

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO**

**O ARTIGO 7º DOS TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA  
TRIBUTAÇÃO E A SUA APLICAÇÃO NAS REMESSAS AO EXTERIOR PARA  
PAGAMENTO DE SERVIÇO TÉCNICO E ASSISTÊNCIA TÉCNICA, SEM  
TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA**

**BEATRIZ LIMA DA SILVA TAVARES**

Rio de Janeiro  
2020 / 2º semestre

**BEATRIZ LIMA DA SILVA TAVARES**

**O ARTIGO 7º DOS TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA  
TRIBUTAÇÃO E A SUA APLICAÇÃO NAS REMESSAS AO EXTERIOR PARA  
PAGAMENTO DE SERVIÇO TÉCNICO E ASSISTÊNCIA TÉCNICA, SEM  
TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

Rio de Janeiro  
2020 / 2º semestre

**BEATRIZ LIMA DA SILVA TAVARES**

**O ARTIGO 7º DOS TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA  
TRIBUTAÇÃO E A SUA APLICAÇÃO NAS REMESSAS AO EXTERIOR PARA  
PAGAMENTO DE SERVIÇO TÉCNICO E ASSISTÊNCIA TÉCNICA, SEM  
TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

Data da Aprovação: \_\_/\_\_/\_\_\_\_.

Banca Examinadora:

---

Orientador

---

Membro da Banca

---

Membro da Banca

Rio de Janeiro  
2020 / 2º semestre

## CIP - Catalogação na Publicação

LT231a Lima da Silva Tavares, Beatriz  
O artigo 7º dos Tratados Internacionais para Evitar a Dupla Tributação e a sua aplicação nas remessas ao exterior para pagamento de serviço técnico e assistência técnica, sem transferência de tecnologia / Beatriz Lima da Silva Tavares. -- Rio de Janeiro, 2020.  
65 f.

Orientador: Eduardo Maneira.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2020.

1. Tratados Internacionais; Dupla Tributação; Artigo 7º; Lucro; Tributação sobre a renda; Serviços Técnicos.. I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

*Dedico essa monografia à Renata Lima da Silva e ao Paulo Barroso Tavares, meus pais, que, através de todo suporte e amor, propiciaram a realização deste trabalho. Mais do que me dar à vida, me ensinaram a desbravar, aprender e evoluir.*

## RESUMO

A presente monografia tem como principal objetivo apresentar uma análise a respeito do artigo 7º dos Tratados Internacionais para Evitar a Dupla Tributação, nos quais o Brasil é signatário, e sua aplicação nas remessas ao exterior para pagamento de serviço técnico e assistência técnica, sem transferência de tecnologia, para não residentes. Para isso, será feita uma breve contextualização acerca da função dos tratados para evitar a dupla tributação e de suas previsões modificativas do direito interno brasileiro. Na sequência, serão analisados os conceitos indeterminados previstos no artigo 7º, ensejadores de interpretação própria pelo fisco brasileiro. Por fim, serão analisadas de forma mais específica as discussões administrativas e jurisprudenciais antigas e atuais sobre a interpretação do artigo 7º dos tratados brasileiros nas remessas ao exterior em contraprestação aos serviços técnicos e assistência técnica, sem transferência de tecnologia.

Palavras-chave: Tratados Internacionais; Dupla Tributação; Artigo 7º; Lucro; Tributação sobre a renda; Serviços Técnicos.

## **ABSTRACT**

This current work has the main purpose of providing an analysis about Article 7 of International Agreements to Avoid Double Taxation signed by Brazil and its application in remittances abroad for payment of technical service and technical assistance without technology transfer. In this regard, it will be presented first a brief contextualization about the purposes of the agreements to avoid double taxation and its modifying provisions in the Brazilian domestic law. In the following, the non-defined concepts of the Article 7 that generate specific interpretation of the brazilian tax authorities will be discussed. Finally, this study will analyze, more specifically, the case law discussions on the domestic interpretation of Section 7 of the brazilian agreements on remittances abroad for payment of technical service and technical assistance without technology transfer.

**Keywords:** International Treaties; Double taxation; Profit; Article 7; Taxation on income; Technical Services.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	8
<b>I - OS TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO</b> .	12
1.1.A posição dos tratados tributários internacionais no sistema jurídico brasileiro .....	15
1.2. A Convenção Modelo da OCDE .....	21
<b>II - O ARTIGO 7º DOS TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA</b> .....	25
2.1. Conceito de “estabelecimento permanente” .....	28
2.1.1 O chamado “estabelecimento permanente virtual” e o Projeto Bep .....	30
2.2. Lucro empresarial .....	34
<b>III - IRRF SOBRE O PAGAMENTO DE SERVIÇOS TÉCNICOS E ASSISTÊNCIA TÉCNICA SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA PARA NÃO RESIDENTES</b>	38
3.1. Enquadramento como “Rendimentos não expressamente mencionados” .....	43
3.2. A discussão envolvendo o conceito de “ <i>royalties</i> ” .....	48
3.3.A jurisprudência recente sobre o tema .....	52
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	58
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	60

## INTRODUÇÃO

A cada dia são criados novos blocos econômicos e acordos internacionais, visando o intercâmbio de bens, informações, serviços e investimentos. Com um mercado cada vez mais globalizado e majoritariamente dominado por multinacionais, a tributação incidente sobre as suas operações conquistou grande relevância no cenário econômico mundial. Afinal, quanto maior a carga tributária, menor será a competitividade e a capacidade de investimento da empresa, e, conseqüentemente, o seu lucro.

Nesse sentido, pode-se dizer que, diante do crescimento das transações internacionais, a globalização da tributação enseja, muitas vezes, a submissão de pessoas jurídicas ao poderio tributário de países distintos, situação que dá ensejo ao fenômeno da dupla tributação internacional incidente sobre a renda das empresas que realizam atividades em mais de um Estado. Onerando, assim, as transações internacionais.

Quando os problemas causados pela dupla tributação sobre a renda das empresas não puderam ser solucionados de maneira eficaz pelas leis domésticas, os países passaram a celebrar convenções tributárias internacionais prevendo regras a serem respeitadas no direito interno dos países signatários, abrindo mão da sua soberania tributária, de modo a evitar a dupla tributação das aludidas operações.

Sendo assim, a princípio, uma vez pactuado o tratado, os Estados contratantes assumem o compromisso de observar as regras previstas nos acordos internacionais em detrimento ao direito tributário interno de cada Estado soberano. Em outras palavras, os próprios Estados renunciam em parte a sua soberania fiscal em prol do incentivo às operações econômicas internacionais.

Os Tratados Internacionais para Evitar a Dupla Tributação tratam-se, portanto, de um instrumento de proteção aos contribuintes contra a dupla tributação da renda, de estímulo aos investimentos internacionais e de estreitamento das relações políticas e econômicas entre os países signatários, em razão da desoneração tributária. Desta forma, esses tratados têm um papel significativo no desenvolvimento das relações econômicas internacionais e no fluxo e

direcionamento dos investimentos, uma vez que atuam como uma garantia às empresas internacionais de uma menor tributação sobre a renda.

Nesse contexto, é notório que a grande maioria dos tratados internacionais bilaterais para evitar a dupla tributação internacional sobre a renda celebradas pelo Brasil seguem o texto da Convenção Modelo proposta pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”) contra a dupla tributação. Apesar de alguns Tratados firmados pelo Brasil introduzirem pequenas alterações, a grande maioria segue a literalmente o modelo proposto pela OCDE.

Objeto do presente estudo, o artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE contra a dupla tributação sobre renda e patrimônio estabelece que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só poderão ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante através de um estabelecimento permanente aí situado. Nesse caso, os lucros poderão ser tributados no outro Estado na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.<sup>1</sup>

Em outras palavras, os lucros obtidos no Brasil por uma empresa estrangeira que não possua um estabelecimento permanente no território nacional não poderão ser tributados no Brasil, mas apenas no Estado de residência da empresa. No entanto, quando os lucros compreendam elementos do rendimento tratados separadamente em outros artigos da Convenção, os respectivos rendimentos não serão afetados pela previsão do artigo 7º.

Com efeito, o aludido artigo tem a finalidade de regular a tributação da renda de empresas que exercem atividades econômicas em ambos os Estados contratantes, quando não detenham estabelecimentos permanentes em um dos países. No entanto, a interpretação tendenciosa do fisco brasileiro dos conceitos indeterminados e residuais dos artigos desses tratados acarreta diversas divergências jurídicas e doutrinárias no direito tributário brasileiro.

Em especial, o presente estudo apresenta a discussão envolvendo o enquadramento conceitual das remessas ao exterior decorrentes da prestação e serviços técnicos e assistência técnica, sem transferência de tecnologia, e a possibilidade de enquadrar esses rendimentos

---

<sup>1</sup> OCDE. **Convenção Modelo da OCDE**. 2000/2005.

como “lucros empresariais”, objeto do artigo 7º dos Tratados, que consagra o combate a dupla tributação do lucro empresarial. Assim, a problemática reside na resistência do fisco brasileiro dessa equiparação tendo em vista a sua histórica pretensão arrecadatória.

Após a Receita Federal do Brasil tentar enquadrar tais serviços nos arts 21 e 22 (“Rendimentos Não mencionados”) para justificar a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (“IRRF”) sobre tais remessas – e a consequente dupla tributação –, hoje o debate concentra-se no conceito de serviço técnico e assistência técnica para fins de equiparação a *royalties* e aplicação do art. 7º dos tratados brasileiros.

Após uma leva de decisões dos tribunais superiores favoráveis ao contribuinte, a discussão sobre a incidência de IRRF na remessa para pagamento de serviço técnico e assistência técnica, envolvendo país com o qual o Brasil possui Tratado, começou a dar sinais a favor da Fazenda Nacional após decisões do TRF da 3ª Região no sentido de que estariam sujeitas ao IRRF as remessas para pagamento de serviço técnico e assistência técnica quando há previsão no Protocolo do Tratado equiparando tais pagamentos a *royalties*.

Nesse sentido, para melhor compreensão do cenário jurídico brasileiro frente à interpretação do artigo 7º dos Tratados Internacionais para Evitar a Dupla Tributação e a possibilidade de extensão dos seus efeitos às remessas referentes à prestação de serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia, o trabalho foi dividido em três capítulos, nos quais amplamente discutidos os pontos acima explicitados.

No primeiro capítulo serão analisados os tratados internacionais para evitar a dupla tributação da renda e a sua relevância no cenário econômico mundial, a hierarquia dos tratados tributários internacionais na legislação brasileira de modo a compreender a força normativa dessas regras internacionais no direito doméstico e, por fim, a influência da Convenção Modelo proposta pela OCDE nos tratados celebrados pelo Brasil.

No segundo capítulo, será analisado a fundo o artigo 7º dessas convenções tributárias, a sua importância nas relações econômicas internacionais e os conceitos intrínsecos à norma. Nesse diapasão, será apresentada a discussão envolvendo os conceitos de “lucro empresarial” e “estabelecimento permanente” previstos no artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE. Por

fim, será apresentada a mitigação do conceito de “estabelecimento permanente” tendo em vista o crescimento do mercado digital.

Por fim, no terceiro capítulo, o trabalho adentrará especificamente na tributação das remessas decorrentes da prestação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia e seu enquadramento nos conceitos de “Rendimentos Não Mencionado”, “*Royalties*” e “lucro das empresas” para fins de aplicação do art. 7º das Convenções. Também será apresentada a evolução da conceituação desses rendimentos pelo fisco brasileiro e a consequente restrição à aplicabilidade do artigo 7º. Ao final, serão analisadas as manifestações das autoridades tributárias federais brasileiras e a jurisprudência dos Tribunais Superiores, tendo em vista a mudança de entendimento ao longo dos anos.

Por fim, serão apresentadas as decisões recentes do TRF da 3ª Região que representam uma mudança de entendimento dos tribunais brasileiros a favor da Fazenda Pública, além de breves comentários acerca das eventuais consequências para o Brasil decorrentes da desobediência aos Tratados Internacionais para Evitar a Dupla Tributação e a relação com o princípio da cooperação internacional, da segurança jurídica e do *pacta sunt servanda*.

## I - OS TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

O fenômeno da dupla tributação internacional é matéria de grande relevância para o direito tributário internacional. A complexidade dos seus desdobramentos, os entraves para efetivamente combatê-lo e o envolvimento de uma pluralidade de soberanias tributárias justificam a atenção dos doutrinadores e o interesse dos Estados.

Basicamente, a dupla tributação internacional consiste no fenômeno que ocorre quando duas soberanias tributárias submetem uma mesma pessoa jurídica ao pagamento de tributos em razão do mesmo fato gerador, gerando uma dupla tributação de seus rendimentos. Nesse sentido, a dupla tributação internacional decorre das relações entre mais de um Estado soberano, que conta com diferentes critérios para delimitar a sua competência tributária internacional.

Nas palavras de Sérgio André Rocha<sup>2</sup>:

Com a cada vez mais acentuada mundialização dos esforços econômicos, torna-se habitual a submissão das pessoas, físicas ou jurídicas, à potestade tributária de países distintos, fenômeno que não raro dá ensejo à denominada dupla tributação internacional.

De acordo com a doutrina majoritária, a identificação da dupla tributação é feita mediante a aplicação da regra das “quatro identidades”, de forma que somente se configuraria a ocorrência da dupla tributação na seguinte situação: quando duas ou mais soberanias tributárias, no exercício de seu poderio fiscal, tributam o mesmo sujeito passivo, sobre um mesmo fato gerador, mediante a imposição de tributos comparáveis e em relação a um mesmo período de tempo.<sup>3</sup>

Essa regra das quatro identidades encontra-se, inclusive, prevista na definição de dupla tributação dada pela Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento (“OCDE”) em seus comentários à Convenção Modelo para evitar a dupla tributação da renda e a evasão

---

<sup>2</sup> ROCHA, Sergio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2013. p. 54.

<sup>3</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 33. SCHOUEIRI, Luís Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação. In: **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 17, 2003, p. 26; MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação Internacional e Elementos de Conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 45. Ver também: ROCHA, Sergio André. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 25-26.

fiscal. De acordo com a OCDE, a dupla tributação internacional jurídica seria “a imposição de tributos comparáveis em dois (ou mais) Estados sobre o mesmo contribuinte em relação ao mesmo objeto e em períodos idênticos”<sup>4</sup>

Destaca-se que, o fenômeno da “pluralidade tributária” pode tanto ocorrer entre diferentes países - quando se depara com a dupla tributação internacional - como entre entes federativos, como por exemplo, entre Estados e Municípios de um mesmo país. Nesse último caso, fala-se em bitributação interna, segundo o qual um ente extrapola a competência tributária de outro. É importante ressaltar ainda a diferença entre esses fenômenos e o *bis in idem* no direito tributário.

O *bis in idem*, por sua vez, ocorre quando o mesmo ente federativo tributa mais de uma vez o contribuinte pelo mesmo fato gerador. Nesse caso, não há conflito de competência. Já no caso da bitributação ou da dupla tributação, há a cobrança de tributo sobre o mesmo fato gerador, por mais de um sujeito ativo, figurando conflito de competência - seja no âmbito interno ou internacional. Apesar de fenômenos semelhantes, os institutos não se confundem.

Nesse contexto, entre as medidas unilaterais para evitar a dupla tributação a serem adotadas pelos Estados está, por exemplo, a isenção concedida por determinado país sobre rendimentos auferidos no exterior de modo que o contribuinte só seja tributado fora do país; a possibilidade de se considerar o imposto pago no exterior como um crédito compensável com o imposto doméstico ou de se utilizar o mesmo como uma despesa dedutível para fins de cálculo do imposto de renda e, por fim, a possibilidade de se compensar o imposto pago no exterior nos casos de transparência fiscal internacional.<sup>5</sup>

Na ineficácia do direito interno para combate à bitributação internacional, os Estados passaram a se valer de medidas bilaterais. Assim, outra medida comumente adotada para evitar a colisão de soberanias tributárias, e objeto do presente estudo, é a celebração de convenções bilaterais para evitar a dupla tributação da renda, as quais vêm sendo firmadas por diversos países nos últimos anos, entre os quais o Brasil.

---

<sup>4</sup> OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Paris: OECD, 2000. v. I. p. I-1.

<sup>5</sup> ROCHA, Sergio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2013.

As convenções têm por finalidade delimitar o campo de exercício legítimo do poderio tributário de cada um dos Estados contratantes, conciliando seus interesses fiscais e protegendo os contribuintes da colisão de sistemas fiscais, que ocorreria se ambos os países tributassem, ao mesmo tempo, as rendas auferidas por pessoas a eles vinculadas a partir de elementos de conexão.

No direito tributário internacional, os elementos de conexão servem para atribuir o fato gerador da obrigação tributária à competência tributária de determinado Estado, ou seja, veicular um fato gerador a determinado sistema jurídico. Os principais elementos de conexão utilizados nos tratados internacionais contra a dupla tributação são: domicílio, residência, sede, direção, estabelecimento permanente, fonte do rendimento, país de origem ou do destino, e, em eventuais casos, a nacionalidade.

De acordo com Alberto Xavier, o elemento de conexão tem previsão normativa que, determinando a localização de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação.<sup>6</sup> Nas palavras do referido tributarista<sup>7</sup>:

O elemento de conexão é um dos instrumentos nucleares em torno do qual se articula toda a estrutura da norma de conflitos (...). O elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, determinando a “localização” de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação. Os elementos de conexão consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários, distinguindo-os em subjetivos, se se reportam às pessoas (como a nacionalidade ou a residência), ou objetivos, se se reportam às coisas e aos fatos (como a fonte de produção ou pagamento da renda, o lugar do exercício da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento permanente, o lugar da celebração de um contrato).

Conforme bem sintetizou o tributarista Frederico Padre Cardoso<sup>8</sup>:

Pode-se responder facilmente a esta questão dizendo que a sua principal causa é a adoção de elementos de conexão diversos por parte de mais de um Estado soberano. Assim, quando um país adota o critério da tributação com base na nacionalidade e outro adota o critério da fonte para tributar os rendimentos decorrentes das atividades realizadas dentro do seu território, pode-se configurar o fenômeno da

---

<sup>6</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. p. 218.

<sup>7</sup> Ibidem, p. 195-6.

<sup>8</sup> CARDOSO, Frederico Padre. **Dupla Tributação Internacional sobre a renda das pessoas jurídicas**: Os elementos de conexão adotados na Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) contra a dupla tributação internacional sobre a renda. Universidade Federal de Santa Catarina. Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito. Mestrado. 2002.

dupla tributação, por exemplo, na hipótese de um nacional daquele primeiro país vir a exercer atividades que produzam lucros nesse outro país que adota o critério de tributação de acordo com a fonte: Nessa situação, há duas ordens soberanas que estão impondo validamente o seu poder de tributar a uma única pessoa, sendo que estas imposições recaem sobre o mesmo fato - a aquisição de renda ou disponibilidade econômica. Mas a dupla tributação não ocorre apenas quando dois Estados adotam critérios diversos para delimitar as suas competências tributárias. Esse fenômeno também pode ocorrer quando, embora adotando os mesmos critérios, os Estados conceituam de forma diversa um mesmo elemento de conexão.

É relevante destacar que o Modelo de Convenção Internacional para Evitar a Dupla Tributação apresentado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”) faz uso de diversos elementos de conexão, como, por exemplo, o “estabelecimento permanente”, que ainda será analisado no presente estudo.

Finalmente, é de se salientar que, seguindo - quase literalmente - a Convenção Modelo proposta pela OCDE, o Brasil celebrou ao longo dos últimos anos 34<sup>9</sup> Acordos internacionais para evitar a dupla tributação com países distintos, dentre os quais a Alemanha, China, Suécia, Argentina, Portugal, Itália, Dinamarca, Rússia, Áustria, Venezuela e Ucrânia. Essas convenções internacionais introduzem limites às competências tributárias dos países contratantes com a finalidade de eliminar, ou ao menos minimizar, a possibilidade de bitributação da renda.

### **1.1. A posição dos tratados tributários internacionais no sistema jurídico brasileiro**

É fundamental para o presente estudo compreender a posição hierárquica dos tratados tributários internacionais no sistema jurídico brasileiro. Isto se justifica pois, diante de um conflito aparente de normas, cabe ao interprete da lei reconhecer a prevalência normativa para resolver as antinomias aparentes. Em outras palavras, quando as normas internas forem conflitantes com as normas tributárias internacionais, é preciso saber qual norma terá superioridade hierárquica.

Nesse sentido, a discussão acerca da supremacia das normas internacionais em relação à legislação doméstica em matéria tributária é constante no direito interno brasileiro e encontra baliza no artigo 98 do Código Tributário Nacional (“CTN”), que pretendeu

---

<sup>9</sup> RECEITA FEDERAL, Ministério da Economia. **Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal**. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>> Acesso em: 25 ago 2020.

incorporar a supremacia do direito tributário internacional sobre o direito interno. E assim dispõe: “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.<sup>10</sup>

Todavia, de acordo com o tributarista Luciano Amaro<sup>11</sup>, a matéria não deveria ser tratada através de preceito infraconstitucional, uma vez que a posição hierárquica dos tratados internacionais de matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro é de natureza constitucional, não cabendo, assim, ao CTN, dispor se o tratado pode modificar a legislação interna ou estabelecer a primazia dos tratados, como parece ter pretendido no seu art. 98.

Ainda segundo Luciano Amaro, a Comissão preparadora do anteprojeto do Código Tributário Nacional teria, de fato, com a inserção da previsão do art. 98 no CTN, buscado consagrar a primazia dos tratados internacionais sobre a lei interna, seguindo a jurisprudência do Superior Tribunal Federal (“STF”) sobre o tema, que, à época, havia se firmado no sentido de que, na sua generalidade, os tratados internacionais ocupavam posição hierarquicamente superior em relação às leis internas.

No mesmo sentido, sustenta o professor Sérgio André Rocha<sup>12</sup>:

Afirma-se que o artigo 98 trataria de uma limitação ao poder de tributar. Ora, o art. 146 ao estabelecer caber à lei complementar tratar das limitações ao poder de tributar refere-se àquelas que se encontram previstas no texto constitucional, *entre as quais não está elencada a situação que se cogita*. Assim, de forma alguma se trata o artigo 98 de regra que veicula a regulamentação de uma limitação ao poder de tributar.

Dessa forma, somos da opinião que o artigo 98 do Código Tributário Nacional não é compatível com a Constituição Federal. Na verdade, cremos que tal artigo já nasceu inconstitucional.

É possível concluir, portanto, que o artigo 98 do Código Tributário Nacional, ao pretender estabelecer a supremacia dos tratados internacionais tributários sobre a legislação interna, usurpou competência da Constituição Federal de impor limites ao legislador ordinário sobre esta matéria, não podendo ser considerado compatível com a carta Política.

Em outra ótica, Paulo de Barros Carvalho<sup>13</sup> defende que há um erro incontornável no texto legal do art. 98 do CTN, uma vez que, na verdade, não são os tratados ou as convenções

<sup>10</sup> BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)> Acesso em: 24 out. 2020.

<sup>11</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 206.

<sup>12</sup> ROCHA, Sergio André. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**. 2. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2013.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 112.

internacionais que têm idoneidade jurídica para revogar ou modificar a legislação interna, mas sim os decretos legislativos que incorporam o texto do tratado à ordem jurídica brasileira.

Em que pese as críticas doutrinárias em relação ao art. 98 do CTN, sob argumento de que o referido artigo não tem base constitucional para a pretensa superioridade hierárquica dos tratados internacionais sobre as leis internas, uma vez que o artigo 146, II e III, da CF não confere à lei complementar competência para prever a superioridade hierárquica dos tratados internacionais, a jurisprudência consolidou-se no sentido da constitucionalidade do artigo 98 do Código Tributário Nacional.

Em 2004, o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) decidiu, durante o julgamento do Recurso Especial nº 426.945/PR<sup>14</sup>, que o direito internacional prevalece sobre o direito interno. Em 2007, através do voto do eminente Ministro Ilmar Galvão, o STF consignou, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 229.096/RS<sup>15</sup>, que o artigo 98 do CTN “possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios”.

Nada obstante, o artigo 98 do CTN, que estabelece a primazia hierárquica dos tratados internacionais, foi colocado novamente sob análise do STF por meio do Recurso Extraordinário nº 460.320/PR<sup>16</sup>, julgado em 2011. Em seu voto, o Ministro Relator Gilmar Mendes defendeu que o cumprimento dos acordos internacionais deve ser privilegiado, visto que há crescente intensificação das relações internacionais, da interdependência entre as nações, das possibilidades de retaliação, da rapidez do acesso às informações, inclusive no que se refere ao cumprimento dos tratados internacionais firmados, e do retorno dos efeitos negativos do descumprimento dos acordos.

---

<sup>14</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 426.945/PR**. Recorrente: Volvo do Brasil Veículos LTDA. Recorrido: União (Fazenda Nacional). Relator: Min. Teori Albino Zavascki. DF, 22 de junho de 2004. Diário da Justiça, DF, 25 de agosto de 2004. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19446494/recurso-especial-resp-426945-pr-2002-0043098-0/inteiro-teor-19446495?ref=juris-tabs>> Acesso em: 24 out. 2020.

<sup>15</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 229.096/RS**. Recorrente: Central Riograndense de Agroinsumos Ltda. Recorrido: União (Fazenda Nacional). Relator: Min. Ilmar Galvão. DF, 16 de agosto de 2007. Diário da Justiça, DF, 11 de abril de 2008. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2930243/recurso-extraordinario-re-229096-rs/inteiro-teor-101182699?ref=juris-tabs>> Acesso em: 24 out. 2020.

<sup>16</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 460.320/PR**. Recorrente: Volvo do Brasil Veículos LTDA e União (Fazenda Nacional). Recorrido: União (Fazenda Nacional) e Volvo do Brasil Veículos LTDA. Relator: Min. Gilmar Mendes. DF, 05 de agosto de 2020. Diário da Justiça, DF, 06 de outubro de 2020. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/939900344/recurso-extraordinario-re-460320-pr/inteiro-teor-939900344>> Acesso em: 24 out. 2020.

De acordo com o eminente ministro Gilmar Mendes, através dos tratados internacionais, os Estados soberanos concordam em limitar o exercício de sua competência originária de tributar em detrimento do desenvolvimento das atividades transnacionais. Assim, no caso das convenções internacionais para evitar a dupla tributação, os Estados contratantes se obrigam reciprocamente a não exigir, no todo ou em parte, tributos reservados ao outro Estado, criando uma verdadeira restrição ao direito tributário doméstico em prol da cooperação internacional. De acordo com o ministro do STF:

a cooperação internacional viabiliza a expansão das operações transnacionais que impulsionam o desenvolvimento econômico – como o fluxo recíproco de capitais, bens, pessoas, tecnologia e serviços –, combate a dupla tributação internacional e a evasão fiscal internacional, e contribui para o estreitamento das relações culturais, sociais e políticas entre as nações (cf. BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre Dupla Tributação Internacional*. Teresina: EDUFPI, 1992. p. 154).

Além de destacar a importância da cooperação internacional no âmbito tributário e do dever de respeito ao princípio do *pacta sunt servanda*, o ministro Gilmar Mendes sustentou que a tese da legalidade ordinária, que permitiria ao Estado brasileiro o descumprimento unilateral do acordo internacional, contraria a previsão do artigo 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, segundo o qual nenhum Estado pactuante “pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado”<sup>17</sup>.

Isto é, “a possibilidade de afastar a aplicação de normas internacionais tributárias por meio de legislação ordinária (*treaty override*), inclusive no âmbito estadual e municipal, está defasada com relação às exigências de cooperação, boa-fé e estabilidade do atual cenário internacional”.

No mesmo sentido, em 2012, o STJ estabeleceu que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas jurídicas de direito interno, em razão da sua especificidade. De acordo com o voto condutor do acórdão proferido no REsp. 1.161.467/RS<sup>18</sup>, a antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a norma doméstica seja

<sup>17</sup> CONVENÇÃO DE VIENA SOBRE O DIREITO DOS TRATADOS. 23 de maio de 1969. **Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm)> Acesso em: 23 ago. 2020.

<sup>18</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.161.467/RS**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Copesul Companhia Petroquímica do Sul. Relator: Min. Castro Meira. DF, 17 de maio de 2012. Diário da Justiça, DF, 01 de junho de 2012. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21864652/recurso-especial-resp-1161467-rs-2009-0198051-2-stj/inteiro-teor-21864653>> Acesso em: 23 ago. 2020.

posterior à internacional. Na ocasião, o Tribunal Superior decidiu pela prevalência do artigo 7º das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá sobre a legislação interna:

Assim, o art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio da especialidade, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regimento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção. O que ocorre é mera limitação da eficácia normativa: a norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Dito de outra forma, a "revogação funcional", a que se refere TORRES, torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver pessoas, coisas ou situações não relacionadas aos Estados contratantes. Portanto, a prevalência dos tratados internacionais tributários decorre não do fato de serem normas internacionais, e muito menos de qualquer relação hierárquica, mas de serem especiais em relação às normas internas.

O que se observa é que o STJ tem aplicado o critério de especialidade para resolver as antinomias aparentes entre tratados internacionais tributários e a legislação doméstica. Nos termos da ementa do julgado: “o art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lexspecialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regimento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.”

Recentemente, o STJ voltou a analisar a questão no julgamento do REsp nº 1.618.897/RJ<sup>19</sup>, relatado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho e ratificou a prevalência dos tratados internacionais sobre as normas domésticas, pautando-se no voto do Ministro Gilmar Mendes no RE 460.320/PR. Na ocasião, o STJ decidiu que a empresa francesa não deveria sofrer a retenção de imposto de renda sobre a remuneração por ela percebida, nos termos que dispõe a Convenção firmada entre o Brasil e a França, uma vez que a empresa não teria sede no Brasil.

---

<sup>19</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.618.897/RJ**. Recorrente: Alcatel-lucent Submarine Networks S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DF, 19 de maio de 2020. Diário da Justiça, DF, 26 de maio de 2020. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/855192816/recurso-especial-resp-1618897-rj-2016-0208110-5/inteiro-teor-855192826?ref=feed>> Acesso em: 25 out. 2020.

Na mesma linha dos tribunais superiores e na defesa da primazia normativa dos tratados internacionais em matéria tributária, o professor de direito internacional Valerio Mazzuoli aduz que:

(...) tal dispositivo, como se percebe nitidamente, atribui primazia aos tratados internacionais em matéria tributária sobre toda a legislação tributária interna, apontando para o fato de os tratados revogarem ou modificarem as normas domésticas sem, contudo, poderem ser revogados por estas, o que evidentemente lhes atribui um status de supralegalidade absoluto dentro do sistema jurídico-tributário nacional, em respeito à norma *pacta sunt servanda* inscrita no art. 26 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. Aliás, verdade seja dita: o art. 98 do CTN é o único dispositivo existente, em toda a legislação brasileira, a atribuir expressa primazia do tratado sobre a nossa legislação doméstica.<sup>20</sup>

Por outro lado, apesar de defender a superioridade hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária, outro doutrinador que faz uma crítica à redação do dispositivo é o doutrinador Alberto Xavier:

Observe-se, em homenagem à exatidão, que é incorreta a redação deste preceito quando se refere à 'revogação' da lei interna pelos tratados. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno abrogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratado. Trata-se, isso sim, de limitação da eficácia da lei que se torna relativamente inaplicável a certo círculo de pessoas e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da derrogação e decorre da relação de especialidade entre tratados e leis<sup>21</sup>

No mesmo sentido, assevera Regina Helena Costa:

(...) a dicção da norma em análise não é das mais técnicas, pois os tratados e convenções internacionais não “revogam” a legislação interna. A nosso ver, o que de fato ocorre é que as normas contidas em tais atos, por serem especiais, prevalecem sobre a legislação interna, afastando sua eficácia no que com esta forem conflitantes (critério da especialidade para a solução de conflitos normativos). Tal eficácia, portanto, resta preservada, para todas as demais situações não contempladas nos atos internacionais.<sup>22</sup>

Nesse contexto, também é importante destacar que a aprovação pelo Congresso Nacional e a posterior ratificação dos tratados internacionais pelo Presidente da República é imprescindível para a validade das normas tanto no plano internacional quanto no plano interno. Com efeito, a incorporação do tratado internacional à legislação brasileira efetiva-se

<sup>20</sup> MAZZUOLI, Valério Oliveira. **Curso de direito internacional público**. 9. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

<sup>21</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015

<sup>22</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4 ed. São Paulo. Saraiva. 2014.

pela sua promulgação por meio de decreto do Executivo, que torna público seu texto e determina sua pronta execução.

De todo o exposto, verifica-se que, o entendimento majoritário é de que os tratados internacionais que versam sobre matéria tributária estão em posição hierárquica superior às normas domésticas, apesar de alguns doutrinadores criticarem a redação e a constitucionalidade do aludido artigo 98 do CTN.

Como se percebe, as convenções internacionais de matéria tributária limitam a eficácia normativa da lei interna no limite das questões relacionadas aos dois Estados contratantes. Portanto, de acordo com os tribunais superiores, afastar a aplicação de normas internacionais tributárias em detrimento da legislação ordinária, inclusive no âmbito estadual e municipal, revelaria um equívoco tendo em vista às exigências de cooperação internacional, boa-fé e segurança jurídica dos pactos internacionais.

## **1.2. A Convenção Modelo da OCDE**

Em 1961, foi criada a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), que resultou da Organização para a Cooperação Econômica Europeia (“OCEE”). Dois anos depois, com o objetivo de criar um projeto para eliminar a dupla tributação internacional sobre a renda, a organização publicou o seu primeiro modelo de Convenção. Contudo, em 1992, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE publicou um novo Modelo de Convenção, juntamente com os seus respectivos comentários interpretativos. Assim, o modelo passou a estar sujeito a atualizações periódicas.

A OCDE é uma organização econômica intergovernamental com 37 países membros, fundada para estimular o desenvolvimento econômico e o comércio mundial. A organização desenvolveu seu consagrado modelo de convenção com a finalidade de estimular as negociações entre os países contratantes, minimizar a dupla tributação sobre a renda e combater a evasão fiscal e o planejamento tributário abusivo. Trata-se de um importante instrumento textual para cultivar a cooperação internacional em matéria tributária.

Sendo assim, a importância dada à Convenção Modelo elaborada pela OCDE reside no fato de a generalidade dos tratados bilaterais para eliminar a dupla tributação sobre a renda celebrados entre Estados no mundo todo, incluindo o Brasil, se inspirarem no texto do referido modelo de Convenção e seus comentários interpretativos.

Nesse sentido, foram celebrados inúmeros tratados internacionais que tomaram por base esse modelo de convenção, e que foram celebrados tanto entre países-membros da organização, bem como países que não fazem parte da mesma. Este é o caso do Brasil, que apesar de não ser um país-membro da OCDE, celebrou diversos tratados internacionais para evitar a dupla tributação internacional seguindo as bases da Convenção Modelo da OCDE.

De acordo com o consultor tributário Roy Rohatgi, a Convenção Modelo da OCDE é baseada em duas premissas: a eliminação da dupla tributação pelo país de residência pela aplicação dos métodos de crédito e isenção e a limitação da competência tributária do país da fonte com a redução das alíquotas quando tal competência fosse mantida.<sup>23</sup>

Como principal método para limitar o poder tributário dos países signatários, o Modelo OCDE adota o critério de residência. De acordo com o economista Francisco Dornelles:

(...) apesar de sua proclamada intenção de favorecer os Estados em desenvolvimento, o Modelo das Nações Unidas não está baseado no princípio da fonte, como seria de se esperar, mas no do domicílio, embora admitindo, em muitos pontos, a tributação também no país de origem.<sup>24</sup>

Parte da doutrina defende que a adoção do critério de residência reserva maior poder tributário ao país desenvolvido em detrimento do país fonte. Isto é, nas relações entre países com níveis aproximados de desenvolvimento, a adoção de tal critério não gera maiores distorções. Contudo, nos casos de relações entre países desenvolvidos (majoritariamente

---

<sup>23</sup> ROHATGI, Roy. **Basic international taxation**. 2. ed. Richmond: Richmond, 2005, p. 66. Ver também: SCHINDEL, Angel; ATCHABAHIAN, Adolfo. General report. In: **Cahiers de Droit Fiscal International: source and residence: new configuration of their principles**. Amsterdam: Kluwer Law International, 2005, v. 90a, p. 45; VAN RAAD, Kees. **Nondiscrimination in International Tax Law**. Amsterdam: Kluwer, 1986, p. 32.

<sup>24</sup>DORNELLES, Francisco. O Modelo da ONU para Eliminar a Dupla Tributação da Renda e os Países em Desenvolvimento. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli et. al. (Coords.). **Princípios Tributários no Direito Brasileiro: Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 201. DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. Acordos para Evitar a Dupla Tributação – Considerações sobre as Políticas Brasileiras. In: SAUNDERS, Ana Paula; GOMES, Eduardo Santos; MOREIRA, Francisco Lisboa; MURAYAMA, Janssen (Orgs.). **Estudos de Tributação Internacional**. Rio de Janeiro: 2016. p. 158-159.

exportadores de capital) e em desenvolvimento (majoritariamente importadores de capital), a utilização do critério da residência “mostra-se anti-isonômico e distorce a balança da distribuição das receitas tributárias”.<sup>25</sup>

Existe, também, o Modelo de Convenção Contra a Bitributação entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento proposto pela Organização das Nações Unidas (“ONU”), que foi criado com o objetivo de ser um modelo no qual a distribuição do poder tributário entre países desenvolvidos e em desenvolvimento seja mais igualitária, dando maior relevância à tributação na fonte. Esse entendimento está previsto na própria introdução do Modelo ONU:

Em geral, a Convenção Modelo das Nações Unidas favorece a preservação de maiores poderes tributários para o chamado ‘país de fonte’ sob o tratado – a tributação do país que recebe o investimento – em comparação àqueles do ‘país de residência’ do investidor. Há muito tempo este tem sido considerado um tema de especial importância para países em desenvolvimento, embora seja uma posição que alguns países desenvolvidos também busquem em seus tratados bilaterais.<sup>26</sup>

Apesar das semelhanças entre o Modelo ONU e o Modelo OCDE, a principal distinção entre os modelos de Convenção para Evitar a Dupla Tributação Internacional reside no fato de que o Modelo ONU é caracterizado por assegurar maiores competências tributárias para os países fonte, que são normalmente importadores líquidos de investimentos externos<sup>27</sup>.

Em relação a essa diferença entre o Modelo OCDE e o Modelo da ONU, bem sintetiza o Heleno Taveira Tôrres<sup>28</sup>

O Modelo da ONU (the UM Model), publicado em 1980, privilegia o princípio da territorialidade, em face do análogo Modelo da OCDE, constituindo, de certa forma, um compromisso de relacionamento congruente entre aquele princípio e o da tributação da renda mundial – o da universalidade. Ou seja, mesmo sendo o da renda mundial (universalidade) o princípio adotado pelos Estados contratantes, as disposições do Modelo fazem privilegiar a tributação de base territorial, típica do Estado da fonte dos rendimentos. Por este motivo, apresenta-se como o mais adequado a ser utilizado, não apenas nas relações entre países desenvolvidos e os países em via de desenvolvimento, mas também naquelas relações entre países em vias de desenvolvimento (entre si).

<sup>25</sup> ROCHA, Sérgio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Ed. Quartier Latin do Brasil, 2013, p. 91.

<sup>26</sup> UNITED NATIONS. **Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries**. New York: United Nations, 2011. p. vi.

<sup>27</sup> ROCHA, Sérgio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Ed. Lumen Juris. Rio de Janeiro, 2017, p. 30.

<sup>28</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. 2ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 497-498.

Nesse sentido, a Convenção Modelo da ONU privilegia a tributação na fonte, ao passo que o Modelo da OCDE privilegia o país desenvolvido, por ser baseado no critério de residência. Segundo Roy Rohatgi<sup>29</sup>, a Convenção Modelo da ONU “também ressalta o papel dos tratados tributários de promoverem um maior fluxo de investimentos para países em desenvolvimento”.

Portanto, alguns doutrinadores criticam a adoção pelo Brasil da Convenção Modelo da OCDE, tendo em vista que o Brasil historicamente é um país fonte, ao passo que os países desenvolvidos são majoritariamente aqueles de residência das grandes empresas. E, como será apresentado a seguir, o artigo 7º dessas convenções representa a política de tributação baseada na residência para os lucros auferidos através de atividades desenvolvidas, sem a intermediação de um estabelecimento permanente.

De acordo com Sergio André Rocha, esse estranhamento se justifica pela própria mitigação do artigo 7º apresentada pelas autoridades fiscais e judiciárias brasileiras. De acordo com o professor:

Tendo em vista que a política brasileira de celebração de tratados internacionais tributários limita a abrangência do artigo dos mesmos, reduzindo, portanto, os efeitos da inclusão do dito “princípio do estabelecimento permanente”, em verdade não há um alinhamento entre as convenções brasileiras e a Convenção Modelo da OCDE. Dessa maneira, seguir a redação do artigo 7º do Modelo da OCDE, considerando a política brasileira, não significa adotar o seu fundamento, nem aceitar suas consequências.<sup>30</sup>

Portanto, apesar de o Brasil ser precipuamente um país fonte e talvez mais vantajoso o modelo apresentado pela ONU, a Convenção Modelo proposta pela OCDE foi adotada de reiteradamente nos tratados brasileiros para evitar o fenômeno da bitributação internacional.

---

<sup>29</sup> ROTAHTGI, Roy. **Basic International Taxation**. Richmond: Richmond Law and Tax, 2005. Volume. I. p.104.

<sup>30</sup> ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017, p. 55.

## II - O ARTIGO 7º DOS TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA

O artigo 7º do Modelo de Convenção proposto pela OCDE para evitar a dupla tributação internacional dispõe que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente”<sup>31</sup>. O referido artigo está contido em todos os Acordos firmados pelo Brasil.

A partir da leitura do artigo 7º referente ao lucro das empresas, é possível extrair que, não será retido na fonte o imposto de renda sobre esses rendimentos remetidos ao exterior, desde que a empresa estrangeira não exerça sua atividade no território brasileiro por meio de um estabelecimento permanente aqui situado. Assim, a tributação sobre o lucro fica restrito ao país de residência da empresa, de modo a eliminar a dupla tributação sobre o rendimento.

O doutrinador Alberto Xavier leciona que “a regra geral constante do art. 7º do Modelo OCDE é a de que o direito de tributar os lucros das empresas é objeto da atribuição exclusiva ao Estado de que tais empresas são residentes”.<sup>32</sup> No mesmo sentido, João Francisco Bianco ressalta que “o exame do dispositivo evidencia que o único Estado competente para tributar os lucros de uma empresa é o Estado onde ela reside (competência tributária exclusiva). O outro Estado é proibido de exigir tributo sobre os lucros auferidos pela sociedade”.<sup>33</sup>

Em outras palavras, a renda derivada do exercício direto de atividades econômicas no país de fonte, sem a intervenção de um estabelecimento permanente, por um residente do outro Estado contratante, somente será tributada neste último. Essa atribuição de competência tributária é considerada pela doutrina um dos pilares da tributação internacional. Da leitura dos comentários da OCDE à sua Convenção Modelo, é possível compreender a importância conferida pela Organização a este dispositivo:

---

<sup>31</sup> OCDE (2017). **Model Tax Convention on Income and on Capital**: Condensed Version 2017, OECD Publishing.

<sup>32</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 625.

<sup>33</sup> BIANCO, João Francisco. **Transparência Fiscal Internacional**. Dialética: São Paulo, 2007, p. 149.

Este artigo aloca competências tributárias com relação aos lucros das empresas de um Estado Contratante, desde que tais lucros não estejam sujeitos a diferentes regras em outros Artigos da Convenção. Ele incorpora o princípio básico de que, a não ser que a Empresa de um Estado Contratante tenha um estabelecimento permanente situado no outro Estado, os lucros daquela empresa somente poderão ser tributados neste outro Estado, a não ser que esses lucros se enquadrem em categorias de lucro para os quais outros Artigos da Convenção atribuam competências tributárias para aquele outro Estado.<sup>34</sup>

Os Comentários da OCDE falam em “princípio básico” do estabelecimento permanente, como se essa regra prevista fosse um critério universal para a alocação da competência tributária, ao passo que esconde o fato de ser um instrumento internacional que protege certos interesses dos países desenvolvidos.<sup>35</sup>

Assim, pode-se dizer que o artigo 7º (“Lucros das Empresas”) representa uma política fiscal que favorece os países desenvolvidos na medida em que neles concentram sua competência tributária sobre os lucros auferidos através de atividades desenvolvidas pelas grandes empresas sem a intermediação de um estabelecimento permanente, uma vez que, normalmente, são esses países o local de residência das multinacionais.

O professor de direito financeiro Ekkehart Reimer define o artigo 7º como “a pedra fundamental para atribuir poderes tributários no campo da tributação empresarial”<sup>36</sup>. De acordo com o José Manuel Calderón Carrero, a regra prevista no artigo 7º do Modelo da OCDE é “um dos grandes princípios de tributação internacional relacionados à tributação da renda empresarial”, acrescentando que sua justificativa está no fato de que “uma empresa de um Estado contratante, que realiza atividades empresariais em um segundo Estado, não participa de forma relevante na ‘vida econômica’ deste último, se não opera em seu território através de um estabelecimento permanente”.<sup>37</sup>

Ainda, escrevendo conjuntamente, os autores brasileiros Marcos André Vinhas Catão e Raquel de Andrade Vieira Alves afirmam que “não há, salvo exceção que desconhecamos, e

<sup>34</sup> OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Paris: OECD, 2014. p. 130

<sup>35</sup> ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Ed. Lumen Juris. Rio de Janeiro, 2017, p. 51.

<sup>36</sup> REIMER, Ekkehart. Article 7. Business Profits. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.). **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**. 4th ed. The Netherlands: Kluwer, 2015. v. I. p. 501.

<sup>37</sup> CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Artículo 7. La Tributación de los Beneficios Empresariales. In: RUIZ GARCIA, José Ramón; CALDERÓN CARRERO, José Manuel (Coords.). **Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Concluidos por España**. [s/l]: Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004. p. 414.

a começar pelo principal organismo internacional em matéria de tributação internacional (OCDE), doutrina que não afirme ser o artigo 7º dos tratados um dos pilares dos Convênios contra a Dupla Imposição”.<sup>38</sup> E continuam: “Tal esforço somente se explica diante da reconhecida necessidade de uniformização do entendimento acerca do referido dispositivo, com o objetivo de garantir estabilidade jurídica às relações subjacentes e aos fluxos de pagamento internacionais.”<sup>39</sup>

Considerando que o artigo 7º consagra a regra internacional de que os lucros empresariais somente podem ser tributados no Estado de residência da pessoa jurídica, na ausência de estabelecimento permanente, fica vedado, por consequência, ao Estado da controladora, tributar o lucro de tais entidades jurídicas.<sup>40</sup>

No entanto, é possível encontrar exceção à essa regra de competência tributária no parágrafo 1º do artigo 7º, o qual dispõe que os lucros empresariais podem ser tributados no outro Estado desde que “a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado”<sup>41</sup>.

Nada obstante, o parágrafo 5º do artigo 7 dos Tratados assinados pelo Brasil também restringe a aplicação do dispositivo ao afastar sua incidência quando os elementos dos rendimentos empresariais forem tratados separadamente em outros artigos da Convenção. Nos termos do parágrafo 5º: “Quando os lucros compreenderem elementos de rendimento tratados separadamente nos outros artigos da presente convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste artigo”.<sup>42</sup>

Não cabe, portanto, ao fisco brasileiro tributar qualquer elemento que componha o lucro de uma empresa estrangeira que exerce atividades no seu território. Assim, o Estado de

---

<sup>38</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas; ALVES, Raquel de Andrade Vieira. A Tributação de Serviços e os Elementos de Conexão no Direito Tributário Internacional. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Heleno (Coords.). **Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Professor Alberto Xavier**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 459

<sup>39</sup> Ibidem, p. 460

<sup>40</sup> LIMA, Larissa Pimentel de. **A tributação de lucros auferidos por controladas no exterior e a interpretação do artigo 7º dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação**. 2018. 119 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018. Disponível em: <[https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/PUC\\_SP-1\\_04ba60b8435282cf0a8cd992a4f5d00b](https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/PUC_SP-1_04ba60b8435282cf0a8cd992a4f5d00b)> Acesso em: 24 out. 2020.

<sup>41</sup> OCDE (2017). **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017**, OECD Publishing.

<sup>42</sup> Ibidem.

residência da empresa terá a competência tributária exclusiva para tanto, a não ser que: (i) o rendimento em questão tenha sido tratado separadamente em outro artigo do tratado para evitar a dupla tributação; ou (ii) a empresa estrangeira tenha um estabelecimento permanente situado no Brasil.

No entanto, em que pese a hierarquia normativa das convenções tributárias internacionais conferida pelo artigo 98 do CTN e pelos precedentes dos tribunais superiores, decisões antagônicas vêm sendo proferidas na esfera judicial e administrativa a respeito da interpretação e abrangência do artigo 7º dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação em detrimento do direito interno. Além de gerar insegurança jurídica para as multinacionais atuantes no Brasil, esse cenário de instabilidade coloca em risco os benefícios da cooperação internacional pretendida com a celebração desses tratados.

Em torno da discussão envolvendo a interpretação do artigo 7º no ordenamento jurídico brasileiro, questiona-se o enquadramento da renda decorrente de contratos de prestação de assistência técnica e serviços técnicos enquanto “lucro empresarial” devido à ausência de referência expressa ao termo “prestação de serviços” no artigo 7º. Além disso, discute-se acerca da definição de “estabelecimento permanente” para fins de aplicação da norma. Essas discussões serão apresentadas a seguir.

Portanto, resta clara a importância do artigo 7º (“Lucros das Empresas”) da Convenção Modelo da OCDE enquanto instituidor do critério da residência para definição da tributação dos lucros empresariais. Contudo, atualmente, as autoridades fiscais não se alinham com a interpretação da OCDE no tocante a esse artigo dos lucros empresariais, especialmente quando ocorre a prestação de serviço técnico sem transferência de tecnologia, conforme será analisado.

## **2.1. Conceito de “estabelecimento permanente”**

De acordo com o artigo 5º da Convenção Modelo da OCDE, o estabelecimento permanente designa uma instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade. Esse artigo encontra-se também nos Acordos firmados pelo Brasil. De acordo com o texto do referido dispositivo:

## ARTIGO V

## Estabelecimento permanente

1. Para os fins da presente Convenção, a expressão "estabelecimento permanente" designa uma instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade.

2. A expressão "estabelecimento permanente" abrange especialmente:

- a) uma sede de direção;
- b) uma sucursal;
- c) um escritório;
- d) uma fábrica;
- e) uma oficina;
- f) uma mina, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais;
- g) um canteiro de construção ou de montagem, cuja duração exceda seis meses.<sup>43</sup>

Em outras palavras, o conceito de estabelecimento permanente “normalmente designa a presença de um estabelecimento permanente secundário (filial) de uma empresa não residente em um país, de modo que a permanência deste estabelecimento e o grau de suas relações econômicas com tal país permita que ele seja tributado como se residente fosse”.<sup>44</sup>

Em 9 de dezembro de 2015 foi publicado o Acórdão nº 2202003.063<sup>45</sup> pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) que, ao legitimar a dupla tributação devido a presença de um estabelecimento permanente no Brasil, definiu também o conceito de estabelecimento permanente. Veja-se o seguinte trecho da emenda do acórdão:

(...) TRATADO BRASIL-FRANÇA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. EXISTÊNCIA DE ESTABELECIMENTO PERMANENTE. TRIBUTAÇÃO NA FONTE.

São características do estabelecimento permanente a existência de uma instalação material, com caráter de permanência, que esteja à disposição da empresa, a qual deve exercer sua atividade nesta instalação ou por meio desta. Na existência de um estabelecimento permanente, seus lucros podem ser tributados na fonte. (...)

Seguindo os ensinamentos do José Manuel Calderón Carreira<sup>46</sup>, a regra do estabelecimento permanente prevista no artigo 7º do Modelo da OCDE é “um dos grandes

<sup>43</sup> Ibidem.

<sup>44</sup> LIMA, Larissa Pimentel de. **A tributação de lucros auferidos por controladas no exterior e a interpretação do artigo 7º dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação**. 2018. 119 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018, p. 62. Disponível em: <[https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/PUC\\_SP-1\\_04ba60b8435282cf0a8cd992a4f5d00b](https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/PUC_SP-1_04ba60b8435282cf0a8cd992a4f5d00b)> Acesso em: 24 out. 2020.

<sup>45</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2202003.063**. Apelante: Petróleo Brasileiro S.A. Relator: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Data da Sessão: 09 de dezembro de 2015.

<sup>46</sup> CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Artículo 7. La Tributación de los Beneficios Empresariales. In: RUIZ GARCIA, José Ramón; CALDERÓN CARRERO, José Manuel (Coords.). **Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Concluidos por España**. [s/l]: Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004. p. 414. Sobre o “principio” do estabelecimento permanente, na doutrina nacional. Ver também: XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

princípios de tributação internacional relacionados à tributação da renda empresarial”. Isto se dá, pois, nas palavras do doutrinador, “uma empresa de um Estado contratante, que realiza atividades empresariais em um segundo Estado, não participa de forma relevante na ‘vida econômica’ deste último, se não opera em seu território através de um estabelecimento permanente”.

É importante destacar que o parágrafo 7º do artigo 5º da Convenção Modelo OCDE estabelece que: “o fato de uma sociedade que reside num dos Estados contratantes controlar ou ser controlada por uma sociedade residente no outro Estado contratante ou que aí exerce a sua atividade não é, por si só, bastante para fazer de qualquer destas sociedades estabelecimento permanente da outra”<sup>47</sup>. Assim, as subsidiárias, por exemplo, enquanto entidades juridicamente independentes, não devem ser consideradas para fins de configuração de um estabelecimento permanente.

De acordo com Sergio André Rocha, o estabelecimento permanente de uma prestadora de serviços internacionais, por sua vez, não é suficiente para assegurar toda a extensão do poder tributário para o Estado de fonte, pois, para começar, o mesmo somente se configura nos casos em que há uma presença física do prestador de serviços no território do país fonte, qual seja, o país que de fato exerce a prestação de serviços.<sup>48</sup>

Ocorre que, em que pese a existência de um estabelecimento permanente ser um importante critério de alocação do poderio tributário que prevalecerá na tributação internacional, novos cenários do mundo digital tem mitigado essa regra de tributação internacional. Gerando, inclusive, discussões sobre a possibilidade do chamado “estabelecimento permanente virtual”.

### **2.1.1. O chamado “estabelecimento permanente virtual” e o Projeto Beps**

Diante do crescente desenvolvimento tecnológico mundial, veio à tona a discussão acerca da necessidade de revisar o conceito de estabelecimento permanente para adequá-lo

---

p. 551-552; CALIENDO, Paulo. **Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 83-93.

<sup>47</sup> OCDE (2017). **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017**, OECD Publishing.

<sup>48</sup> ROCHA, Sérgio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Ed. Quartier Latin do Brasil, 2013, p. 96.

às necessidades da economia digital, uma vez que, muitas vezes, as empresas digitais não possuem uma sede fixa nos Estados fonte onde estão os usuários e onde os negócios são, de fato, desenvolvidos. Por conseguinte, a tributação das novas tecnologias virou objeto de intensas discussões no direito tributário internacional.

O crescimento da “economia digital” gerou a necessidade de revisitar as regras tradicionais de tributação internacional, que foram criadas para ambientes em que bens tangíveis circulavam entre estabelecimentos permanentes ‘físicos’. Ocorre que, com a evolução das operações realizadas em ambiente virtual, as empresas passaram a fornecer bens e serviços a clientes situados em diversos países, sem que seja necessário, para tanto, a presença de um estabelecimento físico. Galendi Junior e Galdino explicam essa questão da seguinte maneira:

Imagine-se o exemplo da venda de um livro qualquer, um Best-seller. Se antes se pensava a alienação de um livro como a venda de um bem material tangível, hoje se tem a percepção de que a entrega de um livro é somente uma das formas de se transferir ao recipiente as informações nele contidas. [...] O mesmo se pode dizer em relação a músicas, vídeos e softwares, que passaram pelo mesmo processo de desmaterialização, porquanto mídias físicas (e, por conseguinte, “venda de mercadorias”) não são mais necessárias.<sup>49</sup>

As atividades realizadas em ambiente digital movimentaram intensamente a economia mundial nos últimos anos. São exemplos delas: o *streaming*, *e-commerce*, *Cloud computing*, jogos on-line, entre tantos outros. Basta um olhar para as cinco empresas mais valiosas do mundo – o grupo de empresas conhecido como “GAFAM” (Apple, Google, Microsoft, Amazon e Facebook)<sup>50</sup> – para constatar que as empresas de tecnologia digital são, atualmente, as gigantes do mercado.

Esse crescimento econômico das empresas de tecnologia levou à notória publicação do *The Economist* que afirmou que essas atividades virtuais seriam o novo “petróleo” da era digital, em alusão ao referido combustível que exerceu papel predominante na economia

---

<sup>49</sup> GALENDI JÚNIOR, Ricardo André; GALDINO, Guilherme Silva. Desafios da Economia Digital: do Problema Hermenêutico ao Desequilíbrio na Alocação da Jurisdição. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-Beps: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento** (Vol III – Transparência e Economia Digital). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 288.

<sup>50</sup> FORBES. **As 100 marcas mais valiosas do mundo em 2019**. 22 de maio de 2019. Disponível em: <<https://forbes.com.br/listas/2019/05/as-100-marcas-mais-valiosas-do-mundo-em-2019/>> Acesso em: 19 de jun. 2020.

mundial ao longo do século XX. De acordo com a publicação inglesa de notícias, atualmente, o recurso mais valioso do mundo não é mais o petróleo, mas sim os dados digitais.<sup>51</sup>

Sendo assim, por serem imensamente lucrativas e passíveis de elevada capacidade contributiva, essas atividades ampliaram consideravelmente a realização de planejamentos fiscais abusivos devido à intangibilidade dos bens e serviços ofertados, chamando a atenção das autoridades fiscais. Isto se deu uma vez esses planejamentos resultam uma baixa ou nenhuma tributação pelos estados fonte dos lucros auferidos pelas empresas de tecnologia.

Ocorre que, as potências multinacionais do setor tecnológico reduziram significativamente a tributação incidente sobre as suas atividades virtuais, por utilizar do conceito de “não residente” em diferentes países, aproveitar da intangibilidade dos bens ofertados e fragmentar as atividades com o objetivo de evitar a caracterização de estabelecimento permanente, permitindo, assim, a transferência artificial de lucros para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação.

No entanto, como muitos planejamentos de fato observaram as normas fiscais em vigor, restou evidente que as regras tributárias internacionais se tornaram insuficientes para combater as crescentes possibilidades de planejamentos fiscais geradas pela diversificação das empresas multinacionais, especialmente no contexto da economia digital. Como consequência prática, os montantes de tributos recolhidos aos países fonte tornaram-se desproporcionais ao lucro empresarial enviados ao país residente das empresas.

Nesse sentido, frente aos novos desafios da tributação digital, foi criado o movimento de resistência aos planejamentos fiscais abusivos, o denominado Projeto Beps (*Base Erosion and Profit Shifting*)<sup>52</sup>, que apresenta 15 Planos de Ação que equipam os governos com instrumentos nacionais e internacionais necessários para combater a evasão fiscal. Conduzidos pela OCDE e pelo G-20, o grupo é formado por representantes das maiores economias do mundo e da União Europeia. Em 2017, o projeto foi objeto de sessão plenária do Congresso da *International Fiscal Association*, realizado no Rio de Janeiro.

---

<sup>51</sup> THE ECONOMIST. **The world's most valuable resource is no longer oil, but data.** The Economist, 6 de maio de 2017. Disponível em <<http://economist.com/news/leaders/21721656-data-economy-demands-new-approach-antitrust-rules-worlds-most-valuable-resource>>. Acesso em: 19 jun. 2020.

<sup>52</sup> OECD, Better Policies for Better Lives. **What is BEPS?** 2020. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/about/>> Acesso em: 25 out. 2020.

O Plano de Ação 1 do Projeto Beps representa a “Força-tarefa sobre Economia Digital” (*Task Force on the Digital Economy* - TFDE) com o objetivo de identificar os desafios tributários da economia digital no que concerne à tributação das receitas geradas na economia digital e à atual dificuldade de aplicação dos conceitos tradicionais de tributação, criados para operações de circulação de bens tangíveis entre estabelecimentos físicos.

De acordo com o relatório do TFDE, a economia digital é caracterizada pela transferência de bens intangíveis para diferentes jurisdições, com imensa volatilidade. Em razão disso, ela envolve atividades caracterizadas pela descentralização e pelo fato de prescindirem de presença física em qualquer localidade específica. Decorre daí o desafio da economia digital de determinar o local em que o lucro e o consumo desses bens intangíveis de alto valor devem efetivamente se considerar ocorridos.

Por exemplo, não seria possível aplicar a regra tradicional do estabelecimento permanente para a empresa de *streaming* de música que auferir receitas com a criação e venda de banco de dados sobre as preferências musicais de seus usuários, por auferir lucros nas mais diversas jurisdições sem a presença de uma instalação física para tanto.

De fato, o conceito de estabelecimento permanente, que possui como base central a ideia de realização de negócios em um ponto físico determinado, não abrange as operações digitais, permitindo que uma grande porcentagem de receitas seja excluída de qualquer tributação pela ausência de estabelecimento permanente físico.

Uma solução apresentada seria a configuração da hipótese de ‘estabelecimento permanente virtual’ a partir da quantidade de receita auferida em um país por conta de negócios da economia digital, a quantidade de usuários existentes naquele determinado país e a quantidade de contratos firmados com partes localizadas naquele país. É possível ainda pensar na localização das contas bancárias que recebem pagamento, a localização dos investidores e o local da hospedagem dos dados.

No entanto, a legislação brasileira ainda é inerte sobre o assunto. Até o presente momento, não há um sinal de alteração da concepção tradicional de estabelecimento permanente para abarcar as evoluções trazidas pela economia digital. Ainda assim, dada a

tamanha relevância internacional da discussão e as possíveis consequências arrecadatórias que uma mudança no conceito de estabelecimento permanente poderia trazer para o fisco brasileiro, novos debates poderão eventualmente surgir.

Por fim, as autoridades fiscais brasileiras muitas vezes ampliam o conceito do princípio do “estabelecimento permanente” devido às brechas encontradas nas convenções para justificar a tributação sobre os lucros das empresas, limitando, assim, a aplicabilidade do artigo 7º das Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação assinadas pelo Brasil em detrimento da tributação interna.

## 2.2. Lucro empresarial

Como visto, o artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE tem o objetivo de proteger os lucros das empresas a partir da regra de competência exclusiva de tributação no país residente, quando não há estabelecimento permanente situado no país fonte. No entanto, o conceito de lucros empresariais não consta expressamente delimitado na Convenção Modelo da OCDE, gerando discussões em relação à sua abrangência.

Conforme se pode extrair do contexto da Convenção Modelo da OCDE, a expressão “lucros” compreende todo e qualquer rendimento decorrente do exercício de atividades econômicas conduzidas pelo residente de um Estado contratante no outro Estado contratante, desde que não contemplados expressamente em outros artigos que versem sobre categorias específicas de rendimentos.<sup>53</sup> Neste mesmo sentido, é o entendimento doutrinário de João Francisco Bianco e Ramon Tomazela Santos:

Observe-se que o artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE refere-se ao exercício de qualquer tipo de atividade econômica desenvolvida pelo residente de um Estado contratante, seja a venda de mercadoria ou a prestação de serviço. (...) Percebe-se assim, que o artigo 7º dos acordos de bitributação tem alcance universal, ou seja, atua como verdadeiro dispositivo “guarda-chuva”, na medida em que abrange a totalidade dos resultados decorrentes do exercício de uma atividade econômica conduzida pelo residente de um Estado contratante, desde que não

---

<sup>53</sup> LIMA, Larissa Pimentel de. **A tributação de lucros auferidos por controladas no exterior e a interpretação do artigo 7º dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação**. 2018. 119 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018, p. 63. Disponível em: <[https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/PUC\\_SP-1\\_04ba60b8435282cf0a8cd992a4f5d00b](https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/PUC_SP-1_04ba60b8435282cf0a8cd992a4f5d00b)> Acesso em: 24 out. 2020.

contemplados expressamente em artigos que versem sobre categorias específicas de rendimentos<sup>54</sup>

No entanto, diante da dificuldade do intérprete brasileiro em definir o termo “lucro” com base apenas na Convenção Modelo da OCDE, deverá ser utilizado o disposto no art. 3º, §2º da Convenção, que, para definição desse termo, remete à aplicação subsidiária do direito doméstico de cada país. Nesse sentido, dispõe o referido dispositivo:

2. Para a aplicação da Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente.

Seguindo essa linha, a definição de “lucros” é trazida pelo art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995<sup>55</sup>, que trata da tributação dos lucros auferidos no exterior. A Lei 9.249/95 estabelece que os lucros são, de forma geral, aqueles apurados por controladas de empresas estrangeiras.

---

<sup>54</sup> 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; TORRES, Heleno (Coords.). **Direito tributário Internacional: Homenagem ao professor Alberto Xavier**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 323.

<sup>55</sup> Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.  
 § 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:  
 I - Os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;  
 II - Caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;  
 § 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:  
 I - As filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;  
 II - Os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;  
 III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;  
 IV - As demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.  
 § 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:  
 I - Os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;  
 II - Os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;  
 III - Se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;  
 IV - A pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

Recentemente, ao analisar o Acordo entre Brasil e a França para Evitar a Dupla Tributação, o STJ definiu o conceito de lucro para fins de tratados internacionais, através do REsp nº 1.618.897/RJ<sup>56</sup>. Nos termos do voto do Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho:

O termo lucro da empresa estrangeira deve ser interpretado não como lucro real, mas como lucro operacional, como o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica, incluído, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

Sendo assim, como os tratados assinados pelo Brasil e a convenção modelo da OCDE não delimitam a expressão “lucros das Empresas”, o termo “lucros” deverá ser compreendido em seu sentido amplo, incluindo todo rendimento auferido no desenvolvimento do negócio, conforme preconiza o Sergio André Rocha:

A interpretação de tratados internacionais é pautada pelo princípio da interpretação comum, que tem o papel de estabelecer que os aplicadores do Direito Internacional Tributário busquem interpretar as convenções de modo a alcançar uma interpretação que evite a ocorrência da dupla tributação e que não seja pautada por agendas domésticas que acabem por acarretar o descumprimento das obrigações assumidas na esfera internacional.<sup>57</sup>

Nesse sentido, deve-se entender por “lucro das empresas” todo resultado da empresa (residente ou não), excetuados os rendimentos sujeitos a tratamento previsto em regras específicas. Assim, nas relações entre tomadores de serviços residentes no Brasil e prestadores residentes em países com os quais o Brasil firmou um tratado, a dupla tributação deve ser afastada pela aplicação do artigo 7º do mesmo. Em tese, esse entendimento deveria ser estendido para a prestação dos serviços técnicos, contudo, essa não é a orientação da Receita Federal do Brasil, como será visto adiante.

Portanto, pode-se concluir que, para fins de aplicação do art. 7º (“Lucro das Empresas”) das Convenções, em tese, os lucros empresariais são todos os rendimentos apurados por subsidiárias de empresas estrangeiras no exterior, de forma ampla. Ou seja, o

<sup>56</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.618.897/RJ**. Recorrente: Alcatel-lucent Submarine Networks S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DF, 19 de maio de 2020. Diário da Justiça, DF, 26 de maio de 2020. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/855192816/recurso-especial-resp-1618897-rj-2016-0208110-5/inteiro-teor-855192826?ref=feed>> Acesso em: 25 out. 2020.

<sup>57</sup> ROCHA, Sergio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 287.

lucro empresarial é o resultado das atividades que constituam objeto da pessoa jurídica, incluído, em princípio, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

### **III - IRRF SOBRE O PAGAMENTO DE SERVIÇOS TÉCNICOS E ASSISTÊNCIA TÉCNICA SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA PARA NÃO RESIDENTES**

A principal discussão em torno da aplicação do art. 7º dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação gira em torno da incidência ou não do Imposto de Renda Retido na Fonte (“IRRF”) sobre a remessa ao exterior de receita auferida em território brasileiro na prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, sem transferência de tecnologia, por não residentes. O debate se concentrou primeiramente no conceito de serviço técnico e assistência técnica enquanto “rendimentos não expressamente mencionados” e, posteriormente, a sua equiparação a *royalties*.

Em uma primeira análise, é possível extrair do artigo 7º do Modelo da OCDE que, no caso de uma empresa residente de um país signatário prestar serviços em um segundo país signatário, sem ali possuir um estabelecimento permanente, acaba gerando o direito, a esta empresa, de não ser tributada no segundo país signatário, mas somente naquele em que reside.

Conforme será analisado, nada obstante a clareza do dispositivo a partir de sua interpretação literal, a Secretária da Receita Federal do Brasil editou o Ato Declaratório Interpretativo COSIT nº 1/2000 contrário a esse entendimento, o que acabou gerando a controvérsia ora analisada. Tendo em vista a histórica tendência arrecadatória do fisco brasileiro, através desse Ato, a Receita Federal deixou claro que não deixaria de tributar o rendimento auferido no Brasil por prestador de serviço residente no exterior.

Assim, em um primeiro momento, a receita entendeu que os rendimentos decorrentes da prestação de serviço técnico e de assistência técnica, sem a transferência de tecnologia, estariam classificados, nas convenções tributárias internacionais firmadas pelo Brasil, como “rendimentos não expressamente mencionados”, acarretando a incidência do IRRF.

Ocorre que, ao longo dos anos, diversos foram os posicionamentos das autoridades fiscais e dos tribunais superiores sobre o enquadramento dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia nos tratados. Por exemplo, ao mesmo tempo em que foram proferidas decisões favoráveis ao contribuinte pelo Tribunal Regional Federal (“TRF”) e STJ, afastando a incidência do IRRF sobre serviços técnicos sem transferência de tecnologia para

não residentes, foram proferidas decisões desfavoráveis da Receita Federal do Brasil (“RFB”) e também dos tribunais superiores.

Pelo argumento de que os serviços técnicos sem transferência de tecnologia classificam-se como ‘rendimentos não expressamente mencionados’ nas convenções internacionais, os tribunais superiores antes entendiam que, por esse motivo, esses serviços se sujeitavam à tributação do IRRF, de acordo com o art. 7º da Lei nº 9.779/99<sup>58</sup> e o então art. 685 do RIR/1999<sup>59</sup>, que previa a incidência do IRRF.

No entanto, esse argumento se mostrou superado e o debate agora se concentra no conceito de serviço técnico e assistência técnica para fins de equiparação a *royalties* e possível aplicação do art. 7º dos Tratados. De fato, os conceitos de *royalties* e remuneração decorrente de serviços técnicos utilizados nas convenções internacionais contra a dupla tributação não são idênticos ao significado que é encontrado no direito brasileiro.

O conceito de royalties da Convenção Modelo da OCDE pode ser extraído do seu art. 12. Confira-se o teor do dispositivo:

ARTIGO XII  
Royalties"

1. Os " royalties " provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.
2. Todavia, esses " royalties " podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado.
3. O termo " royalties ", empregado neste artigo, designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.
4. O termo " royalties ", empregado neste Artigo, designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento

<sup>58</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).

<sup>59</sup> Art. 685. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, calculado de acordo com as tabelas progressivas constantes do 677, os rendimentos do trabalho não assalariado, pagos por pessoas jurídicas, inclusive por cooperativas e pessoas jurídicas de direito público, a pessoas físicas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, caput, inciso II).

industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.<sup>60</sup>”

Em relação à prestação de serviços técnicos, a maioria dos tratados brasileiros tem uma previsão específica em seus protocolos, estabelecendo que tais serviços serão tratados como *royalties*. A exceção fica por conta dos tratados com a Áustria, a Finlândia, a França, o Japão e a Suécia. Uma vez que a legislação tributária brasileira traz uma definição muito abrangente de serviço técnico, na maioria dos casos pagamentos de serviços serão tratados como *royalties* de acordo com a posição da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de modo a justificar a retenção do IRRF.

Nesse contexto, recentemente foram proferidas decisões do TRF da 3ª Região no sentido de que estão sujeitas ao Imposto de Renda Retido na Fonte as remessas ao exterior para pagamento de serviço técnico e assistência técnica, sem transferência de tecnologia, quando há previsão no Protocolo do Tratado equiparando tais pagamentos a *royalties*.

Contudo, parte da doutrina defende que a renda decorrente de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos deve ser, na verdade, considerada como "lucro empresarial", merecedora da proteção conferida pelo artigo 7º das Convenções.

O Sérgio André Rocha afirma que a insegurança jurídica brasileira acerca da aplicação do artigo 7º aos serviços técnicos sem transferência de tecnologia geram algumas reações no cenário internacional:

De uma maneira geral, a política brasileira de celebração de tratados não gerou uma reação negativa por parte dos países que assinaram tais acordos com o País, identificando-se apenas reações pontuais em relação à posição do Brasil quanto à aplicação do artigo 7º dos tratados aos serviços técnicos sem transferência de tecnologia.<sup>61</sup>

Antes de analisar as interpretações das autoridades fiscais e dos tribunais superiores brasileiros, é preciso apresentar a legislação interna sobre o tema. A atuação de empresas não residentes no Brasil, por atos isolados, estará sujeita ao IRRF com base no princípio da

---

<sup>60</sup> OCDE (2017). **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017**, OECD Publishing.

<sup>61</sup> ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017, p. 147.

territorialidade, a partir de alíquotas reguladas de acordo com a respectiva categoria, como ganhos de capital, juros, dividendos, royalties ou prestação de serviços.

Assim, nos termos do art. 744 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580/2018<sup>62</sup>):

Art. 744. Os rendimentos, os ganhos de capital e os demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, ficam sujeitos à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica prevista neste Capítulo, inclusive nas seguintes hipóteses ( Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100 ; Lei nº 3.470, de 1958, art. 77 ; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28 ):

(...) § 1º Os rendimentos de residentes ou domiciliados em países ou dependências classificados, observado o disposto no art. 254, como de tributação favorecida, ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda, à alíquota de vinte e cinco por cento, exceto quanto às hipóteses previstas nos incisos III, VI e VII do caput . (Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º) .

§ 2º Relativamente às hipóteses previstas no inciso III ao inciso VI do caput , a alíquota de quinze por cento poderá ser reduzida, por prazo certo, pelo Poder Executivo federal, e será aplicada exclusivamente aos contratos celebrados durante o período em que vigorar a redução.

Nesse sentido, o art. 7º da Lei nº 9.779/1999<sup>63</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).

Assim, na ausência de tratado contra a bitributação firmado, em relação 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 foi, posteriormente, reduzida de 25% para de 15% com a instituição da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (“CIDE”), conforme o art. 3º da Medida Provisória nº 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

<sup>62</sup> BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília**, DF, 22 de novembro de 2018. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm)> Acesso em: 12 out. 2020.

<sup>63</sup> Altera a legislação do Imposto de renda. Cf. BRASIL. Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 19 de janeiro de 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19779.htm#:~:text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20Imposto,das%20Empresas%20de%20Pequeno%20Porte%202D](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19779.htm#:~:text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20Imposto,das%20Empresas%20de%20Pequeno%20Porte%202D)> Acesso em: 12 out de 2020.

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.

Sendo assim, na ausência de um tratado firmado, os rendimentos auferidos por serviços técnicos sem transferência de tecnologia ou assistência técnica prestados no Brasil, por não residentes, estão sujeitos ao IRRF à alíquota de 15%.

Havendo tratado para evitar a dupla tributação, contudo, diferenciam-se os tratados que possuem um conceito definido de *royalties* no seu protocolo daqueles tratados que não possuem qualquer disposição específica quanto ao conceito de *royalties*. Isto se dá, pois, a maior parte dos tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil possuem um item específico no protocolo ao acordo prevendo que a definição de *royalties* abrange também a contraprestação por serviços técnicos e de assistência técnica. À título de exemplo, abaixo os tratados com a Itália e México, respectivamente:

5. Com referência ao Artigo 12, parágrafo 4

A expressão "por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico" mencionada no parágrafo 4 do Artigo 12 inclui os rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos.<sup>64</sup>

6. Com referência ao parágrafo 3 do Artigo 12

a) Fica entendido que as disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 se aplicam a qualquer espécie de pagamento recebido em razão da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos.<sup>65</sup>

Sendo assim, 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, aplica-se a regra geral do artigo 7º, que prevê a tributação dos lucros das empresas apenas no Estado de residência, quando não há estabelecimento permanente situado no Estado fonte.

<sup>64</sup> BRASIL. Decreto nº 85.985, de 6 de maio de 1981. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF**, 6 de maio de 1981. Disponível em: < <https://receita.economia.gov.br/acao-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/italia/decreto-no-85-985-de-6-de-maio-de-1981>> Acesso em: 15 out. de 2020.

<sup>65</sup> BRASIL. Decreto nº 6.000, de 26 de dezembro de 2006. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF**, 16 de dezembro de 2006. Disponível em: < <https://receita.economia.gov.br/acao-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/mexico/decreto-no-6-000-de-26-de-dezembro-de-2006>> Acesso em: 15 out. de 2020.

Por outro lado, nos tratados brasileiros que possuem uma previsão específica no protocolo ampliando o conceito de *royalties* para que este possa abarcar também a contraprestação de serviços técnicos, teremos, em tese, a tributação pelo Estado da fonte<sup>66</sup>, seguindo as disposições da legislação interna.

Além disso, é importante ressaltar que essa polêmica em torno da aplicação do art. 7º dos tratados brasileiros apenas se encontra nos casos em que os serviços técnicos, sem transferência de tecnologia, são prestados sem a intervenção de um estabelecimento permanente. Na presença de um, não se fala em poder tributário exclusivo do país de residência, sendo legítima a tributação pelo país fonte.

O extenso debate jurisprudencial e administrativo acerca das definições do serviço técnico e assistência técnica, sem transferência de tecnologia, para fins de aplicação do artigo 7º, será analisado a seguir.

### **3.1. Enquadramento como “Rendimentos não expressamente mencionados”**

O artigo 21 ou 22, a depender do tratado brasileiro, alcança os chamados “outros rendimentos” ou “rendimentos não expressamente mencionados”, que serão tributados tanto no Estado da fonte quanto no Estado da residência. É uma disposição residual, ou seja, aplica-se na hipótese em que o rendimento não se encaixa em nenhuma das categorias versadas no Modelo da OCDE. Assim, os Comentários interpretativos da OCDE estabelecem que o artigo 21 deve ser aplicado somente aos rendimentos que não puderem ser classificados em nenhuma outra categoria anterior.

Em tese, esse conceito residual não afeta o regime dos “lucros das empresas”, que abrange os serviços e operações que se integram às atividades da empresa. Ocorre que, com a finalidade de impor a tributação brasileira na fonte das remessas ao exterior para pagamento dos serviços técnicos e prestação de assistência técnica para não residentes, a Receita Federal do Brasil aproveitou o caráter residual do art. 21 e 22 para enquadrá-los como “rendimentos não mencionados”, justificando a retenção na fonte de IRRF.

---

<sup>66</sup> DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. A política brasileira de tributação de serviços técnicos. Instituto brasileiro de direito tributário In: **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. I, p. 44-66, 2019.

Em 05/01/2020, a Receita Federal do Brasil (“RFB”) publicou o Ato Declaratório Interpretativo COSIT nº 1/2000<sup>67</sup>, que dispôs sobre o tratamento tributário das remessas ao exterior decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e serviços técnicos, sem transferência de tecnologia, no sentido de que, serviços técnicos sem transferência de tecnologia enquadravam-se no artigo da Convenção referente aos “Rendimentos não expressamente mencionados”, legitimando, assim, a irrestrita tributação brasileira na fonte. 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.

Em outras palavras, o Ato Declaratório Interpretativo COSIT nº 01/2000 estabeleceu que a renda proveniente dos serviços técnicos prestados em território brasileiro por não residentes não se enquadraria como lucro empresarial para fins de aplicação do art. 7º dos Acordos, e, conseqüentemente, sofreria retenção de IRRF no território brasileiro, ou seja, na fonte. Assim dispõe o art. 21 ou 22 referente aos “Rendimentos não expressamente mencionados” dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação pactuados pelo Brasil:

Artigo 22

Rendimentos não expressamente mencionados

Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante não expressamente mencionados nos Artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis em ambos os Estados Contratantes.<sup>68</sup>

Importante destacar que, de acordo com a redação dos artigos 21 ou 22 dos tratados firmados pelo Brasil, os rendimentos enquadrados nesse dispositivo são passíveis de tributação tanto no Estado de residência quanto no Estado da fonte. Ainda, no caso do Estado da fonte, não há nenhuma previsão de limitação de alíquota.

---

<sup>67</sup> **Ato Declaratório Interpretativo COSIT nº 1/2000, de 05 de janeiro de 2000.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5754>> Acesso em: 30 ago 2020.

<sup>68</sup> Exemplo tirado da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, celebrada entre o Brasil e a Itália (Decreto nº 85.985, de 6 de maio de 1981).

Assim, com base nesse ato normativo, as remessas enquadradas no conceito de pagamento de serviços técnicos sem transferência de tecnologia estavam sujeitas ao tratamento previsto no então artigo 685, II, alínea “a”, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, que estabelecia a retenção na fonte de Imposto de Renda em relação a esses pagamentos.

Ainda, de acordo com o referido Ato, para confirmar se determinado serviço técnico envolveria transferência de tecnologia ou não, seria necessário verificar se os respectivos contratos estariam sujeitos à averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (“INPI”) e no Banco Central do Brasil (“BACEN”).

Nessa hipótese, o rendimento decorrente do serviço técnico se classificaria no artigo 12 referente aos “*royalties*” dos tratados para evitar a bitributação da renda, legitimando, também, a tributação brasileira na fonte, porém limitada a alíquotas que variam entre 10% e 15%, segundo os respectivos tratados.

No entanto, através desse Ato Declaratório Interpretativo, a RFB desconsiderou a necessária diferenciação de os tratados celebrados pelo Brasil que possuíam ou não protocolo ampliativo do conceito de *royalties*, além de desrespeitar os tratados que não permitiam a tributação dos serviços técnicos na fonte. Por fim, a referida interpretação da RFB era equivocada também na eleição da categoria “rendimentos não expressamente mencionados” para justificar a tributação da fonte.

Nada obstante, o Ato Declaratório COSIT nº 1/2000 foi amplamente criticado pela doutrina. Nas palavras de Sergio André Rocha<sup>69</sup>:

A posição adotada neste ato administrativo foi duramente criticada pela doutrina, principalmente pela incorreta interpretação dos artigos 7º e 21 (“Outros Rendimentos”) dos tratados brasileiros. Como previamente mencionado, as convenções celebradas pelo Brasil alocam poderes tributários para ambos os Estados contratantes no artigo de “Outros Rendimentos” ou “Rendimentos não Expressamente Mencionados” – em linha com o Modelo da ONU. Portanto, se serviços sem transferência de tecnologia fossem qualificados no artigo 21, o País teria competência para tributá-los na fonte.

---

<sup>69</sup> ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2017, p. 98.

Assim, a Administração Fiscal brasileira entendeu pelo não enquadramento dos rendimentos decorrentes da prestação de serviço técnico e de assistência técnica sem a transferência de tecnologia na previsão do artigo 7º da OCDE. Na verdade, o fisco brasileiro entendeu que essa remuneração se enquadraria no artigo 21 ou 22 das Convenções, que versa sobre “outros rendimentos”, permitindo a bitributação da renda.

Em 2012, foi publicada a primeira decisão do STJ sobre a matéria. Durante o julgamento do REsp n. 1.161.467/RS<sup>70</sup>, ao analisar essa pretensão do fisco brasileiro de tributar os serviços técnicos sob o argumento de serem “rendimentos não expressamente mencionados”, a 2ª Turma do STJ decidiu o seguinte:

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**

---

<sup>70</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.161.467/RS**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Copesul Companhia Petroquímica do Sul. Relator: Min. Castro Meira. DF, 17 de maio de 2012. Diário da Justiça, DF, 01 de junho de 2012. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21864652/recurso-especial-resp-1161467-rs-2009-0198051-2-stj/inteiro-teor-21864653>> Acesso em: 23 ago. 2020.

ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil. 11. Recurso especial não provido.” (grifos nossos)

Sendo assim, a 2ª Turma do STJ decidiu a favor dos contribuintes ao declarar que os artigos 7º dos tratados brasileiros contra a dupla tributação não admitem a retenção na fonte dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia, desde que não tenham sido prestados por estabelecimento permanente.

Todavia, em que pese tal decisão reafirmar a prevalência dos tratados tributários internacionais em detrimento do direito interno, ele não analisou a questão relativa aos tratados que possuem protocolo ampliativo do conceito de royalties e o próprio Modelo da OCDE. Nas palavras de Sérgio André Rocha<sup>71</sup>:

Ao revermos a decisão neste caso, é interessante notar que os Ministros não fizeram qualquer referência à experiência internacional sobre o tema, aos Comentários da OCDE sobre sua Convenção Modelo, ou aos Comentários da ONU ao seu Modelo, da mesma forma que não se fez menção a qual dos Modelos teria influenciado a política brasileira de celebração de tratados.

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

Portanto, depreende-se que, esse entendimento equivocado foi um meio indireto da Receita Federal do Brasil de dizer não iria deixar de tributar o rendimento auferido no Brasil por prestador de serviço residente no exterior.

Contudo, a discussão atual sobre a tributação de serviços técnicos em face dos tratados brasileiros não segue mais em face do artigo referente aos “rendimentos não expressamente mencionados”, mas reside agora em razão do art. 12 (“*Royalties*”) e dos tratados que possuem protocolo que amplia o conceito de *royalties*.

---

<sup>71</sup> ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2017, p. 99.

### 3.2. A discussão envolvendo o conceito de “royalties”

Após uma série de críticas doutrinárias, em 2013, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) publicou o Parecer PGFN/CAT nº 2.363, estabelecendo que o pagamento de serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia se enquadra no art. 7º das Convenções (“Lucros das Empresas”) e não nos arts. 21 e 22 (“Rendimentos não expressamente mencionados”). A conclusão do Parecer foi a seguinte:

25.1. O Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011 foi exarado em um contexto de defesa judicial da Fazenda Nacional (REsp nº 1.161.467/RS), cuja tese restou vencida no STJ, o qual, por sua vez lançou outros argumentos técnicos sobre a questão, passíveis de acolhimento em sede administrativa, haja vista a sua robustez. Portanto, à luz da possibilidade de se atribuir ao lucro disposto no art. 7º da Convenção Modelo da OCDE um conceito amplo; à vista do princípio da especialidade; e sedimentados sobre uma das finalidades mestras dos tratados para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda assinados pelo Brasil, que é a de evitar a bitributação internacional, sugere-se a revogação do Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011. 25.2. Consequentemente, **opina-se na linha de que remessas ao exterior decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia melhor se enquadram no artigo 7º (“Lucros das Empresas”) dos mencionados pactos, ao invés dos arts. 21 ou 22 (“Rendimentos não Expressamente Mencionados”). Assim, tais valores seriam tributados somente no país de residência da empresa estrangeira, não estando sujeitos à incidência do IRRF.**

25.3. A conclusão acima não se aplica nos casos em que a empresa exerça sua atividade através de um estabelecimento permanente situado no Brasil e tampouco quando, advindos de negociações entre os países signatários, houver disposição expressa nos acordos autorizando a tributação no Brasil. **Ou seja, neste último caso, 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.** 25.4. A análise aqui empreendida é restrita aos casos de remessas ao exterior decorrentes de contratos de prestação de assistência e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia e quando existente tratado para evitar a dupla tributação, sendo o âmbito da apreciação circunscrita aos arts. 7º e 21 (ou 22), com as ressalvas do item anterior. Ademais, é de se alertar que para a aplicação do entendimento ora espelhado é necessária a total subsunção dos casos concretos à discussão aqui exposta e desde que não haja a configuração de planejamentos tributários abusivos. 25.5. Com o fito de positivar a compreensão desenvolvida ao longo desta peça, sugere-se que os representantes do Brasil, nas negociações da espécie, entabulem providências no sentido de acordar explicações ou definições especiais relativas ao termo “lucro”, uma vez que isso é em tese possível, conforme se extrai do item 75 dos Comentários da OCDE à Convenção Modelo. Verifica-se que há países que fazem observações particulares aos “Comentários”, compartilhando ou não da interpretação da OCDE, e ainda acrescentando, esclarecendo, enfim, externando o seu entendimento sobre os pontos que estão sendo negociados. Abaixo, parte do indigitado item 75: “75. Fica a critério dos Estados Contratantes acordarem bilateralmente explicações ou definições especiais relativas ao termo “lucros” para o fim de esclarecer a distinção entre esse termo e, por exemplo, o conceito de dividendos. (...) (grifos nossos).

A PGFN fez a ressalva de que tais pagamentos se sujeitam à retenção do IRRF, quando houver previsão de equiparação a *royalties* nos protocolos. Em outras palavras, concluiu que “a tributação de fonte será sempre legítima quando o tratado celebrado tiver, em seu Protocolo, regra equiparando serviços técnicos e de assistência técnica à *royalties*. Da mesma maneira, seria devida a tributação no Brasil nos casos em que aplicável o artigo 14 de uma dada convenção, que cuida dos serviços profissionais independentes.<sup>72</sup>”

A Receita Federal do Brasil afastou de vez a aplicação do artigo dos tratados que trata de “rendimentos não expressamente mencionados” ao editar o Ato Declaratório Interpretativo nº 5/2014<sup>73</sup>, que dispõe sobre o tratamento tributário a ser conferido aos rendimentos pagos por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica residente no exterior, pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base nos Acordos Internacionais para Evitar a Dupla Tributação da Renda assinados pelo Brasil. Nesse sentido, dispõe o referido ato:

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 celebrado 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.

De acordo com o Ato Declaratório nº 5/2014, as remessas ao exterior para pagamento de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, serão tributadas na fonte quando o tratado celebrado contiver previsão equiparando serviços técnicos e de assistência técnica a *royalties*.

---

<sup>72</sup> Ibidem, p. 102.

<sup>73</sup> **Ato Declaratório Interpretativo nº 5/2014, de 16 de junho de 2014.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=53416>> Acesso em: 10 out 2020.

Assim, nessa hipótese, as Convenções assinadas pelo Brasil permitem a tributação desses rendimentos na fonte – com a consequente incidência do IRRF – e no exterior. Caso não haja essa previsão, esses rendimentos serão enquadrados como lucro das empresas, na qual a tributação será exclusivamente no País de destino dos rendimentos, não havendo, portanto, tributação na fonte pelo fisco brasileiro.

Na prática, as disposições do Parecer PGFN/CAT nº 2.363/2013 e do Ato Declaratório nº 5/2014 alteraram o entendimento anterior adotado pela RFB constante do Ato Declaratório Interpretativo nº 01/2000 no sentido de que, serviços técnicos sem transferência de tecnologia não se enquadram nos artigos 21 ou 22 dos Tratados (“Rendimentos não expressamente mencionados”) para prever que eles se enquadrariam, na verdade, no artigo 12 (“*Royalties*”), quando houver disposição nos protocolos, ou no artigo 14 (“serviços profissionais ou pessoais independentes”), sendo que, em todas as hipóteses, há previsão de retenção do IRRF.

No entanto, a não tributação na fonte prevista no artigo 7º dos tratados brasileiros somente será aplicada nos tratados que não possuem regra no Protocolo equiparando-se a *royalties*. De fato, os únicos tratados brasileiros que não adotaram a classificação de royalties para os serviços técnicos são os firmados com a Áustria, a Finlândia, a França, o Japão e a Suécia.

Portanto, apenas em relação a esse grupo de países não seria aplicável o tratamento previsto no artigo 12 (“*Royalties*”). Apesar de ainda encontrar resistências à aplicação do artigo 7º na prática, em relação a esses países é admitida a aplicação dessa regra aos rendimentos de serviços técnicos e assistência técnica sem transferência de tecnologia, uma vez que, em relação aos demais tratados celebrados pelo Brasil, seria aplicável o tratamento previsto no artigo 12 ou 14.

Ainda que as autoridades fiscais brasileiras tenham entendido que as remessas para pagamento de serviços técnicos sem transferência de tecnologia possam se enquadrar no artigo 7º, na prática, as ressalvas referentes às aplicações dos artigos sobre *royalties* (artigo 12) e sobre serviços profissionais independentes (artigo 14) restringiu o âmbito de aplicação do artigo 7º dos Acordos para evitar a bitributação. Isto é, não representou grande mudança no que se refere à efetiva sujeição das remessas internacionais a tributação pelo fisco brasileiro.

Cabe ressaltar que o ADI nº 5/2014 dispôs exclusivamente em relação à incidência do IRRF, não alterando os demais tributos brasileiros incidentes sobre tais remessas ao exterior – como contribuição ao PIS, COFINS, CIDE-Royalties, ISS e IOF –, os quais não são creditáveis no exterior e representam, um significativo encargo tributário nessas operações internacionais.

Em 2015 foi publicada a Solução de Consulta nº 153<sup>74</sup> da Coordenação Geral de Tributação (“COSIT”), que entendeu pela não incidência IRRF sobre os pagamentos de serviços técnicos para beneficiário residente na França. Importante ressaltar que o tratado com a França não possui previsão equiparando serviços técnicos e de assistência técnica a *royalties*. Confira-se sua ementa:

REMESSA PARA A FRANÇA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO TÉCNICO E DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

Os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada na França, a título de contraprestação por serviço técnico ou de assistência técnica prestado, não se sujeitam à incidência do Imposto de Renda na fonte (IRRF).

No entanto, em 2015, foi publicado o REsp nº 1.272.897/PE<sup>75</sup>, na qual o STJ decidiu, por unanimidade, que não incide imposto de renda retido na fonte sobre os valores pagos por fonte brasileira à empresa sediada na Espanha a título de remuneração de prestação de serviços sem transferência de tecnologia.

A primeira turma do STJ entendeu que os tratados tributários internacionais devem prevalecer em detrimento da legislação doméstica por força do art. 98 do CTN. Ainda, que o artigo 7º referente aos lucros das empresas deve ser interpretado como lucro operacional das empresas, incluindo os rendimentos de serviços prestados no território brasileiro.

Por mais que o precedente do STJ não tenha se aprofundado na aplicação do artigo 7º (“Lucro das Empresas”) na prestação de serviços técnicos com transferência de tecnologia,

<sup>74</sup> **Solução de Consulta COSIT nº 153, de 02 de março de 2017.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81409>> Acesso em: 05 out. 2020.

<sup>75</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.272.897/PE.** Recorrente: Iberdrola Energia S/A. Recorrida: União (Fazenda Nacional). Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DF, 19 de novembro de 2015. Diário da Justiça, DF, 09 de dezembro de 2015. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/266847261/recurso-especial-resp-1272897-pe-2011-0196684-9/inteiro-teor-266847266>> Acesso em: 05 out. 2020.

seu mérito é favorável aos contribuintes por frustrar as recorrentes tentativas do fisco brasileiro de restringir a abrangência do conceito de “lucro das empresas” previsto nos tratados para evitar a dupla tributação.

Em 2016, foi publicada a Solução de Consulta nº 109, que examinou um caso de tributação de serviços técnicos, sem transferência de tecnologia, pagos para residente da Finlândia. De acordo com COSIT as remessas, independentemente de pertencerem ao mesmo grupo econômico da contratante no Brasil, não sofrem retenção do IRRF, tendo em vista o Acordo para Evitar a Dupla Tributação firmado com o Brasil.

No entanto, em novembro de 2016, a COSIT publicou a Solução de Consulta nº 155, em conformidade com a posição do Ato Declaratório Interpretativo nº 1.455/2014, para decidir pela incidência de IRRF sobre os pagamentos de serviços técnicos para a Argentina. Confira-se sua ementa:

REMESSA PARA A ARGENTINA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO TÉCNICO E DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

Os rendimentos pagos, creditados, empregados ou remetidos por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada na Argentina, a título de contraprestação por serviço técnico ou de assistência técnica prestado, sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na Fonte (IRRF), à alíquota de 15% (quinze por cento).

Diante desse cenário de entendimentos divergentes, diversas foram as decisões administrativas e judiciais sobre o tema ao longo dos anos, tanto a favor como contra o contribuinte, revelando um verdadeiro cenário de insegurança jurídica.

### **3.3. A jurisprudência recente sobre o tema**

Após uma série de decisões do Tribunal Regional Federal ("TRF") e do STJ favoráveis ao contribuinte nos últimos anos, recentemente foram publicados pelo menos três acórdãos do TRF da 3ª Região pela incidência do IRRF sobre a remessa ao exterior para pagamento de serviço técnico e assistência técnica, envolvendo país com o qual o Brasil possui Tratado para Evitar a Dupla Tributação. Sinalizando, assim, uma mudança de entendimento a favor da Fazenda Nacional.

Tudo começou no julgamento da apelação nº 0024442-10.2001.4.03.6100<sup>76</sup>, quando o TRF-3 havia entendido pela não incidência de IRRF nos pagamentos remetidos ao exterior, referentes ao contrato de prestação de serviços de software. Uma vez que a empresa alemã prestadora de serviços não possuía estabelecimento permanente no Brasil, ela deveria ser tributada exclusivamente na Alemanha. O tribunal considerou que não teria transferência de tecnologia nos contratos firmados, mas tão somente a prestação de serviço de treinamento e consultoria do uso do software.

No entanto, em junho de 2019, o TRF-3 acolheu os embargos de declaração, com efeitos infringentes, da Fazenda Nacional, para reformar o acórdão e admitir a incidência de IRRF nas remessas para pagamento de serviço de software com base no Protocolo do Tratado Brasil-Alemanha, considerando o período em que este tratado ainda estava em vigor.

No novo acórdão, o tribunal não se pronunciou sobre o fato de o serviço não envolver transferência de tecnologia, concluindo apenas que o Protocolo do Tratado Brasil-Alemanha equiparava os serviços técnicos e de assistência técnica a *royalties* para fins de tributação dos rendimentos pagos por fonte brasileira à empresa alemã. Confirma-se a emenda do acórdão:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RETORNO DO STJ. REMESSA DE ROYALTIES. ITEM 4 DO PROTOCOLO ANEXO AO TRATADO BRASIL-ALEMANHA (DECRETO 76.988/76). OMISSÃO RECONHECIDA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS, COM EFEITOS INFRINGENTES.

1. É cediço que os Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas jurídicas de Direito Interno, em razão de sua especificidade. Art. 98 do CTN. Precedentes do STJ e deste Tribunal.

**2. O Item 4 do Protocolo Anexo ao Tratado Brasil-Alemanha equipara os serviços técnicos e de assistência técnica aos royalties para fins de tributação dos rendimentos pagos da empresa brasileira à controladora alemã.**

3. O art. 106 do CTN estabelece que a norma expressamente interpretativa pode ser aplicada retroativamente; é o caso do Item 4 do Protocolo Anexo ao Tratado Brasil-Alemanha, que pode ser aplicado a fatos geradores ocorridos no período de 01.01.1999 a 26.04.2001.

**4. Verifico a ocorrência de omissão no acórdão embargado e acolho os embargos de declaração, com efeitos infringentes, a fim de admitir a incidência do IRRF sobre os valores pagos a título de royalties, com base na alíquota de 15%.**

5. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes. (grifos nossos)

---

<sup>76</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal (3ª Região). **Apelação cível nº 0024442-10.2001.4.03.6100** – SP. Apelante: União Federal (Fazenda Nacional) e SAP Brasil Ltda. Apelada: Os mesmos. Relator: Nelton dos Santos. SP, 09 de dezembro de 2020. DJF3, 14 de outubro de 2020. Disponível em: < <http://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=1> > Acesso em: 25 out. 2020.

No dia 21 de fevereiro de 2020, durante o julgamento da apelação nº 5023086-93.2018.4.03.6100<sup>77</sup>, ao analisar o Tratado firmado com a Espanha, o TRF-3 entendeu que diante do Protocolo anexo ao Tratado equiparando de forma expressa os serviços técnicos e de assistência técnica aos *royalties* e diante do reconhecimento de que as atividades realizadas pela empresa eram de fato consideradas *royalties*, ficou constatada a incidência do IRRF sobre essas operações de remessa internacional. A atividade da sociedade em questão era de prestação de serviços de consultoria financeira, gerencial e administrativa.

Destaca-se que a sentença de 1º grau afastou a tributação de IRRF e permitiu ao contribuinte a possibilidade de compensação dos valores já recolhidos. Todavia, a União apelou da sentença, alegando que incidiria IRRF sobre as operações de pagamento dos serviços prestados, haja vista que os valores estavam previstos em contrato de prestação de serviço técnicos, devendo receber o tratamento de *royalties*. Alegou ainda a União que, o correto tratamento a ser dado à essas remessas seria o constante no art. 12 do tratado e não do art. 7 (“Lucro das Empresas”). Confira-se a ementa do Acórdão:

DIREITO TRIBUTÁRIO E INTERNACIONAL. MANDADO DE SEGURANÇA. VIA ELEITA ADEQUADA. LEGITIMIDADE ATIVA *AD CAUSAM* DAS PARTES RECONHECIDA. ACORDO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. IRRF. DECRETO Nº 76.975/1976. CONVENÇÃO BRASIL/ESPANHA. ART. 98 DO CTN. DEFINIÇÃO DE LUCRO E *ROYALTIES*. PROTOCOLO ANEXO ITEM 5 (AD/ART. 12§3) EQUIPARA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS E ASSISTÊNCIA TÉCNICA AO TERMO *ROYALTIES* PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO. RECURSO DE APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO PARCIALMENTE PROVIDOS. SENTENÇA REFORMADA.

1 - A *Overlap Internacional S/A*, pessoa jurídica estrangeira prestadora de serviço contratada, é o próprio sujeito passivo da obrigação tributária, não havendo dúvida quanto a sua legitimidade ativa.

2 - O sujeito passivo do imposto de renda continua sendo a pessoa que realiza a hipótese do art. 43 do Código Tributário Nacional e a eleição do responsável tributário não afasta a legitimidade ativa do sujeito passivo para o ajuizamento da ação nos casos de imposto de renda retido na fonte por ser quem, de fato, arca com o ônus da tributação.

3 - No caso vertente, para a remessa dos valores ao contratado, ora credor, domiciliado no exterior, o Fisco está exigindo o comprovante do recolhimento de IRRF por entender que a operação não se refere a remessa de lucros auferidos como alegam as impetrantes, mas sim de *royalties*, o que ensejaria na tributação. Portanto, nesse cenário, é cabível mandado de segurança, nos termos do art. 1º, da Lei nº 12.016/2009.

4 - A teor do art. 111, do CTN, a legislação tributária que versa sobre isenção deve ser interpretada literalmente.

<sup>77</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal (3ª Região). **Apelação cível nº 5023086-93.2018.4.03.6100** – SP. Apelante: União Federal (Fazenda Nacional). Apelada: Overlap Consultores em Marketing e Formacao Sociedade LTDA e Overlap Internacional, S.A. Sociedade Unipersonal. Relator: Des. Fed. Antonio Cedenho. SP, 21 de fevereiro de 2020. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=1>> Acesso em: 25 out. 2020.

5 - As disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN.

6 - Os acordos internacionais para evitar a dupla tributação atribuem o poder de tributar a renda, em regra, ao Estado em cujo território os rendimentos foram produzidos (critério da fonte produtora) ou em cujo território foi obtida a disponibilidade econômica ou jurídica (critério da fonte pagadora), conforme a natureza do rendimento considerado. A classificação deste deve ser feita nos termos a lei interna do Estado que aplica o tratado.

7 - Dado o caráter específico da Convenção celebrada entre Brasil e Espanha, incorporado no ordenamento jurídico pelo Decreto n.º 76.975/1976, e em face do que prevê o art. 98 do CTN, é o caso de ser afastada a incidência do art. 685 do Decreto n.º 3.000/1999.

8 - Observa-se que o Protocolo anexo à Convenção Brasil/Espanha expressamente equiparou os serviços técnicos e assistência técnica aos *royalties* para fins de tratamento tributário. O contrato de prestação de serviços celebrado pelas impetrantes tem por objeto a "*prestação de serviços de consultoria financeira, gerencial e administrativa*" (fl. 76, ID 43287441, p. 36).

9 - **Nesse cenário, considerando que o ganho auferido pela empresa estrangeira enquadra-se em artigo específico do próprio tratado para evitar a bitributação, afastada estaria, assim, a aplicação da regra do artigo 7º, que trata dos lucros das empresas e que, por ser tratar de norma geral, deve ser rechaçada em prol da aplicação de norma especial (art. 12).** Precedente: TRF3: 0024442-10.2001.4.03.6100)

10 - **Nesses termos, considerando que os serviços prestados qualificam-se como *royalties* para fins de aplicação da referida convenção, com fulcro no Decreto n.º 76.975/1975 e item 5, Ad/Art.12, § 3º, do Protocolo Anexo, deve ser reconhecida a incidência do imposto de renda sobre as operações de remessa internacional.**

11 - Recurso de apelação da União e reexame necessário parcialmente providos.

Na mesma linha de raciocínio, foi publicado no dia 08/07/2020 o acórdão do TRF-3 que analisou um caso envolvendo o Tratado entre Brasil e Argentina. Em seu voto, quando do julgamento da apelação n.º 0004819-10.2014.4.03.6130<sup>78</sup>, o Desembargador Relator decidiu que, como as atividades da Sociedade envolviam a prestação de serviços técnicos e de assistência técnico científica, deveriam ser tratadas como *royalties* e, portanto, tributados no Brasil, conforme previsto no Tratado. Confira-se a ementa do acórdão:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IRRF. VALORES REMETIDOS AO EXTERIOR. SERVIÇOS TÉCNICOS. TRATADO BRASIL ARGENTINA. APELAÇÃO IMPROVIDA.

-No tocante ao efeito suspensivo pleiteado, anoto que a questão já apreciada no Agravo de Instrumento AI 002251-65.2015.4.03.0000, fls. 754/761.

-Quanto à nulidade da sentença, em razão da não apreciação das questões arguidas por meio de embargos de declaração, anoto que o r. Juízo *a quo* rejeitou os embargos de declaração, por entender a inexistência de obscuridade, contradição ou omissão. Logo, não há como ser acolhida a alegada nulidade da sentença.

-No tocante à preliminar arguida em contrarrazões, pela União Federal, de ilegitimidade da impetrante para deduzir pedido de compensação/restituição, cabe

<sup>78</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal (3ª Região). **Apelação cível n.º 0004819-10.2014.4.03.6130** – SP. Apelante: Mercadolivre.com Atividades de Internet LTDA e outros. Apelada: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Mônica Nobre. SP, 02 julh 2020. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=1>> Acesso em: 26 out. 2020.

destacar que, ao contrário do que sustenta a União Federal, a comprovação do indébito, consoante entendimento firmado pelo STJ no AgRg no RMS 39.625/MG e AgRg no AREsp 481.981/PE, é de que tratando-se de pedido de compensação do indébito, basta a comprovação da condição de contribuinte. No caso concreto, a impetrante comprovou a condição de contribuinte ( fl. 340/441).

-A preliminar arguida pela apelante, de que os contratos ora questionados não envolvem transferência de tecnologia, bem como a prevalência das regras do tratado internacional em detrimento à regra de legislação interna, confundem-se com o mérito, e com ele serão decididas.

-A matéria ora discutida disciplina Decreto nº 87.976 de 22 de Dezembro de 1982.

**- Da documentação juntada aos autos, constata-se que as atividades elencadas nos contratos ora questionados indicam a prestação de serviços técnicos e de assistência técnico científica, e nos termos em que disposto no § segundo do art. 12 anteriormente mencionado, cabível a tributação no país do qual esses pagamentos são originados, no caso, o Brasil.**

**- A previsão expressa na referida Convenção da possibilidade de tratar os valores das remessas dos contratos de prestação de serviços como royalties, implica na incidência do IRRF nos termos em que dispõe o art. XII do Decreto 87.976/92**

-Apelação improvida (grifos nossos).

Destaca-se que, o voto-vista do julgamento determinou que o tratamento a ser dado aos rendimentos seria de “lucro das empresas” e não de *royalties*, e, portanto, caberia apenas ao Fisco Argentino a cobrança dos tributos incidentes sobre a operação. Estabeleceu ainda, que não haveria supremacia da legislação internacional sobre a legislação interna. Contudo, o voto-vista restou vencido.

No caso, a empresa ora apelante sustentou que (i) não haveria transferência de tecnologia nos contratos questionados; (ii) as regras internacionais não deveriam prevalecer sobre as regras de direito interno e (iii) a sentença de 1º grau teria aplicado de forma equivocada o conceito de lucros das empresas do artigo 7º do tratado.

Sendo assim, os acórdãos do TRF-3 em destaque revelam que os tribunais estão dando mais atenção aos Protocolos dos Tratados. Destaca-se que o previsto em tais Protocolos Anexos tem o mesmo valor jurídico do próprio Tratado e, portanto, veiculam seus residentes e refletem o que foi negociado entre os Estados contratantes.

Embora esses recentes acórdãos a favor do IRRF nas remessas para pagamento de serviço técnico e assistência técnica, quando há previsão no Protocolo do Tratado equiparando tais pagamentos a *royalties*, tenham sido desfavoráveis para o contribuinte, o debate está longe de ser pacífico na doutrina e jurisprudência.

Deve-se levar em consideração a constante mudança de entendimento dos tribunais nos últimos anos e a histórica pretensão arrecadatória do fisco brasileiro. Por ser um país em desenvolvimento e importador de capital, o Brasil sempre tenta impor o seu poderio tributário nas negociações dos Tratados.

Nesse sentido, em detrimento à harmonia tributária entre as soberanias fiscais, o fisco tende a privilegiar a arrecadação interna sempre que possível. Sendo assim, em função da histórica carga tributária elevada, o Brasil dificilmente renuncia sua arrecadação, nem mesmo para cumprir os dispositivos do tratado internacional, fazendo prevalecer, quando possível, a interpretação que permite maior arrecadação ao fisco brasileiro.

No entanto, o princípio internacional do *pacta sunt servanda*, segundo o qual o contrato faz lei entre as partes, e a cooperação internacional exigem a manutenção da boa-fé e da segurança dos compromissos internacionais, ainda que em face da legislação doméstica, principalmente quanto ao direito tributário, que envolve garantias fundamentais dos contribuintes. Nesse sentido, o descumprimento dos tratados coloca em risco não apenas os benefícios dessa cooperação articulada no cenário econômico internacional, mas também a atração de investimentos para o Brasil.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apesar de ainda pleitear uma vaga na OCDE, o Brasil seguiu a redação da Convenção Modelo da referida organização para elaboração de todos os tratados dos quais é signatário, cujo art. 7º determina que os lucros de uma empresa situada em determinado Estado somente são tributados nesse Estado, que teria competência exclusiva para tributar a renda de seu residente. Ainda, tendo sido eleito o critério da residência como o fator determinante para a determinação da soberania tributária preponderante.

No cenário internacional, a existência de tratados para evitar a dupla tributação do rendimento auferido pelas empresas configura ponto crucial para os investidores estrangeiros e para o incremento dos fluxos de investimento entre os Estados contratantes. Em países nos quais a carga tributária elevada representa um custo alto para as empresas, como ocorre no Brasil, a presença de tais tratados pode ser um fator determinante para os investidores.

Sendo assim, os tratados para evitar a dupla tributação permitem a adoção de instrumentos de incentivos fiscais, criando, em tese, um clima de segurança para o investidor estrangeiro tendo em vista a previsibilidade das regras tributárias e a consequente estabilidade de suas operações. Sendo assim, um dos principais objetivos desses acordos internacionais é a proteção da segurança jurídica dos investimentos estrangeiros pela previsibilidade das regras aplicáveis que evitam a bitributação dos lucros.

Embora pretendam se beneficiar das previsões dos Tratados, os Estados contratantes tendem a manter suas bases tributárias, estabelecendo exceções e criando tributos que estão fora do âmbito dos acordos convencionados. Trata-se de uma situação decorrente da existência de termos vagos, ambíguos e conceitos indeterminados na redação dos tratados brasileiros, que ensejam interpretações tendenciosas do fisco brasileiro.

Além da problemática envolvendo a questão da posição hierárquica dos tratados internacionais tributários no ordenamento jurídico interno, outro ponto de grande relevância jurídica e prática que diz respeito à interpretação do artigo 7º dos tratados brasileiros. A partir dessa regra, a interpretação dos tratados passou por diversas problemáticas sensíveis aos contribuintes.

No Brasil, a questão gira em torno do controverso conceito de serviço técnico para fins de aplicação do art. 7º (“Lucro das Empresas”), em contraposição com o art. 12 (“*Royalties*”) e art. 21 ou 22 (“Rendimentos não mencionados”) do Modelo da OCDE, para fins de incidência do IRRF. Conforme analisado, tornou-se evidente a constante mudança de entendimento dos tribunais judiciais e administrativos nos últimos anos e a histórica pretensão arrecadatória do fisco brasileiro.

No entanto, em que pese as recentes decisões do TRF da 3ª Região prejudiciais ao contribuinte, constata-se que ainda não está pacificada no ordenamento jurídico brasileiro a discussão sobre o tratamento tributário conferido às remessas ao exterior para pagamento de serviços técnicos e prestação de assistência técnica para não residentes. Mesmo com a aparente consolidação de entendimento, restam indefinidas diversas questões essenciais para a conclusão da controvérsia.

Assim, a falta de harmonia entre o Modelo de Convenção proposto pela OCDE e a interpretação das autoridades brasileiras gera não apenas insegurança para os contribuintes como, também, a complexidade na aplicação normas. Assim, reduzir a imprevisibilidade das regras sobre a tributação das remessas ao exterior quando da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica no território brasileiro poderia promover o desenvolvimento econômico do Brasil e o fluxo de investimentos.

Portanto, cabe aos aplicadores do direito e autoridades fiscais brasileiras uniformizarem o seu entendimento, levando em consideração que o descumprimento unilateral de acordo internacional ofende os princípios do *pacta sunt servanda*, da boa-fé e da cooperação internacional. E, além disso, contraria a previsão do artigo 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, segundo o qual nenhum Estado pactuante “pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado”<sup>79</sup>.

---

<sup>79</sup> CONVENÇÃO DE VIENA SOBRE O DIREITO DOS TRATADOS. 23 de maio de 1969. **Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm)> Acesso em: 23 ago. 2020.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

**Ato Declaratório Interpretativo COSIT nº 1/2000, de 05 de janeiro de 2000**. Disponível em: <  
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5754>>  
 Acesso em: 30 ago. 2020.

**Ato Declaratório Interpretativo nº 5/2014, de 16 de junho de 2014**. Disponível em: <  
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=53416>>  
 Acesso em: 10 out. 2020.

BIANCO, João Francisco. **Transparência Fiscal Internacional**. Dialética: São Paulo, 2007.

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

BRASIL. Decreto nº 85.985, de 6 de maio de 1981. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF**, 6 de maio de 1981. Disponível em: <  
<https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/italia/decreto-no-85-985-de-6-de-maio-de-1981>> Acesso em: 15 out. 2020.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 6.000, de 26 de dezembro de 2006. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF**, 16 de dezembro de 2006. Disponível em: <  
<https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/mexico/decreto-no-6-000-de-26-de-dezembro-de-2006>> Acesso em: 15 out. 2020.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF**, 22 de novembro de 2018. Disponível em: <  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm)> Acesso em: 12 out. 2020.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF**, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)> Acesso em: 24 out. 2020.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF**, 19 de janeiro de 1999. Disponível em: <  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19779.htm#:~:text=Alterar%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20Imposto,das%20Empresas%20de%20Pequeno%20Porte%20%2D](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19779.htm#:~:text=Alterar%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20Imposto,das%20Empresas%20de%20Pequeno%20Porte%20%2D)>  
 Acesso em: 12 out. de 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.161.467/RS**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Copesul Companhia Petroquímica do Sul. Relator: Min. Castro Meira. DF, 17 de maio de 2012. Diário da Justiça, DF, 01 de junho de 2012. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21864652/recurso-especial-resp-1161467-rs-2009-0198051-2-stj/inteiro-teor-21864653>> Acesso em: 23 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.272.897/PE**. Recorrente: Iberdrola Energia S/A. Recorrida: União (Fazenda Nacional). Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DF, 19 de novembro de 2015. Diário da Justiça, DF, 09 de dezembro de 2015. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/266847261/recurso-especial-resp-1272897-pe-2011-0196684-9/inteiro-teor-266847266>> Acesso em: 05 out. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.618.897/RJ**. Recorrente: Alcatel-lucent Submarine Networks S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DF, 19 de maio de 2020. Diário da Justiça, DF, 26 de maio de 2020. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/855192816/recurso-especial-resp-1618897-rj-2016-0208110-5/inteiro-teor-855192826?ref=feed>> Acesso em: 25 out. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 426.945/PR**. Recorrente: Volvo do Brasil Veículos LTDA. Recorrido: União (Fazenda Nacional). Relator: Min. Teori Albino Zavascki. DF, 22 de junho de 2004. Diário da Justiça, DF, 25 de agosto de 2004. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19446494/recurso-especial-resp-426945-pr-2002-0043098-0/inteiro-teor-19446495?ref=juris-tabs>> Acesso em: 24 out. 2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 229.096/RS**. Recorrente: Central Riograndense de Agroinsumos Ltda. Recorrido: União (Fazenda Nacional). Relator: Min. Ilmar Galvão. DF, 16 de agosto de 2007. Diário da Justiça, DF, 11 de abril de 2008. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2930243/recurso-extraordinario-re-229096-rs/inteiro-teor-101182699?ref=juris-tabs>> Acesso em: 24 out. 2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 460.320/PR**. Recorrente: Volvo do Brasil Veículos LTDA e União (Fazenda Nacional). Recorrido: União (Fazenda Nacional) e Volvo do Brasil Veículos LTDA. Relator: Min. Gilmar Mendes. DF, 05 de agosto de 2020. Diário da Justiça, DF, 06 de outubro de 2020. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/939900344/recurso-extraordinario-re-460320-pr/inteiro-teor-939900344>> Acesso em: 24 out. 2020.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal (3ª Região). **Apelação cível nº 0004819-10.2014.4.03.6130** – SP. Apelante: MercadoLivre.com Atividades de Internet LTDA e outros. Apelada: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Mônica Nobre. SP, 02 julh 2020. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=1>> Acesso em: 26 out. 2020.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal (3ª Região). **Apelação cível nº 0024442-10.2001.4.03.6100** – SP. Apelante: União Federal (Fazenda Nacional) e SAP Brasil Ltda. Apelada: Os mesmos. Relator: Nelton dos Santos. SP, 09 de dezembro de 2020. DJF3, 14 de outubro de 2020. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=1>> Acesso em: 25 out. 2020.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal (3ª Região). **Apelação cível nº 5023086-93.2018.4.03.6100** – SP. Apelante: União Federal (Fazenda Nacional). Apelada: Overlap Consultores em Marketing e Formação Sociedade LTDA e Overlap Internacional, S.A. Sociedad Unipersonal. Relator: Des. Fed. Antonio Cedenho. SP, 21 de fevereiro de 2020. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=1>> Acesso em: 25 out. 2020.

BRITTO, Demes; CASEIRO, Marcos Paulo (Coords.). **Direito Tributário Internacional Teoria e Prática**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

CALIENDO, Paulo. **Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 83-93.

CARDOSO, F. P. **Dupla tributação internacional sobre a renda das pessoas jurídicas: os elementos de conexão adotados na convenção modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) contra a dupla tributação internacional sobre a renda**. 2002. 189f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Espírito Santo. Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito. Mestrado. 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CATÃO, Marcos André Vinhas. A Tributação da Prestação Internacional de Serviços e suas três vertentes no âmbito da tributação indireta. In: RIBEIRO, Maria de Fátima; VITA, Jonathan Barros. (Org.). **Segurança Jurídica: novos paradigmas das relações empresariais e econômicas**. 1ed. São Paulo: Arte e Ciência Editora, 2014, v. p. 50-60.

CONVENÇÃO DE VIENA SOBRE O DIREITO DOS TRATADOS. 23 de maio de 1969. **Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm)> Acesso em: 23 ago. 2020.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4 ed. São Paulo. Saraiva. 2014.

DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. A política brasileira de tributação de serviços técnicos. Instituto brasileiro de direito tributário In: **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. I, p. 44-66, 2019.

FARIA, Bianca Castellar. **A recepção dos tratados internacionais em matéria tributária pelo ordenamento jurídico brasileiro**. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, 2006, Disponível em: <[http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/7500/000546301.pdf?sequence="](http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/7500/000546301.pdf?sequence=)>. Acesso em: 24 out. 2020.

FORBES. **As 100 marcas mais valiosas do mundo em 2019**. 22 de maio de 2019. Disponível em: <<https://forbes.com.br/listas/2019/05/as-100-marcas-mais-valiosas-do-mundo-em-2019/>> Acesso em: 19 jun. 2020.

GONZAGA, L. L. B. **A interpretação das convenções contra dupla tributação internacional à luz da teoria da argumentação jurídica.** Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-084307/pt-br.php>> Acesso em: 24 out. 2020.

LIMA, Larissa Pimentel de. **A tributação de lucros auferidos por controladas no exterior e a interpretação do artigo 7º dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação.** 2018. 119 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018. Disponível em: <[https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/PUC\\_SP-1\\_04ba60b8435282cf0a8cd992a4f5d00b](https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/PUC_SP-1_04ba60b8435282cf0a8cd992a4f5d00b)> Acesso em: 24 out. 2020.

MAZZUOLI, Valério Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 9. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação Internacional e Elementos de Conexão.** São Paulo: Aduaneiras, 2003.

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

OECD, Better Policies for Better Lives. **What is BEPS?** 2020. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/about/>> Acesso em: 25 de out de 2020.

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

ROCHA, Sérgio André. **Direito Internacional Tributário: das origens ao contexto atual.** R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT. Belo Horizonte, 2017.

———. André. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda.** 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

———. **Política Fiscal Internacional Brasileira.** Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017.

———. **Tributação Internacional.** São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2013.

ROCHA, Sergio André; TORRES, Heleno (Coords.). **Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Professor Alberto Xavier.** São Paulo: Quartier Latin, 2016.

ROTAHTGI, Roy. **Basic International Taxation.** Richmond: Richmond Law and Tax, 2005. Volume. I. p.104.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação.** In: **Direito Tributário Atual,** v. 17, p. 20-49, 2003.

**Solução de Consulta COSIT nº 153, de 02 de março de 2017.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81409>> Acesso em: 05 out. 2020.

THE ECONOMIST. **The world's most valuable resource is no longer oil, but data.** The Economist, 6 de maio de 2017. Disponível em <<http://economist.com/news/leaders/21721656-data-economy-demands-new-approach-antitrust-rules-worlds-most-valuable-resource>>. Acesso em: 19 jun. 2020.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas.** 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil.** 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.