida na doutrina como hibridismo fiscal. Tal situação ocorre quando a empresa contribuinte busca classificar os rendimentos de forma diferente no país fonte e no país residência, utilizando o tratado de forma abusiva com o fim de se furta à tributação, reduzir indevidamente a carga tributária entre os países, diferindo o pagamento do tributo por longo prazo, deduzindo duplamente o valor que somente foi pago uma vez ou obtendo isenções simultâneas em ambos os países.

É o caso, por exemplo, de uma empresa estrangeira (contribuinte), que, no Brasil, busca qualificar a remuneração decorrente da prestação de serviços em rubrica na qual não seria tributada na fonte (por exemplo, qualificando os rendimentos como “lucro das empresas”), ao tempo em que, no seu país de domicílio, pretende qualificar os mesmos valores em categoria que teria legitimado a tributação na fonte, no Brasil (por exemplo, qualificando-os como *royalties*). Tal prática, caso não rechaçada, levaria a uma situação de não tributação desses rendimentos (dupla não tributação).

Realmente, conforme bem observado por Luana Debatin Tomasi, tão ou mais nefasto para a economia dos países que a dupla tributação é o fenômeno da dupla não tributação, situação em que o contribuinte se vale de brechas e desconexões entre as legislações internas e constantes de tratados para escapar integralmente da devida taxação, por meio de planejamentos tributários agressivos<sup>38</sup>.

Tais situações evidentemente violam a finalidade dos tratados de tributação internacional, prejudicam a concorrência, a eficiência econômica, a transparên-

---

<sup>38</sup> TOMASI, Luana Debatin. A redefinição de estabelecimento permanente para a adequada tributação da renda decorrente das operações de computação em nuvem. In: FEIGELSON, Bruno; LEITE, Luiza; SCHWARTZ, Rodrigo (coord.). *Tax 4.0: tributação na realidade exponencial*. São Paulo: Thomson Reuters, 2021, p. 541.

cia e a justiça fiscal, provocando evidente erosão nas bases tributárias. Por esses e outros motivos, tal prática tem sido motivo de preocupação por parte da OCDE, que, por rechaçá-la, a incluiu entre a ação 2 do projeto BEPS, com o objetivo de eliminar ou neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos. Veja-se o seguinte trecho do relatório<sup>39</sup>:

“Ação 2

Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos

Desenvolver disposições modelo para acordos para evitar a dupla tributação e recomendações relativas à elaboração de normas nacionais para neutralizar os efeitos (dupla não tributação, dupla dedução, diferimento dos impostos em longo prazo, etc.) dos instrumentos e entidades híbridos. [...]”

O STJ tem se mostrado atento às peculiaridades que envolvem a aplicação dos tratados para evitar bitributação de renda, destacando expressamente que essa espécie de tratado não deve servir para instrumentalizar situações *de dupla não tributação ou hibridismo*, eis que os tratados buscam, além de evitar a dupla tributação, prevenir a evasão fiscal, de forma que a empresa contribuinte não pode fazer uso do Tratado para se furtrar à tributação nos dois países simultaneamente.

“[...] 9. Essas disposições são salutares, pois o objetivo do Tratado, além de evitar a dupla tributação, é prevenir a evasão fiscal (ver sua ementa), de modo que se o valor remetido não for objeto de tributação no exterior, há que ser tributado no Brasil, pois do Tratado não pode decorrer uma dupla não tributação (Princípio da Tributação Singular). Dito de outra forma, a empresa contribuinte não pode fazer uso do Tratado para se furtrar à tributação nos dois países simultaneamente ou com o fim específico de fugir da tributação no Estado da fonte para buscar ser tributada exclusivamente no Estado da residência com uma alíquota inferior. O ordenamento jurídico não protege essa finalidade, posto que abusiva. Havendo dúvidas a respeito da prática de hibridismo, há que se prestigiar o Princípio da Tributação Singular. [...]” (REsp n. 1.759.081/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 15.12.2020, *DJe* 18.12.2020)

## 7. Conclusões

Ao final do presente trabalho, é possível apresentar as seguintes conclusões:

- a) As principais controvérsias que envolvem a aplicação de tratados para evitar a bitributação de renda dependem da prévia análise de algumas questões, em especial: (a) a política fiscal internacional adotada pelo Brasil e as funções dos tratados para evitar a dupla tributação; (b) a força normativa das regras que derivam dos tratados internacionais; e

<sup>39</sup> OCDE. BEPS. 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/>. Acesso em: 31 ago. 2023, p. 18.

- (c) a “prevalência de regimes especiais” ou o “caráter residual da qualificação dos rendimentos como lucros das empresas”;
- b) A política fiscal internacional brasileira, assim como a de outros países em desenvolvimento, tem se caracterizado por reter poderes tributários sobre os rendimentos gerados em seu território, de modo a aumentar suas receitas tributárias e evitar evasão fiscal. Exemplo disso é a presença, nos tratados firmados pelo Brasil, de um conceito mais amplo de *royalties*, da possibilidade de sua tributação no país fonte e da sua constante equiparação a serviços técnicos e de assistência técnica (sem qualquer restrição) em protocolos anexos aos tratados. Não se pode desconsiderar que tais dispositivos foram fruto de negociação e de acordo entre os países envolvidos, gerando, portanto, regras com força normativa, que vinculam os estados signatários dos tratados, suas empresas e cidadãos, conforme normas de direito internacional público;
- c) Após equívocos interpretativos iniciais, as autoridades administrativas fiscais brasileiras firmaram entendimento correto de que os rendimentos decorrentes da prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, devem ser qualificados como: (I) “royalties”, no caso de estarem inseridos no artigo que trata de *royalties* ou no caso de existir equiparação desses serviços aos *royalties* por meio do protocolo do acordo internacional firmado pelo Brasil; (II) “profissões independentes ou serviços independentes”, no caso de prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica com qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas; (III) “lucros das empresas”, nos demais casos, ressalvadas as hipóteses previstas nos itens I e II. Tal entendimento compatibiliza-se com os princípios que devem orientar a interpretação desses tratados, especialmente o princípio da prevalência dos regimes especiais ou do caráter residual do lucro das empresas;
- d) O Superior Tribunal de Justiça tem chancelado as opções da política fiscal internacional brasileira, reconhecendo a legitimidade da tributação da renda na fonte, quando da remessa de valores ao exterior para pagamento de serviços técnicos ou de assistência técnica. Além de reconhecer a validade das regras dos tratados (e eventuais equiparações entre *royalties* e serviços técnicos e de assistência técnica), o STJ tem destacado que os tratados para evitar a bitributação não devem servir como instrumentos para se atingir situações de dupla não tributação ou hibridismo, rechaçando expressamente o uso abusivo dos tratados por parte de empresas ou cidadãos. O hibridismo também tem sido fonte de preocupação da OCDE, que tem dispositivo específico no projeto BEPS (ação 2), que objetiva neutralizar os efeitos dessa prática.

## 8. Referências

- BRASIL. *Convenção de Viena sobre Tratados*. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm). Acesso em: 24 ago. 2023.
- DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. A política brasileira de tributação de serviços técnicos. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* vol. I. São Paulo: IBDT, 2019.
- FALCÃO, Tatiana. The U.N. model's new fees for technical services provision. *Tax Notes International* vol. 91, n. 4, July 23, 2018. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3827548>. Acesso em: 10 abr. 2023.
- FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo; MONTEIRO, Alexandre (coord.). *Tributação da economia digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva. A qualificação dos rendimentos da computação em nuvem: o entendimento da OCDE e o posicionamento brasileiro. In: BOSSA, Gisele Barra; PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da nuvem. Conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.
- GOMES, Marcus Lívio; LIMA; Lucas Henrici Marques de. O contexto de incerteza quanto ao tratamento tributário da renda oriunda dos serviços técnicos no ambiente da economia digital. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET* vol. 17, n. 1. Brasília, jan.-jun. 2022. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/13560>. Acesso em: 30 ago. 2023.
- LARA, Daniela Silveira; ROLIM, João Dácio. A tributação de IRRF na importação de *cloud computing* no Brasil e as soluções analisadas na ação 1 do BEPS. In: FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo; MONTEIRO, Alexandre (coord.). *Tributação da economia digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- OCDE. *Comentários e ressalvas à Convenção Modelo da OCDE*, 2017. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1). Acesso em: 30 ago. 2023.
- OCDE. *BEPS*. 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/>. Acesso em: 31 ago. 2023.
- ONU. *United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries 2021*, 2022. Disponível no seguinte sítio eletrônico: <https://doi.org/10.18356/9789210001007>. Acesso em: 30 ago. 2023.
- PISTONE, Pasquale. General Report. In: LANG, Michel *et. al.* (coord.). *The impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012.

- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Ato Declaratório Normativo Cosit n. 01*, de 5 de janeiro de 2000. Disponível para acesso no seguinte sítio eletrônico: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=5754&visao=original>. Acesso em: 10 abr. 2023.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Instrução Normativa RFB n. 1.455*, de 6 de março de 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50414>. Acesso em: 10 abr. 2023.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 5*, de 16 de junho de 2014. Disponível para acesso no seguinte sítio eletrônico: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=53416>. Acesso em: 10 abr. 2023.
- RIBEIRO, Fernando Munhoz. Tributação na fonte e cooperação entre administrações tributárias e entidades privadas na economia digital. In: BARRETO, Paulo Ayres (coord.). *Estudos tributários sobre a economia digital*. São Paulo: Noeses, 2021.
- ROCHA, Sergio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- ROCHA, Sergio André. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- SANTOS, Ramon Tomazela. A classificação da remuneração proveniente da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* vol. 121/2015, abril de 2015.
- TAMANAH, Rodolfo Tsunetaka. Tributação e economia digital. Análise do tratamento tributário dos rendimentos da computação em nuvem. *Série Doutrina Tributária* vol. XXX. São Paulo: IBDT, 2020.
- TAX JOURNAL. EU tax rules not fit for digital economy. Disponível em: <https://www.taxjournal.com/articles/eu-tax-rules-not-fit-digital-economy-10052017>. Acesso em: 10 abr. 2022.
- TOMASI, Luana Debatin. A redefinição de estabelecimento permanente para a adequada tributação da renda decorrente das operações de computação em nuvem. In: FEIGELSON, Bruno; LEITE, Luiza; SCHWARTZ, Rodrigo (coord.). *Tax 4.0: tributação na realidade exponencial*. São Paulo: Thomson Reuters, 2021.
- TÔRRES, Heleno Taveira. A qualificação dos serviços não técnicos como lucros de empresas nas convenções para evitar a dupla tributação. In: ROCHA, Sergio André; TÔRRES, Heleno (coord.). *Direito tributário internacional. Homenagem ao Professor Alberto Xavier*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- VALENTE, Piergiorgio. Digital revolution. Tax revolution? *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2018.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. 2015.