

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

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS À
LUZ DAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO**

MARIA OLÍVIA DE ARAÚJO CANDOLATO

Rio de Janeiro

2019

MARIA OLÍVIA DE ARAÚJO CANDOLATO

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS À
LUZ DAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO**

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 bacharela
em Direito, sob a orientação do
Professor Dr. Eduardo Maneira.

Rio de Janeiro

2019

CIP - Catalogação na Publicação

d219i de Araújo Candolato, Maria Olivia
A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA NA IMPORTAÇÃO
DE SERVIÇOS À LUZ DAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS PARA
EVITAR A BITRIBUTAÇÃO / Maria Olivia de Araújo
Candolato. -- Rio de Janeiro, 2019.
52 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Naciona de Direito, Bacharel em Direito, 2019.

1. Direito Tributário Internacional. 2.
Importação de Serviços. 3. Imposto de Renda. 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.

MARIA OLÍVIA DE ARAÚJO CANDOLATO

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS À
LUZ DAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO**

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 bacharela
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

2019

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer a chegada ao final da graduação às pessoas que me acompanharam, me apoiaram e me inspiraram nessa trajetória.

Em nome de toda a minha família, que, mesmo de longe, me apoiou desde sempre a voar pra longe pela realização de um sonho. Em especial à Bibi, que é minha inspiração nos estudos desde a alfabetização.

Às amigas que a Nacional e o Rio me trouxeram, que posso tranquilamente considerar minha família aqui. Marina Campean, Tainá Carvalho, Rodrigo Bortolini, Henrique Jaske, Marina Lacerda, Vinícius Demetri, Julliana Amaral, Lara Gouveia, Isabella Toscano, Giovanna Lazarini, Mayara Hid e os amigos do Fundão (Ceará, Luketa e Bruno): a graduação foi mais leve contando com vocês nos estudos e principalmente fora deles.

A todos os chefes com quem trabalhei nos últimos anos e que foram essenciais no aprendizado e na escolha do Direito Tributário. Em especial à Fabiana Dickstein, pela paciência e pelo incentivo, e ao Gabriel Bez Batti, que me inspirou no tema e me auxiliou na elaboração do trabalho.

Por fim, à Gloriosa Nacional de Direito, que me fez um ser humano consideravelmente melhor, para muito além dos aspectos profissionais e acadêmicos.

RESUMO

Na seara do Direito Tributário Internacional, eventualmente surge o fenômeno da dupla tributação da renda, o que se acentua diante da economia globalizada. O enfoque principal é dado à ocorrência do referido fenômeno sobre as rendas auferidas por meio da importação de serviços. Ao importar um serviço, um residente do Brasil paga a um residente de outro Estado os respectivos rendimentos. Neste ponto, o fato pode ser tornar de interesse da tributação de ambos os países. Com isso, os Estados têm celebrado convenções para evitar que o mesmo fato seja tributado pelos dois. Surgem, a partir daí, métodos e regras que definem se a tributação ocorrerá no país de residência de prestador de serviço ou no país onde se situa a fonte pagadora. Mesmo com as definições trazidas pelas convenções, a legislação brasileira insiste em esvaziar os conceitos de modo a se manter como o ente tributante das rendas remetidas a outros países em razão da importação de serviços. Isso porque as convenções determinam que os serviços técnicos em que se transfere tecnologia sejam tributados no país da fonte por se tratarem de *royalties*, ao passo que os serviços sem transferência de tecnologia são enquadrados como serviços em geral e seus rendimentos tributados como lucros no país de residência do prestador.

Palavras-chave: Dupla tributação. Serviços. Transferência de tecnologia. Imposto sobre a renda.

ABSTRACT

In the area of international tax law, the phenomenon of double taxation of income eventually emerges, which is accentuated by the globalized economy. The main focus is given to the occurrence of this phenomenon on income earned through the importation of services. When importing a service, a resident of Brazil pays a resident of another state their income. At this point, the fact may be of interest to taxation in both countries. Therefore, the states have entered into conventions to prevent the same fact being taxed by both. From this, methods and rules arise that define whether taxation will occur in the service provider's country of residence or in the country where the paying source is located. Even with the definitions brought by the conventions, Brazilian legislation insists on emptying the concepts in order to remain as the tax entity of rents sent to other countries due to the importation of services. This is because conventions require technical technology transfer services to be taxed in the home country because they are royalties, while services without technology transfer are framed as services in general and their income taxed as profits in the supplier's country of residence.

Keywords: Double taxation. Services. Transfer of Technology. Income Tax.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
1. AS CONVENÇÕES PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO	3
1.1 A relação entre a ordem interna e o direito internacional	4
1.2 Os tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro	8
1.3 Os tratados internacionais em matéria tributária e o art. 98 do CTN	11
1.4 As convenções-modelo da OCDE e da ONU e os tratados celebrados pelo Brasil	15
2. A INTERPRETAÇÃO E A QUALIFICAÇÃO NA CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO	18
2.1. Interpretação x qualificação	18
2.2. Os problemas de interpretação das convenções	19
2.3. Conflitos de qualificação e os métodos para evitar a dupla tributação	23
3. AS HIPÓTESES DE QUALIFICAÇÃO DAS RENDAS PAGAS PELA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ACORDO COM AS CONVENÇÕES CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO E COM O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	28
3.1. Elementos de conexão: fonte versus residência	28
3.1.1. Regime de tributação na residência e a equiparação de não residentes a residentes por força de um Estabelecimento Permanente	29
3.1.2. Regime de tributação na fonte	32
3.2. A natureza jurídica da renda paga pela importação de serviços.....	33
3.3. Os serviços no entendimento da OCDE: royalty, know-how e transferência de tecnologia..	34
3.4. Os conflitos criados pela legislação brasileira na qualificação dos serviços importados.....	37
3.4.1. A jurisprudência recente da Receita Federal do Brasil	44
4. ARTIGO 25 DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE: PROCEDIMENTO AMIGÁVEL E A INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.846/2018	47
CONCLUSÃO.....	51

INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende analisar a problemática que envolve a tributação da renda oriunda da importação de serviços. Partindo da análise do fenômeno da dupla tributação, passando pelo estudo das convenções internacionais celebradas pelo Brasil sobre o tema e, por fim, demonstrando os tratamentos dispensados a esse tipo de renda pela legislação brasileira.

Com a intensificação da economia globalizada e do fluxo de dados, cada vez mais se ampliam as interações entre os países. Nesse cenário, evidente e conseqüentemente, também aumentam as trocas de serviços entre eles.

A partir disso, um mesmo fato pode interessar à tributação de mais de um Estado, o que configura o fenômeno da bitributação da renda e do capital.

O meio encontrado para eliminá-lo foi a celebração de tratados internacionais que estipulam regras e métodos. Nesse cenário, necessário analisar como o ordenamento jurídico brasileiro recebe essas normas internacionais e qual o *status* que lhes confere.

Tais tratados seguem alguns modelos, de modo que aquelas celebradas pelo Brasil se inspiram na Convenção Modelo da OCDE, a fonte de análise deste trabalho. As convenções buscam determinar o Estado competente a tributar a renda em cada situação, bem como definir métodos que podem ser aplicados nos casos em que persistir a dupla tributação.

Isso se dá através da distinção da categoria da renda, a depender da sua natureza, ao passo que a tributação varia entre a retenção do tributo no Estado da fonte de produção da renda – ou seja, a fonte pagadora – ou a tributação no Estado de residência daquele que auferiu a renda.

Com base nessas convenções, é realizado estudo especificamente no que se refere à tributação das rendas pagas por residentes brasileiros a residentes de outros países em razão da importação de serviço.

Nesse particular, será realizada análise quanto à natureza desses rendimentos. Discute-se, a partir de definições da Convenção Modelo da OCDE, a caracterização dos serviços técnicos com transferência de tecnologia, aqueles prestados por meio de contrato de *know-how*, em distinção aos serviços técnicos “puros”, aqueles sem transferência de tecnologia.

Pelo modelo da OCDE, os rendimentos pagos pela prestação de serviços da primeira categoria devem ser tributados no Estado da fonte como *royalties*. Por sua vez, a OCDE – bem como os textos das convenções celebradas pelo Brasil – determina que os serviços da segunda categoria, que se trata de serviços em geral, devem ser tributados como lucros no Estado de residência da pessoa jurídica que os recebe.

Com efeito, ao analisar a legislação brasileira sobre o tema, é possível verificar que não há observância quanto aos termos das celebrações, de modo que o país segue a tendência fiscal de abranger mais serviços do que os previstos na categoria de *royalties* a fim de se manter como o ente tributante.

Diante dessa problemática, foi possível verificar que a inclusão de um dispositivo específico aos serviços técnicos sem transferência de tecnologia, como o artigo 12 A inserido na Convenção Modelo da ONU, poderia resolver parte do problema. Ou, até mesmo, se a redação do artigo 7º das Convenções do Brasil não tivessem a redação do Modelo da OCDE, mas, sim, do Modelo da ONU, tendo em vista que este se posiciona em linha com a tendência fiscal do país.

Além disso, o comportamento do Brasil pode acarretar a utilização do instrumento do Procedimento Amigável, cujas características são analisadas no último capítulo.

1. AS CONVENÇÕES PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO

Em um contexto de aprofundamento do fenômeno da economia globalizada e do fluxo de dados e serviços, aos quais o aumento da interação entre os países é inerente, natural que se avolumem as relações jurídicas estabelecidas entre partes de países distintos.

Por conseguinte, eleva-se a quantidade de fatos imponíveis interessantes e relacionados a Estados diferentes, o que pode ensejar a dupla tributação internacional.

A doutrina, por sua vez, distingue-a em dupla tributação jurídica e dupla tributação econômica.

De acordo com Sérgio André Rocha, para que seja identificada a dupla tributação jurídica, utiliza-se a teoria dominante quanto à matéria, que consiste na aplicação da “regra das quatro identidades”.

Confirma-se, para tanto, nas hipóteses em que países distintos tributam o (i) mesmo sujeito passivo, (ii) em relação ao mesmo fato, (iii) impondo tributos com materialidades comparáveis e (iv) sobre o mesmo período de tempo. Por outro lado, a dupla tributação econômica ocorre nos casos em que há a imposição de tributos comparáveis para sujeitos passivos diferentes¹.

De acordo com as lições de Sérgio André Rocha, nessas situações, em que mais de um Estado pretende tributar a renda, a dupla tributação internacional tem um efeito inibidor sobre o comércio internacional ao passo que torna as transações mais onerosas:

(...) a dupla (ou múltipla) tributação internacional, na medida em que onera as transações vinculadas por elementos de conexão ao poder tributário de mais de um Estado, tem um efeito inibidor sobre o comércio internacional, podendo acarretar uma volta dos agentes internacionais para seus mercados internos.²

¹ ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, pp. 25 - 26.

² Ibidem, p.27 apud UCKMAR, Victor. **Tratados Internacionales en Materia Tributaria**, 2001, p. 744.

Assim, torna-se fundamental que se discuta medidas que efetivamente possam eliminar o fenômeno.

Dentre tais medidas, há as unilaterais, que consistem, por exemplo, em isenções de um Estado sobre os rendimentos que forem auferidos no exterior, a consideração de imposto pago no exterior como crédito³ ou, até mesmo, renúncia de um Estado ao seu direito de tributar. No entanto, tais medidas não seriam tão satisfatórias na eliminação da dupla tributação por não serem reciprocamente consistentes⁴.

Vislumbra-se maior efetividade em relação às convenções bilaterais para evitar a dupla tributação. Com efeito, constituem o principal meio utilizado pelos Estados para afastar a dupla tributação da renda⁵.

Por meio das convenções, os Estados formalizam seu consenso quanto aos limites de cada uma das jurisdições fiscais, evitando que estas sejam aplicadas simultaneamente sobre o mesmo fato.

Nesse sentido, celebrados os tratados, é certo que passam a coexistir as ordens jurídicas nacional e internacional. Por isso, o próximo tópico será dedicado à análise das teorias referentes à relação entre essas normas, no que se refere à recepção do direito internacional pela ordem interna e a hierarquia entre elas.

1.1 A relação entre a ordem interna e o direito internacional

³ Ibidem, p. 28 – 29 apud TÔRRES, Heleno Taveira. **A Pluritributação Internacional e as Medidas Unilaterais de Controle**. In: UCKMAR, Victor. **Curso de Derecho Tributario Internacional**. Bogotá: Themis, 2003. v. I, pp. 197 – 215.

⁴ APELBAUM, Ronaldo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **A tributação dos serviços importados nas convenções para evitar a dupla tributação**. 2018. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 24. apud VOGEL, Klaus. **On Double Taxation Conventions: A commentary to ODCE, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital**. Boston: Kluwer, 1991, p. 7.

⁵ Ibidem, apud ROTHMANN, Gerd. **Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação**. 1978. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1978.

Com a entrada em vigor, os tratados passam a integrar a ordem interna do Estado⁶. Não há outro caminho, portanto, senão a aceitação da existência das duas ordens jurídicas – quais sejam: a ordem nacional e a ordem internacional.

Nas palavras de Alberto Xavier, “a rejeição de uma necessidade de ‘convivência’ entre ordem jurídica nacional e internacional conduziria à cisão da personalidade jurídica do Estado, que poderia apresentar uma ‘cara’ no exterior e outra no domínio interno⁷”.

Sendo assim, fundamental que sejam estabelecidos critérios que permitam o convívio de ambas. Nesse quesito, importante a verificação (i) da maneira como a ordem externa será recebida no direito interno; e (ii) da relação hierárquica entre elas, haja vista a possibilidade de conflitos entre essas normas.

A depender de como o Estado recepciona as normas internacionais, prevalece um ou outro ordenamento. Para a doutrina internacionalista⁸, é nesse cenário que surgem as teorias monista e dualista:

A dificuldade do juiz, diante de caso concreto, consiste em optar por uma das duas, em caso de conflito entre o direito interno e o direito internacional ou, melhor dito, entre lei interna e tratado em vigor. E aqui se verifica ser o enfoque eventualmente dado por juiz nacional não necessariamente o mesmo de tribunal internacional.

A primeira pergunta consiste em saber se o direito internacional e o direito interno são dois ordenamentos independentes, estanques, ou dois ramos de mesmo sistema jurídico. A primeira solução é defendida pelos partidários da tese monista, ao passo que a tese oposta é denominada dualista. (grifou-se)

Nas lições de Hildebrando Accioly⁹, as duas teorias podem ser definidas da seguinte maneira:

Para os defensores da doutrina dualista, direito internacional e direito interno seriam dois sistemas distintos, dois sistemas independentes e separados, que não se confundem. (...) Em consequência, o direito internacional não criaria obrigações

⁶ CASELLA, Paulo Borba. ACCIOLY, Hildebrando. SILVA, G. E. do Nascimento. **Manual de Direito Internacional Público**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 55

⁷ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8ª Ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 88.

⁸ Op. cit., p. 226.

⁹ Ibidem, p. 226 – 227.

para o indivíduo, a não ser que as suas normas se vissem transformadas em direito interno.

(...)

A doutrina monista não parte do princípio da vontade dos estados, mas sim de norma superior, pois o direito é um só, quer se apresente nas relações de um estado, quer nas relações internacionais.

Note-se que para a corrente dualista as fontes nacional e internacional são fontes distintas e, por isso, o direito internacional não pode vigorar como tal na ordem interna. Para tanto, ele deve ser incorporado a ele por meio de transformação em lei interna.

Nas palavras de Alberto Xavier, “a norma internacional não vigora como tal, mas apenas como norma interna, mediante prévia transformação ou ordem de execução¹⁰”. Sob a ótica dualista, há, portanto, uma rejeição do direito internacional pelo direito interno.

Por outro lado, para a teoria monista, há uma unidade entre as fontes da ordem interna e ordem externa, de modo que o direito internacional é aceito e válido como tal pelo ordenamento interno¹¹.

Portanto, não há que se falar na incorporação de uma à outra. As disposições de direito internacional valem como são recebidas, sem a necessidade de transformação em normas de direito interno.

Inobstante a divisão entre as teorias monista e dualista, o monismo também se divide em (i) monismo com primado em direito interno e (ii) monismo com primado em direito internacional¹².

¹⁰ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8ª Ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 88.

¹¹ Idem.

¹² CASELLA, Paulo Borba. ACCIOLY, Hildebrando. SILVA, G. E. do Nascimento. **Manual de Direito Internacional Público**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 227.

Para os monistas com primado em direito interno, há a prevalência das normas internas sobre as internacionais. Ao contrário, no monismo com primado em direito internacional, as disposições da ordem internacional são superiores às normas de direito interno.

No monismo com primado em direito internacional, teoria mais aceita pela jurisprudência internacional¹³, as disposições da ordem internacional possuem plena vigência no direito interno, havendo distinções somente quanto à maneira com que essas normas são recebidas. A recepção pode ser automática ou pode depender de alguma formalidade de direito interno:

Nos sistemas monistas, a recepção do direito internacional tanto pode ser automática, pela chamada cláusula geral de recepção automática plena, que torna os tratados *self executing* dotados de eficácia direta e aplicabilidade imediata, como sucede com as normas de Direito Comunitário na União Europeia, como pode ser mediata, condicionando a eficácia dos tratados na ordem interna a atos e formalidades de direito interno, de que são exemplos a promulgação ou a publicação, desde, porém, que o tratado seja recebido como tal, mantendo sua natureza própria e não se transformando em lei interna.

Para usar uma linguagem metafórica, tais formalidades teriam o significado de um mero “visto” de entrada na ordem nacional, com funções de publicidade e de controle prévio da própria constitucionalidade, mas não assim a de um ato de “naturalização”¹⁴.

A metáfora utilizada facilita o entendimento das diferentes recepções do direito internacional no direito interno e reitera a própria essência das teorias monista e dualista.

Como se vê, não se nega a plena vigência do direito internacional. Mesmo nas situações em que o Estado impõe alguma formalidade para a recepção da ordem internacional, trata-se de mero “visto”, reconhecendo o direito comunitário como tal. Não se verifica hipóteses de “naturalização” da norma, nas quais haveria transformação do direito internacional em direito interno.

Diante da pluralidade de entendimentos que permeiam o tema, interessante, por ora, analisar como eles são aplicados no ordenamento jurídico brasileiro.

¹³ Idem.

¹⁴ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8ª Ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 90.

1.2 Os tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro

Os tratados internacionais são elaborados seguindo as etapas de negociação, assinatura, ratificação, promulgação, registro e publicação. Esta última é condição essencial para aplicação dos tratados no ordenamento interno¹⁵, dando-lhes publicidade e permitindo a executoriedade.

No que se refere ao modo de incorporação das normas de direito internacional, a Constituição Federal de 1988 (CF/88) não traz, em seus dispositivos, uma sistemática quanto ao tema, nem mesmo estabelece a hierarquia entre eles e as normas internas.

No entanto, há alguns enunciados que dizem respeito aos procedimentos que são adotados pelo país para conferir validade e eficácia aos tratados.

No art. 21, I¹⁶, por exemplo, resta definida a competência da União Federal para as relações internacionais. No que tange à celebração dos tratados, a CF/88 atribui competência privativa ao Presidente da República (art. 84, VIII, CF/88¹⁷), mas, pelo disposto no art. 49, I, CF/88¹⁸, os poderes do Executivo são limitados pela sujeição ao referendo do Congresso Nacional nos “acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”.

Em síntese, o tratado é celebrado pelo Presidente da República, aprovado pelo Congresso Nacional por meio do referendo, e, posteriormente, é ratificado pelo Presidente da

¹⁵ MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. 12ª ed. rev. e aum., vol. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 229.

¹⁶ Art. 21. Compete à União:

I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais.

¹⁷ Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...)

VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

¹⁸ Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

República por meio da promulgação¹⁹. Nos próximos passos, o tratado é publicado e, como dito, passa a integrar a ordem jurídica interna do Estado.

A partir deste ponto, surgem as divergências doutrinárias e jurisprudenciais quanto aos efeitos desse procedimento de recebimento, bem como à hierarquia estabelecida entre as normas internas e internacionais.

No entendimento de Alberto Xavier, o referendo do Congresso Nacional e a promulgação pelo Presidente da República não têm o condão de transformar o tratado em norma interna, sendo meros “vistos” que conferem eficácia e vigência.

Em suma, o autor assim se posiciona por entender que o Legislativo trabalha tão somente sobre um projeto ainda nem mesmo ratificado²⁰ e ao Executivo cabe a promulgação, chancelando as características formais do procedimento, e a publicação, sem a transformação em norma interna.²¹

Nessa lógica, é por valerem exatamente como normas de direito internacional que os tratados são hierarquicamente superiores às normas internas, já que somente podem ser modificados, revogados ou denunciados por mecanismos próprios do Direito Internacional e não por leis internas supervenientes. Nas palavras de Alberto Xavier: “é precisamente nesta ‘força de resistência passiva’ que a hierarquia consiste²²”.

Diante de todo o exposto, nota-se que o autor consagra a teoria monista perante o ordenamento jurídico-constitucional brasileiro ao vislumbrar a recepção e vigência do direito internacional como tal em relação às normas internas.

¹⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 397.

²⁰ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8ª Ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, pp. 110 – 111. Para o autor, “situando-se, assim, em fase lógica e cronologicamente, anterior à conclusão do tratado, não pode ter o significado de “transformação” deste em direito interno, nem tampouco de “veículo de incorporação”. Antes da troca de instrumentos, de ratificação, o objeto do referendo é um mero projeto e, como tal, insuscetível de transformação ou ordem de execução”.

²¹ *Ibidem*, p. 113-114. Alberto Xavier ainda sustenta que “tanto assim é que a eficácia da promulgação e da publicação posterior à data da entrada em vigor do tratado na ordem internacional retroage a esta última, o que é clara demonstração de que ele vigora como fonte internacional e não como fonte interna”.

²² *Ibidem*, p. 85.

No mesmo sentido, Luís Eduardo Schoueri também corrobora com o monismo ao entender que o direito internacional somente é adotado na ordem interna, sem ser transformado em lei interna para sua vigência no ordenamento²³.

Por outro lado, Heleno Torres filia-se ao dualismo sob o fundamento de que o ordenamento jurídico brasileiro reconhece a dualidade entre as ordens interna e internacional.

O autor parte da premissa de que, em seu preâmbulo, a CF/88 reconhece a distinção entre essas fontes nos seguintes termos: “(...) comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias (...)”. O autor entende que os procedimentos para vigência do tratado na ordem interna são realizados com base nessa dualidade²⁴.

Após alterações jurisprudenciais do STF quanto ao tema, na oportunidade do julgamento da ADI nº 1.480²⁵, apesar de não reconhecer a transformação das normas de direito internacional em normas de direito interno, o Supremo adotou a concepção de que tratados e lei internas são paritárias. No mais, restou entendido que, quando houver antinomia, haverá sobreposição dos tratados sob o fundamento do critério cronológico ou pelo critério da especialidade.

O posicionamento do STF sobre o tema, na década de 1950, pôde ser determinado como tendente ao monismo com primado de direito internacional²⁶.

²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação (treaty shopping)**. São Paulo: Revista do Tribunais, 1995, p. 70.

²⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 396 – 398.

²⁵ Na ementa do referido julgamento, "paridade normativa entre atos internacionais e normas infraconstitucionais de direito interno. – Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em conseqüência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico ("*lex posterior derogat priori*") ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes." (ADI 1480 MC / DF – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade, Relator Min. Celso de Mello. j. 04.09.1997 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação: DJ 18.05.2001)

²⁶ “Tal conclusão é factível a partir da leitura de casos como União Federal versus Cia. Rádio Internacional do Brasil, por meio do qual, na década de 1950, o Supremo Tribunal Federal decidiu unanimemente que uma

No entanto, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 80.004/SE²⁷, em 1977, proferiu decisão contrária, entendendo que os tratados e as leis internas supervenientes possuem paridade hierárquica e estas prevalecem sobre aqueles nos casos de antinomia em razão do princípio *lex posterior derogat legi priori*²⁸.

Além da discussão que envolve os tratados internacionais em geral, há um regime especial de vigência destes quando possuem natureza tributária a partir da redação do art. 98 do CTN.

1.3 Os tratados internacionais em matéria tributária e o art. 98 do CTN

O art. 98 do CTN merece estudo mais detalhado, haja vista o impacto nas demais discussões deste trabalho. O referido dispositivo prevê que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”. O CTN, portanto, garante expressamente a supremacia hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária em relação às normas internas.

Cumpra adentrar na discussão acerca da constitucionalidade desse dispositivo, que é sustentada pela maioria da doutrina frente à recepção do CTN como lei complementar pela CF/88, sendo o responsável por traçar as diretrizes gerais em legislação tributária conforme o art. 146, II, CF/88²⁹.

Aqueles que advogam pela inconstitucionalidade da supremacia dos tratados internacionais em matéria tributária atribuída pelo art. 98 do CTN, como Sérgio André Rocha,

convenção internacional revogava as leis anteriores”. APELBAUM, Ronaldo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **A tributação dos serviços importados nas convenções para evitar a dupla tributação**. 2018. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 95 apud SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 117.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Tributário. Recurso Extraordinário nº 80.004/SE. Recorrente: Belmiro da Silveira Gois. Recorrido: Sebastião Leão Trindade. Rel. Min. Xavier de Albuquerque. Brasília, 01/06/1977. DJ 29/12/1977.

²⁸ Op. cit., pp. 95 – 96.

²⁹ Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Luciano Amaro e Roque Antônio Carrazza, o fazem com fundamento na ausência dessa previsão pela Constituição³⁰ e sob o argumento de que somente a Constituição poderia dispor acerca de hierarquia de fontes normativas³¹.

Em contrapartida, além do permissivo do art. 146, II, CF/88 já mencionado, a constitucionalidade do dispositivo é fundamentada no reconhecimento de que o art. 98 do CTN é um preceito declaratório que somente traz ao legislador ordinário a necessidade de obediência ao tratado³².

Sacha Calmon³³ e Heleno Torres também compartilham dessa opinião. O segundo, mesmo sendo adepto ao dualismo em relação aos tratados em geral, reconhece que a regra contida no art. 98 do CTN possui caráter declaratório quanto à recepção e incorporação dos tratados em matéria tributária, os quais passam a valer com a força de normas internacionais que lhes é inerente³⁴.

Por isso, o autor conclui que o art. 98 do CTN se propõe a proibir o legislador ordinário a alterar unilateralmente o tratado, confirmando a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária e respeitando o princípio *pacta sunt servanda intra pars* que os fundamenta³⁵.

³⁰ ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, pp. 65 – 66.

³¹ PINTO, Gustavo Mathias Alves. **Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no Brasil**. Disponível em < http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322008000100007>. Acesso em 16/11/2019.

³² XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8ª Ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, pp. 104 – 105. Para rebater o posicionamento de que o art. 98 do CTN é inconstitucional, o autor afirma que a lei complementar “exerceria ‘um papel de guia do legislador ordinário, não podendo este se desassociar das previsões naquele contidas’”. Complementa dizendo que “as relações entre lei complementar e lei ordinária são governadas pelo princípio da competência e não de hierarquia, segundo o qual à forma de lei complementar é atribuída uma competência própria, exclusiva para reger certas matérias, uma verdadeira ‘reserva de lei complementar’, e não a de desenvolver matéria tratada na Constituição. Tal reserva decorre da função atribuída pelo art. 146, inciso II da Constituição (...) uma das quais é precisamente a que resulta da supremacia hierárquica dos tratados, consagrada por todo sistema constitucional.”

³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Tratados internacionais em matéria tributária perante a Constituição Federal de 1988**. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, n. 59, p. 186.

³⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 400.

³⁵ MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. 12ª ed. rev. e aum., vol. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 208.

Em consonância ao seu próprio entendimento quanto à teoria monista, Luís Eduardo Schoueri entende que “acordos de bitributação pertencem ao direito internacional público. Uma vez promulgados, por meio de Decreto, são adotados pelo ordenamento interno, sem, entretanto, perder sua natureza internacional³⁶”.

Há, ainda, quem defenda o descabimento da discussão acerca da constitucionalidade do art. 98 do CTN pelo fato da suspensão da legislação interna seria um efeito próprio do tratado, que prevalece em razão da sua especialidade.

No mesmo sentido é a jurisprudência do STJ. O tribunal reconhece que a supremacia atribuída aos tratados pelo art. 98 do CTN advém da especialidade em relação às leis internas. No famoso Caso Copesul³⁷, foi esse o posicionamento posto pelo STJ. Mais recentemente, a título exemplificativo, o tribunal reiterou esse posicionamento ao julgar o Recurso Especial nº1.272.897/PE. Veja-se parte da ementa do acórdão:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. **PREVALÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS SOBRE A NORMA DE DIREITO INTERNO.**

(...)

1. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas jurídicas de Direito Interno, em razão da sua especificidade, ressalvada a supremacia da Carta Magna. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedentes: RESP 1.161.467/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 1.6.2012; RESP 1.325.709/RJ, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 20.5.2014³⁸. (grifou-se)

³⁶ ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 189 apud SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário Internacional. Acordos de Bitributação. Imposto de Renda: Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. Disponibilidade. Efeitos do Artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 – Parecer**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 16, 2001, p. 193.

³⁷ ³⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 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. Recurso Especial nº 1.161.467/RS. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Copesul Companhia Petroquímica do Sul. Rel. Min. Castro Meira. Brasília, 17/05/2012. DJe 01/06/2012, RDDT vol. 207 p. 181.

³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Prevalência dos tratados internacionais tributários sobre a norma de direito interno. Recurso Especial nº 1.272.897/PE. Recorrente: Iberdrola Energia S.A.. Recorrida: Fazenda Nacional. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 19/11/2015. DJe 09/12/2015, RTFP vol. 127 p. 379.

Demonstra-se, portanto, que os tratados internacionais em matéria tributária são dotados de supremacia em relação ao direito interno. Portanto, em possíveis antinomias, a legislação internacional prevalece.

Neste ponto, merece destaque a discussão levantada pela doutrina no que se refere à terminologia utilizada pelo legislador. Isso porque o art. 98 do CTN lhe confere a supremacia afirmando que os tratados “revogam ou modificam a legislação tributária interna”.

Em verdade, a expressão quer dizer que os tratados internacionais em matéria tributária somente afastam a aplicabilidade da norma interna em eventuais antinomias. Nesse sentido, Alberto Xavier entende que “trata-se 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 derrogação³⁹”.

Até porque a relação hierárquica entre leis e tratados faz-se necessária exatamente para que se verifique qual a norma a ser aplicada em detrimento do afastamento da outra, sem que seja necessário, para tanto, qualquer revogação ou modificação.

Caso se tratasse, efetivamente, de revogação ou modificação, o Brasil estaria renunciando à sua soberania fiscal diante da permissão de que seu ordenamento interno pudesse ser alterado pelas normas internacionais⁴⁰.

Diante da discussão acerca dos tratados em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro, cumpre analisar especificamente os tratados celebrados com o intuito de eliminar o fenômeno da dupla tributação, a fim de contextualização para a problemática a ser trazida nos próximos capítulos, que disporá acerca de alguns conflitos inerentes a esses tratados.

³⁹ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8ª Ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 104.

⁴⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 401. “É de conhecimento mediano que nenhum Estado se encontra disposto a abrir mão de sua soberania fiscal, motivo pelo qual não existem convenções internacionais multilaterais e genéricas destinadas à realização de alterações nos sistemas internos dos respectivos Estados contratantes.”

Por isso, o próximo tópico será destinado às convenções-modelo elaboradas pelas organizações internacionais como orientação (com natureza jurídica de mera recomendação⁴¹) para a celebração dos tratados contra a bitributação. Ainda, mais especificamente, será voltado às convenções dessa espécie firmadas pelo Brasil.

1.4 As convenções-modelo da OCDE e da ONU e os tratados celebrados pelo Brasil

O intuito das organizações internacionais com a elaboração de convenções-modelo era incentivar a negociação formal entre os países aliviando a carga fiscal dos contribuintes que desejavam exercitar seus negócios internacionais sem que a carga fiscal funcionasse como uma barreira⁴².

Em geral, os tratados celebrados pelo Brasil – bem como a maioria dos Estados – seguem a Convenção Modelo da OCDE, que teve seu primeiro esboço divulgado em 1963 e revisto em 1977⁴³. Vale mencionar, contudo, que há uma convenção modelo elaborada pela ONU que também é bastante utilizada e em muito se assemelha à estrutura do modelo da OCDE.

O Modelo de Convenção da OCDE em vigor advém do trabalho realizado pelo Comitê Fiscal da OCDE, criado no cenário da intensificação do movimento de integração econômica europeia a partir da Segunda Guerra Mundial⁴⁴.

O resultado desse trabalho foi publicado pela primeira vez em 1992 e, posteriormente, alterações foram publicadas em 1994, 1995, 1997, 1998, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 e 2017⁴⁵.

⁴¹ Ibidem, p. 74.

⁴² APELBAUM, Ronaldo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **A tributação dos serviços importados nas convenções para evitar a dupla tributação**. 2018. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 25. apud FLÁVIO NETO, Luís. **Os "contextos" na interpretação e aplicação de acordos de bitributação**. 2015. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015, p. 52.

⁴³ Ibidem, p. 78.

⁴⁴ Op. cit., p. 75 – 78.

⁴⁵ Disponível em <<https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>>. Acesso em 16/11/2019.

O modelo elaborado a partir de 1992 é mais abrangente em relação à matéria abarcada pelos modelos anteriores – 1963 e 1977. Ao invés de referir-se exclusivamente à prevenção da dupla tributação, ele também se refere à evasão fiscal, assistência administrativa e da não discriminação⁴⁶.

A Convenção Modelo da OCDE conta com preâmbulo, sete capítulos e cláusula final. O primeiro e a última são redigidos pelos Estados que são partes dos tratados. Por sua vez, os capítulos determinam, em suma, os elementos de conexão a serem observados a fim de que se conclua à qual Estado cabe tributar.

Com base nas lições de Heleno Torres e Alberto Xavier, cabe analisar, em linhas gerais, o conteúdo de cada capítulo.

No primeiro, delimita a esfera subjetiva e objetiva de aplicação. Subjetivamente, define que a convenção é aplicável aos residentes dos Estados contratante – no que se refere ao conceito de residência, determina que haverá reenvio à legislação interna dos Estados. Objetivamente, define quais são os tributos abrangidos pelo tratado – sendo aqueles incidentes sobre a renda e o capital⁴⁷.

O segundo cuida das definições dos termos que aparecerão ao longo do tratado, abrangendo os conceitos gerais, a terminologia de domicílio fiscal e de estabelecimento permanente⁴⁸.

Já o terceiro, que contém dispositivos importantes para a análise que será feita no próximo capítulo, conta com 16 artigos que dispõem acerca do tratamento dispensado a cada tipo de renda auferida⁴⁹.

⁴⁶ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8ª Ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 78 apud MORÁN, José María Tovillas. *Estudio del Modelo de Convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE de 1992*. Madrid: 1996; LANG, Michael. *Avoidance of double non-taxation*. Viena: 2003.

⁴⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 350.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 351.

⁴⁹ *Ibidem*, p. 355.

Com apenas um artigo, o capítulo quatro define as regras para distribuição de competência⁵⁰. O quinto capítulo trata dos métodos para a eliminação da dupla tributação, quais sejam: isenção ou crédito.

Por sua vez, o sexto capítulo traz procedimentos e disposições especiais (não discriminação, procedimento amigável, troca de informações e privilégios de funcionários diplomáticos e consulares e regras sobre extensão do tratado a partes do território⁵¹) para a efetiva aplicação do tratado⁵².

Por fim, o sétimo e último capítulo trata do alcance territorial, entrada em vigor e cassação do tratado⁵³.

Hoje, o Brasil possui 33⁵⁴ tratados para evitar a dupla tributação em vigência, os quais seguiram as recomendações da Convenção Modelo da OCDE.

⁵⁰ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8ª Ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 79.

⁵¹ Idem.

⁵² TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 376.

⁵³ Ibidem, p. 382.

⁵⁴ Em novembro de 2019, estão vigentes as convenções celebradas entre o Brasil e África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Eslováquia, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Tcheca, Rússia, Suécia, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>>. Acesso em 16/11/2019.

2. A INTERPRETAÇÃO E A QUALIFICAÇÃO NA CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

2.1. Interpretação x qualificação

De início, torna-se necessário adentrar em discussões acerca da interpretação e da qualificação, para que se possa demonstrar as regras de interpretação utilizadas, bem como a como a aplicação da regra contida no item 2 do artigo 3º das convenções, e, por fim, verificar como ocorrem os conflitos de qualificação.

Conforme leciona Isabel de Magalhães Collaço⁵⁵ pela doutrina do Direito Internacional Privado, a interpretação e a qualificação se dão em momentos distintos da hermenêutica jurídica. A interpretação, que ocorre em momento prévio, é responsável pela definição de todos os possíveis conteúdos de um dado conceito⁵⁶.

Por sua vez, a qualificação refere-se à etapa de aplicação do direito a um caso concreto (a um *quid* – que seria o objeto da qualificação⁵⁷). Em suma, a qualificação diz respeito à subsunção do fato à norma.

Vale destacar que há divergências quanto a este ponto. Sérgio André Rocha, por exemplo, adotando os posicionamentos de Margarida Lacombe e António Castanheira Neves, rejeita essa ideia. Nesse sentido, entende que o texto não seria interpretado de forma autônoma para somente após ser aplicado aos fatos, ao passo que o processo hermenêutico jurídico envolve o texto normativo, o intérprete e os fatos em questão⁵⁸.

⁵⁵ COLLAÇO, Isabel de Magalhães. **Da qualificação em Direito Internacional Privado**. Lisboa, 1964, pp. 142 – 143.

⁵⁶ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8ª Ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 162 apud COLLAÇO, Isabel de Magalhães. **Da qualificação em Direito Internacional Privado**. Lisboa, 1964, pp. 142 – 143.

⁵⁷ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8ª Ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 232.

⁵⁸ ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 175 apud CAMARGO, Maria Margarida Lacombe. **Hermenêutica Jurídica e Argumentação: Uma Contribuição ao Estudo do Direito**, 2001, pp. 21 – 22; NEVES, A. Castanheira. **O Actual Problema Metodológico da Interpretação Jurídica – I**, 2003, pp. 344 – 345.

Contudo, a doutrina de Direito Tributário Internacional acolhe o primeiro posicionamento⁵⁹.

2.2. Os problemas de interpretação das convenções

Diante da problemática que se colocará adiante, vale tratar dos métodos admitidos para interpretação das convenções contra a dupla tributação. Conforme se verá no decorrer do próximo capítulo, os Comentários da OCDE, por exemplo, são muito úteis na compreensão dos termos definidos de forma ampla pelo texto da convenção.

Tem-se um problema com a interpretação quando há um termo indefinido no texto, cujos meios de solução encontram-se previstos no item 2 do artigo 3 da Convenção Modelo da OCDE, nos seguintes termos:

2. Para a aplicação da presente Convenção, a qualquer tempo, por um Estado Contratante, **qualquer termo que não esteja aqui definido, a não ser que o contexto exija interpretação diversa, terá o significado que a esse tempo lhe for atribuído pela legislação desse país relativa aos tributos aos quais aplica-se a presente Convenção, prevalecendo o significado atribuído pelas leis tributárias desse Estado sobre qualquer significado que lhe atribuam outras leis desse mesmo Estado. a não ser que o contexto imponha interpretação diferente.** Caso os sentidos resultantes sejam opostos ou antagônicos, as autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a interpretação a ser dada. (grifou-se)

Para Alberto Xavier, a regra do item 2 do artigo 3º não se trata de uma cláusula geral de reenvio, visto que se reporta exclusivamente aos problemas de interpretação – e não ao problema autônomo de qualificação. Isso porque o dispositivo se refere à “definição” dos termos e não à aplicação deles⁶⁰.

O mencionado dispositivo segue o seguinte caminho: (i) a partir da indefinição de alguns conceitos pela convenção; (ii) é necessário recorrer a regras que permitam determinar tal conceito. Ainda não sendo possível, (iii) configura-se uma situação que justifica o reenvio ao direito doméstico nos termos do item 2 do artigo 3º das convenções.

⁵⁹ ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 175

⁶⁰ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8ª Ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 157.

Ocorre ainda que (iv) o termo pode ser interpretado de maneira distinta pelos Estados contratantes, situação em que eles devem estabelecer de comum acordo a interpretação a ser dada.

Note-se que o dispositivo transcrito traz o termo “contexto”, como uma alternativa a ser verificado antes da utilização do direito interno, a fim de que sejam maiores as chances de resolução por meio dos métodos de interpretação disponíveis no direito comunitário.

O contexto pode ser definido como o *locus* onde se buscaria a definição do termo antes de se fazer a remissão ao direito interno, correspondendo, portanto, aos materiais previstos nos itens 2 e 3 do artigo 31 da CVDT⁶¹.

Por sua vez, o item 2 do artigo 31 da Convenção de Viena Sobre o Direito dos Tratados (CVDT)⁶², define “contexto” nos seguintes termos:

2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, seu preâmbulo e anexos:

a) qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a conclusão do tratado;

b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado.

Há divergências no que se trata da aplicação da CVDT na interpretação das convenções para evitar a dupla tributação. A parcela da doutrina que adota o posicionamento desfavorável a essa aplicação o faz sob o argumento de que a especificidade das convenções contra a bitributação exigiria regras especiais que não coincidem com aquelas positivadas na Convenção de Viena⁶³.

⁶¹ ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 217.

⁶² A Convenção de Viena Sobre o Direito dos Tratados foi promulgada no Brasil por meio do Decreto nº 7.030/2009. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm>. Acesso em 17/11/2019.

⁶³ ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 188 apud CALDERÓN CARRERO, J. M. [Art. 3º]. In: *Comentários a los Convenios*

Por outro lado, grande parte da doutrina entende por bem aplicar os métodos constantes dos artigos 31 e 32 da CVDT, tendo em vista que as convenções contra a bitributação são tratados internacionais como quaisquer outros e encontram-se abrangidas no escopo dos métodos interpretativos utilizados pelo direito internacional⁶⁴.

Inclusive, a doutrina vem seguindo a aplicação da CVDT para os problemas de interpretação e privilegiando o contexto na interpretação dos termos indefinidos nas convenções tributárias a fim de evitar os desdobramentos da aplicação da legislação doméstica dos Estados contratantes⁶⁵.

Ainda, há outros documentos emitidos pela OCDE que podem auxiliar no procedimento, como, por exemplo, os Comentários à Convenção Modelo da OCDE e os *reports* sobre temas específicos.

Também surgem discussões quanto à aplicação desses documentos na interpretação das convenções tributárias dentro do “contexto”.

Alberto Xavier, por exemplo, entende que “os Comentários da OCDE não podem ser invocados como ‘contexto’, especialmente quanto aos Estados que não fazem parte desta Organização⁶⁶”.

Outra parte da doutrina bem entende por incluir, no contexto, os documentos da OCDE e todos os métodos de interpretação estabelecidos nos artigos 31 e 32⁶⁷. Até porque o

para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Concluidos por España. A Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004, p. 173.

⁶⁴ ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.188.

⁶⁵ APELBAUM, Ronaldo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **A tributação dos serviços importados nas convenções para evitar a dupla tributação**. 2018. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018, pp. 46 – 47 apud HUERTA, Adalberto Ramos. *Conflicts of Qualification and the Interpretation of Tax Treaty Law*. In: BURGSTALLER, E.; HASLINGER, K. (Eds.). *Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law*. Viena: Linde, 2007, pp. 19 – 38.

⁶⁶ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8ª Ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 159.

artigo 32 da CVDT prevê que “pode-se recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31”.

Diante da insegurança jurídica instaurada com a participação de intérpretes de Estados distintos e da possibilidade de inexatidão em relação à definição dos termos utilizados, a consideração dos documentos da OCDE (comentários à Convenção Modelo, *reports*) é essencial para garantir a segurança jurídica e para diminuir a litigiosidade⁶⁸.

Contudo, caso ainda não seja possível solucionar as questões utilizando os métodos de interpretação disponíveis, aplica-se a outra parte da regra do item 2 do artigo 3º da Convenção e se recorre ao direito doméstico dos Estados contratantes.

Em consideração à possibilidade de recorrer a todos os métodos de interpretação estabelecidos nos artigos 31 e 32 da CVDT, a utilização do direito interno deve ocorrer em último caso. Sérgio André Rocha didaticamente explica:

Como se infere da redação desse dispositivo, a regra geral que guia a identificação do texto que servirá de base para a criação da norma jurídica é que, em primeiro lugar, deve-se considerar as definições constantes na própria convenção. Não havendo definição convencional, parte-se então para a construção de significado a partir do contexto em que se encontra inserida a convenção. **Não sendo possível a construção de significado a partir do contexto, segue-se o reenvio da questão à legislação tributária dos Estados contratantes**⁶⁹. (grifou-se)

No mesmo sentido, Alberto Xavier também coloca a aplicação do direito interno é um “fenômeno marginal, de último recurso”⁷⁰.

⁶⁷ APELBAUM, Ronaldo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **A tributação dos serviços importados nas convenções para evitar a dupla tributação**. 2018. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018, pp. 48 apud LANG, Michel. *Introduction to the Law of Double Conventions*. 2ª Ed. Viena: Linde, 2013, p. 57.

⁶⁸ SOUSA, Roberto Duque Estrada; BEZ-BATTI, Gabriel. **A Relevância dos Documentos da OCDE na Interpretação dos Tratados Tributários Assinados pelo Brasil**. In: 30 anos da Consituição Federal de 1988: uma nova era na tributação? – Estudos em homenagem ao Professor Sacha Calmon / coordenado por Raphael Frattari e Valter Lobato. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 843.

⁶⁹ ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.195 apud GARCÍA NOVOA, César. *Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional*, 2006, P. 45; XAVIER, , Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**, 2010, p. 138.

⁷⁰ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8ª Ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 159 apud BAKER, *Double Taxation*, p. 34.

Portanto, o reenvio deve ocorrer quando esgotadas as possibilidades de resolução através das definições das convenções e do contexto.

Ademais, vale destacar que não se trata de um reenvio genérico ao direito doméstico, mas tão somente à legislação específica relativa aos impostos que são objeto da convenção – ou seja, dos impostos relacionados à renda e ao capital⁷¹.

Por outro lado, além dos conflitos relacionados à interpretação, podem surgir problemas posteriores, no que se refere à qualificação.

2.3. Conflitos de qualificação e os métodos para evitar a dupla tributação

Como visto, a qualificação ocorre em momento posterior à interpretação e trata, basicamente, da subsunção do fato à norma.

Nos casos concretos de aplicação das convenções contra a dupla tributação, a qualificação ocorrer no momento em que o fato imponible é enquadrado em uma das categorias de renda dentre as previstas no capítulo III.

Por sua vez, o conflito surge quando os Estados contratantes, em observância ao texto da convenção, procedem à qualificação de maneira distinta, o que, eventualmente, pode gerar a pretensão de tributar por ambos os países.

De início, já é válido destacar a expressão “de acordo com as previsões desta Convenção” contida nos artigos 23 A⁷² e 23 B⁷³, que é imprescindível para a configuração do “conflito de qualificação”.

⁷¹ Ibidem, p. 158.

⁷² Na redação original, o artigo 23 A da Convenção Modelo da OCDE:

Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which may be taxed in the other Contracting **State in accordance with the provisions of this Convention** (except to the extent that these provisions allow taxation by that other State solely because the income is also income derived by a resident of that State or because the capital is also capital owned by a resident of that State), the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.

2. Where a resident of a Contracting State derives items of income which may be taxed in the other Contracting State **in accordance with the provisions of Articles 10 and 11** (except to the extent that these provisions allow

Os mencionados dispositivos, presentes no quinto capítulo da Convenção Modelo da OCDE, versam sobre os métodos utilizados para evitar a dupla tributação – isenção ou crédito.

Em suma, esses dispositivos partem do princípio de que cabe ao Estado de residência adotar medidas que impeçam a dupla tributação. Assim, para as situações que possam ser tributadas por ambos os Estados, cabe ao país de residência do contribuinte conceder isenções ou créditos frente à tributação pelo país da fonte, que deve tentar diminuir a carga tributária incidente sobre as rendas ali produzidas por não-residentes⁷⁴.

Helena Torres didaticamente explica os métodos previstos nos artigos 23 A e 23 B da Convenção Modelo:

Nos termos do artigo 23 B, quando um residente de um Estado contratante receber rendimentos ou possuir um patrimônio que, em conformidade com as regras convencionais, sejam tributáveis no Estado contratante da fonte, **o Estado contratante de residência deverá conceder um crédito de imposto aos impostos pagos no Estado da fonte sobre as rendas ali produzidas ou sobre o patrimônio ali possuído**. O total do crédito não poderá, porém, exceder a quota dos impostos sobre a renda ou sobre o patrimônio, calculada previamente pelo Estado de residência, segundo sua legislação (determinação de base de cálculo, alíquotas, etc.), quanto a tais rendimentos ou a patrimônio que tenham sido tributados no Estado da fonte.

taxation by that other State solely because the income is also income derived by a resident of that State), the first-mentioned State shall allow as **a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State**. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.

⁷³ Na redação original, o artigo 23 B da Convenção Modelo da OCDE:

Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which may be taxed in the other Contracting State **in accordance with the provisions of this Convention** (except to the extent that these provisions allow taxation by that other State solely because the income is also income derived by a resident of that State or because the capital is also capital owned by a resident of that State), the first-mentioned State shall allow:

- a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State;
- b) as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State.

Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.

⁷⁴ TORRES, Helena Taveira. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 375.

Este é o regime do crédito de imposto ordinário (*credit method*). Sem embargo destas previsões, nada impede o Estado contratante de residência de adotar o método do crédito de imposto integral, como estatui os Comentários ao Modelo.

Além deste método, para outras categorias, **pode ser aplicada a isenção de impostos, sob a forma de isenção com progressividade, tomando em conta os rendimentos *world-wide* para efeito do cálculo do imposto devido internamente, sobre os demais rendimentos (internos) dos residentes.** Mas nada impede que seja adotado o método da isenção integral, como dispõe o comentário, em seu item 14, a), relativo a este artigo. (grifou-se)

Vale destacar a interferência da expressão “de acordo com as previsões desta Convenção” presente nos artigos 23 A e 23 B.

No Comentário 32.3⁷⁵ do modelo da OCDE, tem-se que os dois artigos exigem que a divergência surja quando, por divergências no direito interno dos Estados, estes enquadram de modo diverso determinada renda – ou seja, mesma renda vista com natureza diversa –, mas, desde que tenham avaliado de acordo com as disposições da convenção.

Isso porque o conceito de serviços para fins de tributação da renda e do capital pode variar de acordo com a legislação interna de cada país, tendo em vista a soberania dos Estados⁷⁶. Por conseguinte, os dois países podem entender que são competentes para tributar determinada renda mesmo dentro dos critérios da convenção.

Nas palavras de Heleno Torres, “no Direito Internacional Tributário considera-se que exista um problema de qualificação quando uma convenção acolhe expressões que, no direito nacional dos Estados contratantes, são compreendidas em modo diverso⁷⁷”.

⁷⁵ Na redação original: 32.3 Different situations need to be considered in that respect. Where, due to differences in the domestic law between the State of source and the State of residence, the former applies, with respect to a particular item of income or capital, provisions of the Convention that are different from those that the State of residence would have applied to the same item of income or capital, the income is still being taxed in accordance with the provisions of the Convention, as interpreted and applied by the State of source. In such a case, therefore, the two Articles require that relief from double taxation be granted by the State of residence notwithstanding the conflict of qualification resulting from these differences in domestic law.

⁷⁶ APELBAUM, Ronaldo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **A tributação dos serviços importados nas convenções para evitar a dupla tributação**. 2018. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018, pp. 39.

⁷⁷ Ibidem, p. 235 apud TORRES, Heleno. Pluriritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas, 2001, p. 660.

Assim, sendo o conflito resultado da correta aplicação das disposições da convenção a partir das previsões do direito interno, os Estados aplicam os métodos previstos nos artigos 23 A e 23 B de crédito ou isenção na pretensão de afastar a dupla tributação.

No entanto, o Comentário 32.5⁷⁸ foi elaborado para tratar de situações distintas ao conflito de qualificação. Quando a divergência resultar de diferentes interpretações de fatos ou diferentes interpretações das disposições da convenção, tem-se uma tributação que está sendo pretendida em desacordo com as previsões da convenção.

Nesses casos, não se tem um conflito de qualificação e, por isso, o Estado de residência não está obrigado a garantir créditos ou isenções nos moldes dos artigos 23 A e 23 B. Quando surge um conflito dessa natureza, os Estados devem seguir as previsões do artigo 25 da Convenção Modelo, que dispõe acerca do Procedimento Amigável, ao qual será dada atenção especial no capítulo 4 deste trabalho.

Ronaldo Apelbaum⁷⁹ traz uma situação interessante para exemplificar, por meio de um caso concreto, como pode ser a diferença da tributação por um Estado com base nas previsões da convenção ou em desacordo com elas. Veja-se:

No caso *M/S Locuz Enterprise Solution x Department of Income Tax*⁸⁸, julgado na Índia, a corte decidiu pela natureza comercial da revenda de

⁷⁸ 32.5 **Article 23 A and Article 23 B, however, do not require that the State of residence eliminate double taxation in all cases where the State of source has imposed its tax by applying to an item of income a provision of the Convention that is different from that which the State of residence considers to be applicable.** For instance, in the example above, if, for purposes of applying paragraph 2 of Article 13, State E considers that the partnership carried on business through a fixed place of business but State R considers that paragraph 5 applies because the partnership did not have a fixed place of business in State E, there is actually a dispute as to whether State E has taxed the income in accordance with the provisions of the Convention. The same may be said if State E, when applying paragraph 2 of Article 13, interprets the phrase “forming part of the business property” so as to include certain assets which would not fall within the meaning of that phrase according to the interpretation given to it by State R. **Such conflicts resulting from different interpretation of facts or different interpretation of the provisions of the Convention must be distinguished from the conflicts of qualification described in the above paragraph where the divergence is based not on different interpretations of the provisions of the Convention but on different provisions of domestic law.** In the former case, State R can argue that State E has not imposed its tax in accordance with the provisions of the Convention if it has applied its tax based on what State R considers to be a wrong interpretation of the facts or a wrong interpretation of the Convention. **States should use the provisions of Article 25 (Mutual Agreement Procedure), and in particular paragraph 3 thereof, in order to resolve this type of conflict in cases that would otherwise result in unrelieved double taxation.**

⁷⁹ APELBAUM, Ronaldo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **A tributação dos serviços importados nas convenções para evitar a dupla tributação.** 2018. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 41.

produtos de software, concluindo, então, que os pagamentos relativos a essa transação não poderiam ser qualificados como *royalties*. Situação diferente seria se a legislação indiana dispusesse — ou se a corte na Índia interpretasse — que o conceito de “*royalties*” não compreenderia o direito de uso desse software. Isso porque, repita-se, a convenção contra a bitributação que contempla os modelos da OCDE e da ONU não permite outra exegese senão classificar o pagamento pelo direito de uso de software como *royalties*.

Portanto, até mesmo pelos comentários 32.3 e 32.5, pode-se concluir que os conflitos de qualificação no âmbito das convenções para evitar a dupla tributação relacionam-se a aplicação correta da convenção que resulta em qualificações distintas guiadas pelo direito interno do Estado.

Por outro lado, devem ser diferenciadas das situações em que as distinções de qualificação decorram da aplicação incorreta da convenção ou interpretações equivocadas dos fatos.

3. AS HIPÓTESES DE QUALIFICAÇÃO DAS RENDAS PAGAS PELA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ACORDO COM AS CONVENÇÕES CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO E COM O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

3.1. Elementos de conexão: fonte versus residência

De acordo com Heleno Torres⁸⁰, no Direito Tributário Internacional, são adotadas duas estruturas para a tributação da renda: relação de conexão subjetiva entre o sujeito e o ordenamento, seja por residência ou por nacionalidade; e elemento de conexão objetivo com o local da fonte do rendimento, onde é produzido o fato tributário.

Sendo assim, os tratados buscam evitar o fenômeno da dupla tributação da renda determinando se a tributação cabe ao Estado da fonte da renda ou ao Estado em que reside aquele que auferiu a renda.

A formulação desses elementos de conexão parte da premissa de que o país da fonte é o menos desenvolvido, aquele que importa capital, ao passo que o país da residência é o país industrializado, que exporta. Por esses motivos, para Alberto Xavier, se o princípio da territorialidade fosse respeitado na acepção mais restrita, seguiria a lógica do país da fonte sempre tributar e a residência a isentar⁸¹.

Apesar disso, na análise de Alberto Xavier⁸², há algumas razões que justificam os países tributarem uma renda auferida em outro território pelos seus residentes.

Essa lógica resulta da aplicação dos princípios da igualdade e da não discriminação entre os residentes, de modo que, se não fosse assim, aqueles que produzem renda

⁸⁰ APELBAUM, Ronaldo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **A tributação dos serviços importados nas convenções para evitar a dupla tributação**. 2018. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 59 apud TÔRRES, Heleno. Pluriritributação internacional sobre a renda das empresas. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 385-386.

⁸¹ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 8ª Ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 216.

⁸² Ibidem., pp. 217 e 218.

internamente seriam mais prejudicados diante da adoção de alíquota progressiva sobre a renda global pelos países mais desenvolvidos⁸³.

Além de outros fatores, importa destacar que pode não ocorrer a tributação no país da fonte (ou ocorrer de maneira mais branda), representando perda de receita para o país de residência e incentivando a exportação dos capitais⁸⁴.

Com a prevalência dos critérios da fonte e da residência, serão comentados os moldes utilizados pelas convenções contra a dupla tributação no que se refere à aplicação de um ou outro elemento de conexão.

3.1.1. Regime de tributação na residência e a equiparação de não residentes a residentes por força de um Estabelecimento Permanente

Como dito, o critério da residência refere-se a elemento subjetivo de conexão. Tal elemento não considera somente a permanência física no local, mas também a intenção de se tornar residente (*union of act and intent*)⁸⁵. – ou seja, a intenção de o sujeito se tornar residente.

Entretanto, por força de um elemento de conexão objetivo, o critério de tributação pode ser alterado. Assim, um não residente de determinado país pode ser equiparado aos residentes desde que verificada a existência de um estabelecimento permanente ali. Por consequência, a tributação compete a esse país e se justifica pela integração entre a empresa e a economia daquele local⁸⁶.

Nas palavras de Heleno Torres⁸⁷:

⁸³ Ibidem, p. 217.

⁸⁴ Ibidem., p. 218.

⁸⁵ Ibidem., p. 253.

⁸⁶ BEZ BATTI, Gabriel. **O conceito de estabelecimento permanente no direito brasileiro e os novos paradigmas trazidos pela ação 7 do projeto BEPS OCDE/G20**. Revista Direito Tributário Internacional Atual, v. 4. São Paulo: IBDT, 2018. p. 81-101.

⁸⁷ TORRES, Heleno Taveira. Pluritributação internacional sobre a renda das empresas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 125.

A conceituação do estabelecimento permanente corresponde a uma ficção jurídico-tributária aplicada às filiais e outras bases fixas de negócios instaladas em um território diverso daquele onde se situa a matriz, formando uma exceção à regra do princípio da unidade da pessoa jurídica. Na realidade, o *permanente establishment* não passa de uma noção técnico-jurídica do Direito Tributário, adstrita à conceituação de empresa, cuja existência se faz essencial e decisiva para a tributação da renda de pessoas jurídicas não-residentes em forma equiparada às pessoas residentes.

Já na Convenção Modelo da OCDE, o termo resta definido no artigo 5 nos seguintes termos⁸⁸:

1. Para os fins desta Convenção, o termo "estabelecimento permanente" significa um local fixo de negócios através do qual os negócios de uma empresa são total ou parcialmente realizados.
2. O termo "estabelecimento permanente" inclui especialmente:
 - a) um local de administração;
 - b) um ramo;
 - c) um escritório;
 - d) uma fábrica;
 - e) uma oficina, e
 - f) uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais Recursos.
3. Um canteiro de obras ou projeto de construção ou instalação constitui um estabelecimento apenas se durar mais de doze meses.

O estabelecimento permanente pode ser caracterizado como o local onde determinada empresa possui parte, ou a totalidade, de suas operações funcionando em uma estrutura física⁸⁹.

⁸⁸ 1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term "permanent establishment" includes especially:

- a) a place of management;
- b) a branch;
- c) an office;
- d) a factory;
- e) a workshop, and

f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

⁸⁹ PHILIPPI, Guilherme Trilha. **A bitributação da renda decorrente da importação de serviços frente aos tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil: uma análise a partir do princípio da universalidade.** Dissertação (mestrado profissional) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2018, p. 100.

Esse conceito conflita com a questão do crescimento do mercado digital. Nesse contexto, as empresas não estão mais vinculadas fisicamente ao local em que prestam seus serviços⁹⁰.

Isso porque as empresas operam de uma sede prestando serviços ao planeta todo, muitas vezes até sem ter um prédio onde alocam seus funcionários, que trabalham de casa⁹¹. Esse tema torna dificultosa a aplicação do conceito de estabelecimento permanente tradicionalmente definido pelas convenções.

Na legislação brasileira não há uma regra geral para estabelecimento permanente, mas o conceito aparece em três situações na legislação interna: (i) aplicando sua tributação às filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior (art. 159, II, RIR/2018 – Decreto nº 9.580/2018) e (ii) aos os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou seus comissários no País (art. 159, III, RIR/2018); e (iii) a tributação de rendimentos auferidos por não residentes em razão de vendas realizadas no Brasil por intermédio de representantes (arts. 469 e 612, RIR/2018)⁹²

Além desses dispositivos, regra da atração da tributação diante da existência de um estabelecimento permanente aparece em todas as convenções celebradas pelo Brasil. Se comparados os termos das convenções aos termos da legislação interna sobre o assunto, verifica-se que as previsões estão reciprocamente de acordo⁹³.

Uma ressalva que merece destaque refere-se à habitualidade. No modelo da OCDE, para a configuração de um estabelecimento permanente, é necessário que a presença no outro Estado seja mais do que transitória, de modo que as atividades sejam exercidas de forma habitual⁹⁴. Já nas previsões da legislação interna, esse não é um requisito.

⁹⁰ Ibidem, p. 101.

⁹¹ Idem.

⁹² Ibidem, p. 102.

⁹³ Idem.

⁹⁴ Ibidem, p. 103 apud ROCHA, Sérgio Andrade. Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda. 2. Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

Em linhas gerais, as previsões domésticas e convencionais são compatíveis e não há divergências na aplicação das convenções.

3.1.2. Regime de tributação na fonte

O critério da fonte trata de elemento objetivo de conexão e se refere à tributação pelo Estado onde a renda tenha sido produzida, “no lugar em que é exercida a atividade, em que são utilizados os fatores de produção ou em que se situam os bens ou direitos de que provém”⁹⁵.

A tributação na fonte está relacionada ao vínculo existente entre a produção do capital e o ordenamento jurídico do Estado. A atração da tributação para o Estado da fonte pela existência de um estabelecimento permanente, por exemplo, está relacionada ao vínculo existente entre o sujeito e o ordenamento jurídico.

Nesse contexto, surge a discussão acerca da aplicação aos serviços não prestados no Brasil, mas pagos por fonte brasileira. Para tanto, são relevantes dois critérios: fonte do rendimento e fonte da prestação do serviço⁹⁶.

Helena Torres e Alberto Xavier entendem que a prestação de um serviço fora do Brasil não seria legitimamente tributável pelo Estado brasileiro. Para Helena Torres, os serviços realizados fora do território nacional não possuem conexão material ou subjetiva com o território brasileiro⁹⁷.

⁹⁵ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8ª Ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 267 apud GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Pádua, 1990, 231.

⁹⁶ APELBAUM, Ronaldo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **A tributação dos serviços importados nas convenções para evitar a dupla tributação**. 2018. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 89.

⁹⁷ APELBAUM, Ronaldo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **A tributação dos serviços importados nas convenções para evitar a dupla tributação**. 2018. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018, pp. 90 – 91 apud TÔRRES, Helena Taveira. Princípio da territorialidade e tributação de não-residente no Brasil: prestações de serviços no exterior. Fonte de produção de fonte de pagamento. In: TÔRRES, Helena Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 90.

Ocorre que as novas tecnologias e o comércio eletrônico suscitam esse debate, posto que os serviços oferecidos dificultam a verificação dos elementos de conexão suficientes para a tributação diante do envolvimento de vários países⁹⁸.

3.2. A natureza jurídica da renda paga pela importação de serviços

Na importação de serviços mediante aplicação das convenções contra a dupla tributação, depara-se com a possibilidade de qualificação da renda em mais de um dispositivo do Capítulo III das Convenções.

Por ora, serão analisados os principais dispositivos que se referem à qualificação de uma renda auferida pela prestação de um serviço: o artigo 7º, que trata dos lucros, e o artigo 12, que versa sobre *royalties*. O primeiro traz a previsão da tributação, em regra, ocorrer no Estado de residência, enquanto o segundo determina a tributação na fonte.

Na análise da tributação com base nesses dispositivos, é fundamental analisar os conceitos de estabelecimento permanente e de *royalty/know-how*.

Isso porque, a tributação do lucro no Estado da residência é uma regra que tem como exceção as situações em que a empresa que o auferir tiver um estabelecimento permanente situado no Estado da fonte, o que atrai equipara um não residente a um residente, conforme se verá.

Por sua vez, os conceitos de *royalty* e *know-how* são imprescindíveis na problemática a ser analisada neste trabalho, haja vista serem decisivos no momento do enquadramento de um serviço na regra geral e subsidiária dos lucros no artigo 7º ou na regra especial dos *royalties*, no artigo 12.

Importante deixar claro que a Convenção Modelo da OCDE, no item 4 do artigo 7º⁹⁹, traz o princípio da prevalência dos regimes especiais ou princípio do caráter residual da noção

⁹⁸ Ibidem, p. 114.

⁹⁹ No texto original vigente: Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.

de lucro de empresa¹⁰⁰, priorizando os regimes especiais das outras categorias e aplicando o artigo 7º de forma residual¹⁰¹. Isso pro que a parcela resultante como lucro abrange uma pluralidade de outros rendimentos – como, por exemplo, juros, dividendos, *royalties*¹⁰² – cujos regimes têm preferência de aplicação.

Para tanto, a fim de se determinar, em cada caso concreto, se deve ser aplicado o regime especial mediante subsídios suficientes para a caracterização do *royalty* ou se o tipo de serviço em análise recai para a regra geral dos lucros.

Em suma, conforme será aprofundado no próximo tópico, aos rendimentos auferidos pela prestação dos serviços em geral é dado o tratamento de lucro. No entanto, a problemática surge na qualificação de uma renda oriunda da prestação de um serviço técnico e da análise da existência de transferência de tecnologia.

3.3. Os serviços no entendimento da OCDE: royalty, know-how e transferência de tecnologia

Na Convenção Modelo da OCDE, *royalty* é expressamente definido como a contraprestação 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”¹⁰³.

¹⁰⁰ Op. cit., p. 645.

¹⁰¹ Op. cit., p. 645.

¹⁰² TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 362.

¹⁰³ “The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience”.

Note-se que os *royalties* estão relacionados ao uso ou à concessão de uso de algo, inclusive de equipamentos ou informações/experiências adquiridas.

Para aprofundar a definição generalista trazida no texto da Convenção, os Comentários definem os contratos de *know-how* e os diferencia dos contratos de prestação de serviços em geral. Os primeiros referem-se àqueles em que uma das partes somente transfere à outra seu conhecimento sem interferir no processo e no resultado. Nesses casos, não há utilização de um serviço, mas sim a aquisição de um conhecimento detido pelo terceiro¹⁰⁴.

Por sua vez, os contratos de prestação de serviços em geral têm por objeto os serviços nos quais uma das partes utiliza de suas habilidades (possível vislumbrar, portanto, o emprego da técnica) para efetivamente executá-lo.

A diferença reside, portanto, no fato de haver (i) simples aplicação desse conhecimento técnico para a execução de um serviço ou (ii) somente transferência desse conhecimento:

11.1: No contrato de know-how, uma das partes concorda em **transmitir à outra, para que ele pode usá-los por conta própria, seu conhecimento e experiência especiais que não são revelados ao público**. Reconhece-se que o concedente não é obrigado a intervir na aplicação das fórmulas concedidas ao licenciado e que ele não garante o resultado.

11.2: Este tipo de contrato difere, portanto, dos contratos de **prestação de serviços**, no qual uma das partes se compromete a usar as habilidades para executar o trabalho para a outra parte. **Pagamentos efetuados sob os últimos contratos geralmente se enquadram no artigo 7.**¹⁰⁵

Diante do exposto, pode-se concluir que o *royalty* é a contraprestação pela prestação de um serviço que consiste na transmissão de tecnologia.

¹⁰⁴ PHILIPPI, Guilherme Trilha. **A bitributação da renda decorrente da importação de serviços frente aos tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil: uma análise a partir do princípio da universalidade**. Dissertação (mestrado profissional) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2018, p. 96.

¹⁰⁵ “11.1 In the know-how contract, one of the parties agrees to impart to the other, so that he can use them for his own account, his special knowledge and experience which remain unrevealed to the public. It is recognised that the grantor is not required to play any part himself in the application of the formulas granted to the licensee and that he does not guarantee the result thereof.

11.2 This type of contract thus differs from contracts for the provision of services, in which one of the parties undertakes to use the customary skills of his calling to execute work himself for the other party. Payments made under the latter contracts generally fall under Article 7.”

Por outro lado, também pode se auferir renda por meio da prestação de serviços que empreguem habilidades do prestador (inseridos no conceito de “serviços em geral”), mas nos quais não há a transferência de tecnologia.

Note-se que o que define a natureza jurídica do serviço prestado e, conseqüentemente, a natureza da contraprestação paga por ele é o objeto do contrato a que o serviço se refere¹⁰⁶.

A partir disso, os *royalties* oriundos de um contrato de *know-how* são tributados na fonte pela regra do artigo 12 da Convenção e os contratos de prestação de serviços em geral, geram rendas enquadradas como lucros tributados no Estado da residência.

Nesse cenário, a fim de se manter como o Estado tributante, a legislação brasileira tenta aumentar a abrangência do conceito dos serviços que se encaixam como *royalties*, ou até mesmo invocam outros dispositivos da Convenção, na pretensão de esvaziar as possibilidades de enquadramento no artigo 7º¹⁰⁷.

Inobstante as definições trazidas pela OCDE, bem como aos seus comentários, o Brasil demonstra certa relutância em acatá-las e renunciar à tributação dos valores pagos na importação de serviços que não envolvem a transferência de tecnologia por meio da aplicação do artigo 7º.

Na análise de Alberto Xavier, o tratamento dado pelo Brasil a esses serviços pode ser definido em quatro fases, passando da (i) aplicação espontânea do artigo 7º, pela (ii) rejeição do artigo 7º com a tentativa de enquadramento desses serviços no artigo 21 como “outros rendimentos”, (iii) ao pronunciamento do STJ quanto à correta aplicação do artigo 7º e, por fim, (iv) uma última fase com a edição de atos normativos que tentam enquadrar,

¹⁰⁶ PHILIPPI, Guilherme Trilha. **A bitributação da renda decorrente da importação de serviços frente aos tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil: uma análise a partir do princípio da universalidade.** Dissertação (mestrado profissional) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2018, p. 98.

¹⁰⁷ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil.* 8ª Ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 643.

unilateralmente, os serviços técnicos e de assistência técnica ao regime dos *royalties* diante da existência de protocolos anexos aos tratados¹⁰⁸.

Esse comportamento do Brasil claramente aplica as convenções em desacordo com os seus próprios termos. Conforme visto, esses casos fogem até mesmo do escopo dos “conflitos de qualificação” e da oportunidade de aproveitamento dos métodos de crédito e isenção previstos nos artigos 23 A e 23 B.

Com a manutenção desse cenário, portanto, o país pode sofrer a consequência do impedimento da tomada de crédito no Estado da residência e até mesmo ter as convenções denunciadas pelos outros países por descumpri-las¹⁰⁹.

3.4. Os conflitos criados pela legislação brasileira na qualificação dos serviços importados

Vale analisar a evolução do posicionamento do Brasil no que se refere à tributação dos serviços – em especial aos serviços técnicos sem transferência de tecnologia, tendo em vista que eles dizem respeito às hipóteses que deveriam ser tributadas no Estado de residência, mas há hesitação do Brasil para renunciar à verba arrecadatória daí advinda.

Em 2000, com a edição do Ato Declaratório Normativo Cosit 1, que possuía força normativa interna na Receita Federal do Brasil¹¹⁰, os serviços sem transferência de tecnologia seriam tributados na fonte com base no art. 685, II, “a”¹¹¹ do RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999) vigente à época, nos seguintes termos:

¹⁰⁸ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 8ª Ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, pp. 668 – 669.

¹⁰⁹ APELBAUM, Ronaldo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **A tributação dos serviços importados nas convenções para evitar a dupla tributação**. 2018. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 111.

¹¹⁰ APELBAUM, Ronaldo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. A tributação dos serviços importados nas convenções para evitar a dupla tributação. 2018. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 109.

¹¹¹ Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

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

“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.**”

Na ocasião, os serviços técnicos sem transferência de tecnologia foram definidos como aqueles não sujeitos à averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e Banco Central do Brasil. Para fins de aplicação das Convenções, foram encaixados na categoria de “Rendimentos não Expressamente Mencionados”¹¹² com a prevista retenção na fonte.

Ocorre que, conforme já demonstrado, os serviços sem transferência de tecnologia devem ser enquadrados como lucros nos termos das Convenções, de modo que o entendimento do ADN Cosit 1/2000 contraria os termos dos tratados.

Com efeito, surgiram discussões acerca da legalidade da tentativa de qualificação como “outros rendimentos” pelo ADN Cosit 1/2000. Oportunamente, o Superior Tribunal de Justiça tratou do tema no julgamento do Recurso Especial nº 1.161.467/RS¹¹³, o conhecido “Caso Copesul”.

¹¹² Categoria de “outros rendimentos” dos artigos 21 da Convenção Modelo e os artigos 22 das Convenções firmadas pelo Brasil.

¹¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 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. Recurso Especial nº 1.161.467/RS. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Copesul Companhia Petroquímica do Sul. Rel. Min. Castro Meira. Brasília, 17/05/2012. DJe 01/06/2012, RDDT vol. 207 p. 181.

Nesse julgado, foi discutida a qualificação par aplicação da convenção em relação a serviços de reparo, revestimento e beneficiamento de tubos e conexões de forno de etano, bem como a retífica de máquinas¹¹⁴ - ou seja, serviços sem transferência de tecnologia.

A Fazenda Nacional entendia que o art. 7º da Lei nº 9.779/1999 deveria prevalecer sobre as convenções, a fim de defender a tributação na fonte. No entanto, a turma julgadora entendeu que, de acordo com o art. 98 do CTN, a convenção deveria prevalecer nesta situação, afastando a aplicabilidade da norma interna¹¹⁵.

No acórdão, o Ministro Castro Meira, relator do caso, partiu da premissa de que não se deve interpretar o lucro do artigo 7º das convenções como o lucro após as devidas exclusões, ajustes e adições, mas, sim, como lucro operacional da empresa, a receita bruta auferida com o serviço prestado¹¹⁶. Nesse sentido, os serviços em questão deveriam ser qualificados como lucros no artigo 7º das convenções, e não nos “outros rendimentos” do artigo 21.

O posicionamento do STJ no Caso Copesul foi embasamento para a PGFN alterar seu entendimento sobre o assunto. Com efeito, foi editado o Parecer/PGFN/CAT nº 2.363/2013, que reconheceu a aplicação do art. 7º às remessas ao exterior decorrentes de contratos de prestação de assistência e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia quando existente tratado para evitar a dupla tributação, nos seguintes termos:

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. (grifou-se)

¹¹⁴ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 8ª Ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 647.

¹¹⁵ APELBAUM, Ronaldo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. A tributação dos serviços importados nas convenções para evitar a dupla tributação. 2018. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 114.

¹¹⁶ Ibidem, p. 48.

A PGFN entendeu por aplicável a interpretação abrangente do conceito de lucro para aplicação do artigo 7º conforme os Comentários da OCDE e o posicionamento do STJ¹¹⁷.

Como lembrado na fundamentação do STJ, a legislação brasileira consagra diversas modalidades de lucro, o que pode ser constatado a partir do acima plasmado. A Corte trouxe à baila artigos do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, para expressar que “o lucro da empresa estrangeira deve ser interpretado não como lucro real, mas como lucro operacional, previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 como ‘o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica’, aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados’.” De fato, esta interpretação se mostra adequada a partir da leitura dos citados dispositivos.

É de se considerar, também, que **os países signatários devem conferir aos termos pactuados a máxima efetividade possível, desde que adequados, no caso do Brasil, aos nossos ditames constitucionais. E, com fulcro nos elementos antes registrados, não nos parece que atribuir à expressão “lucros” do art. 7º do Pacto em cena um conceito mais abrangente ensejaria afronta à Carta Maior.** (grifou-se)

Em continuação à mudança de postura da Administração Fiscal, em 2014, foi editado o Ato Declaratório Interpretativo da Receita Federal do Brasil nº 5, que revogou o ADN 1/2000 e reiterou o posicionamento da PGFN exposto no parecer, com a seguinte redação:

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

¹¹⁷ Ibidem, p. 118.

III - no artigo que trata de lucros das empresas, ressalvado o disposto nos incisos I e II. (grifou-se)

Apesar da correta previsão de aplicação do artigo 7º que trata dos lucros, note-se que restou como última hipótese e, além disso, a redação expressamente prevê essas hipóteses para serviços com ou sem transferência de tecnologia.

Antes do enquadramento como lucro, o ADI nº 5/2014 fez duas ressalvas: a primeira quando existir protocolo à convenção que permita a equiparação dos serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia à *royalty* com a aplicação da tributação na fonte; e a segunda para enquadramento no artigo 14, referente à prestação de serviços por profissionais liberais, quando a convenção tiver essa previsão.

Mais uma vez, a legislação interna tenta esvaziar a abrangência do artigo 7º, em desacordo com as convenções das quais o Brasil é signatário.

Seguindo na linha de pretensão de aumentar a abrangência do conceito geral de “serviços técnicos”, a Instrução Normativa nº 1.455/2014 apresenta um conceito amplo, que permite o encaixe de mais serviços na lógica dos serviços técnicos sujeitos à retenção na fonte. Na redação, a IN inclui até mesmo a prestação de consultoria¹¹⁸. Veja-se:

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

(...)

a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com

¹¹⁸ PHILIPPI, Guilherme Trilha. **A bitributação da renda decorrente da importação de serviços frente aos tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil: uma análise a partir do princípio da universalidade**. Dissertação (mestrado profissional) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2018, p. 110.

vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.

Esse comportamento do Brasil em nada resolve o problema da dupla tributação. Pelo contrário, dificulta a eliminação desse fenômeno e faz levantar a discussão dos motivos que levaram o país a incluir o artigo 7º nas suas convenções, já que esse artigo prevê uma linha de tributação distinta daquela que o país pretende¹¹⁹.

O Brasil poderia ter adotado a redação do artigo 7º da Convenção Modelo da ONU, tendo em vista que ele outorga maior competência ao país da fonte, o que acompanharia os posicionamentos do país¹²⁰.

Ao possibilitar que serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia – que, como visto, não geram *royalties* – possam ser equiparados a *royalties* e tributados na fonte, o outro Estado contratante, ao seguir a convenção, enquadrará a renda recebida por seu residente como lucro e irá impor a tributação¹²¹.

Nesses casos, o outro Estado contratante pode, inclusive, negar ao contribuinte o crédito referente ao valor retido na fonte no Brasil, tendo em vista a atitude da legislação brasileira de inobservância dos termos da Convenção.

Com isso, é possível concluir, que, apesar da alteração expressa do entendimento do Fisco brasileiro através do Parecer/PGFN/CAT nº 2.363/2013 e da aceitação da aplicação do artigo 7º, cujo teor sofreu hesitação para ser corretamente aplicado, o ADN 5/2014 seguiu tentando aumentar a abrangência do artigo 12 e a tributação na fonte.

Vale destacar que, em 2017, a Convenção Modelo da ONU teve o artigo 12A¹²² inserido no seu texto exatamente para criar uma categoria de renda relacionada aos serviços técnicos

¹¹⁹ Ibidem, p. 108 apud ROCHA, Sérgio Andrade. Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda. 2. Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

¹²⁰ Ibidem, p. 108.

¹²¹ Ibidem, p. 98.

¹²² “Article 12A was added to the United Nations Model Convention in 2017 to allow a Contracting State to tax fees for certain technical services paid to a resident of the other Contracting State on a gross basis at a rate to be negotiated by the Contracting States. Under this Article, a Contracting State is entitled to tax fees for technical

que se distinguem dos serviços de *know-how* devidamente previsto no artigo 12. Na redação do dispositivo, os serviços técnicos se referem a “serviços de gerência, natureza técnica ou de consultoria”.

Segundo o item 2 do artigo 12 A, diante das mudanças das economias modernas, com o aumento dos serviços técnicos prestados além das fronteiras, uma empresa pode prestar serviços técnicos em outro Estado sem ter uma estabelecimento permanente, mantendo uma presença econômica significativa nele.

Exatamente pelas divergências interpretativas dos Estados¹²³ no que se refere à definição de *royalty* esse dispositivo foi incluído, de modo que o país da fonte dos rendimentos ainda pode exercer sua tributação mesmo quando a empresa prestadora não possua estabelecimento permanente no outro Estado¹²⁴.

A existência de um dispositivo semelhante ao artigo 12 A da Convenção Modelo da ONU poderia resolver as questões conflituosas a que a tendência fiscal do Brasil o impõe.

Até porque o Fisco possui respaldo dado pela legislação para tributar as remessas por serviços técnicos e de assistência técnica prestados por residentes do outro Estado em dissonância com as convenções.

services if the fees are paid by a resident of that State or by a non-resident with a permanent establishment or fixed base in that State and the fees are borne by the permanent establishment or fixed base; it is not necessary for the technical services to be provided in that State. Fees for technical services are defined to mean payments for services of a managerial, technical or consultancy nature”.

¹²³ 5. In addition, countries have different interpretations of the meaning of the expression “information concerning industrial, commercial or scientific experience” in Article 12, paragraph 3 of the United Nations Model Convention (the same wording is contained in Article 12, paragraph 2 of the OECD Model Convention). Some countries take the position that the provision of brain-work and technical services is covered by this phrase, and therefore payments for such services are in general taxable under Article 12. (See paragraphs 14 and 16 of the Commentary on Article 12.)

¹²⁴ PHILIPPI, Guilherme Trilha. **A bitributação da renda decorrente da importação de serviços frente aos tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil: uma análise a partir do princípio da universalidade.** Dissertação (mestrado profissional) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2018, p. 37.

3.4.1. A jurisprudência recente da Receita Federal do Brasil

Até mesmo o posicionamento da Receita Federal sobre o tema não se mostra bem definido. Há soluções de consulta proferidas em casos envolvendo países com os quais o Brasil possui convenção contra a dupla tributação que entendem pela retenção na fonte, enquanto outros pronunciamentos demonstram posição contrária¹²⁵.

A título exemplificativo, nas Soluções de Consulta nº 155/2016 e 05/2017, o Fisco entendeu pela retenção na fonte sobre os valores pagos pela importação de serviços sem transferência de tecnologia:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF
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).**

Dispositivos Legais: Lei no 5.172, de 1966, art. 98; Convenção com a República Argentina destinada a evitar a Dupla Tributação da Renda e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda. promulgada pelo Decreto no 87.976, de 1982, arts. XII; Ato Declaratório Interpretativo RFB no 5, de 2014; art. 2º -A da Lei no 10.168, de 2000; Instrução Normativa RFB no 1.455, de 2014, art. 17.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF
EMENTA: REMESSA PARA O CANADÁ. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO TÉCNICO. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO. ALÍQUOTA. Os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada no Canadá, a título de **contraprestação por serviço técnico prestado, sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).**

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 98; Convenção destinada a evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada entre os Governos do Brasil e do Canadá, promulgada pelo Decreto nº 92.318, de 1986, artigo XII e item 8 do Protocolo; Lei nº 10.168, de 2000, art. 3º; Medida Provisória nº 2.159-70,

¹²⁵ PHILIPPI, Guilherme Trilha. **A bitributação da renda decorrente da importação de serviços frente aos tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil: uma análise a partir do princípio da universalidade.** Dissertação (mestrado profissional) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2018, p. 114.

de 2001, art. 3º; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 2014; Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014, art. 17.

Por sua vez, as Soluções de Consulta nº 65/2018 e 2017/2018, por exemplo, envolvendo serviços técnicos importados da Suécia e da Finlândia, respectivamente, o Fisco entendeu que não haveria tributação na fonte:

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO TÉCNICO E DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA. CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL-SUÉCIA. Os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa jurídica domiciliada na Suécia, a título de contraprestação por serviço técnico ou assistência técnica, **não se sujeitam à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) em virtude da Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada entre os Governos do Brasil e da Suécia** Dispositivos Legais: Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 98; Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Suécia, promulgada pelo Decreto n.º 77.053, de 19 de janeiro de 1976, arts. VII, XII e XIV; Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 5, de 16 de junho de 2014; Instrução Normativa RFB n.º 1.455, de 6 de março de 2014, art. 17.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
EMENTA: REMESSAS. SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA. ACORDO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE A RENDA CELEBRADO ENTRE O GOVERNO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E O GOVERNO DA REPÚBLICA DA FINLÂNDIA. NÃO INCIDÊNCIA. As remessas de valores para pagamentos de serviços técnicos e de assistência técnica prestados por empresas situadas na Finlândia, **não sofrem retenção do Imposto sobre a Renda na Fonte, segundo o Acordo para Evitar a Dupla Tributação firmado com o Brasil e os critérios estabelecidos pela RFB para classificação desses pagamentos.** SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 109, DE 2 DE AGOSTO DE 2016.
DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 5.172, de 1966, art. 98; Decreto n.º 2.465, de 1998, artigo 7; IN RFB n.º 1.455, de 2014; ADI RFB n.º 5, de 2014.

Possível concluir, portanto, que a problemática se mantém em razão das tentativas da Administração Fiscal de alterar os conceitos convencionalmente previstos e pactuados, bem como de extrapolar o posicionamento exposto pelo STJ no Caso Copesul.

Com isso, até mesmo a própria Receita Federal se posiciona de modo controverso, ora adotando as normas editadas internamente, ora acatando o que preveem as convenções contra a dupla tributação.

4. ARTIGO 25 DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE: PROCEDIMENTO AMIGÁVEL E A INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.846/2018

Ao tratar dos métodos para evitar a dupla tributação utilizados no âmbito das convenções, em seus artigos 23 A e 23 B, verificou-se que eles somente se aplicam aos casos em que as qualificações distintas tenham sido atribuídas pelos Estados contratantes através da correta aplicação das previsões das convenções.

Quando os conflitos não surgem nessas circunstâncias, mas, pelo contrário, se originam de diferentes interpretações dos fatos e/ou da aplicação equivocada das convenções, o Estado da residência não está obrigado a conceder o crédito ou a isenção, nos termos do Comentário 32.5 da OCDE¹²⁶.

Para esses casos, deve ser aplicado o artigo 25¹²⁷ da Convenção Modelo, que trata do Procedimento Amigável (*Mutual Agreement Procedure - MAP*), o único método qualificado e autorizado para solucionar essas controvérsias¹²⁸.

¹²⁶ 32.5 Article 23 A and Article 23 B, however, do not require that the State of residence eliminate double taxation in all cases where the State of source has imposed its tax by applying to an item of income a provision of the Convention that is different from that which the State of residence considers to be applicable. For instance, in the example above, if, for purposes of applying paragraph 2 of Article 13, State E considers that the partnership carried on business through a fixed place of business but State R considers that paragraph 5 applies because the partnership did not have a fixed place of business in State E, there is actually a dispute as to whether State E has taxed the income in accordance with the provisions of the Convention. The same may be said if State E, when applying paragraph 2 of Article 13, interprets the phrase “forming part of the business property” so as to include certain assets which would not fall within the meaning of that phrase according to the interpretation given to it by State R. **Such conflicts resulting from different interpretation of facts or different interpretation of the provisions of the Convention must be distinguished from the conflicts of qualification described in the above paragraph where the divergence is based not on different interpretations of the provisions of the Convention but on different provisions of domestic law.** In the former case, State R can argue that State E has not imposed its tax in accordance with the provisions of the Convention if it has applied its tax based on what State R considers to be a wrong interpretation of the facts or a wrong interpretation of the Convention. **States should use the provisions of Article 25 (Mutual Agreement Procedure), and in particular paragraph 3 thereof, in order to resolve this type of conflict in cases that would otherwise result in unrelieved double taxation.**

¹²⁷ “1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States **result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention**, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of either Contracting State. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention

No que se refere aos aspectos materiais para a aplicação do procedimento, Heleno Torres ensina que “basta que se trate de possibilidades de haver uma tributação desconforme com as prescrições convencionais”.

Por isso mesmo, o objeto consiste na pretensão de eliminação desta situação de “tributação não-conforme às disposições do tratado¹²⁹”.

Então, basta a aplicação em discordância ao texto das convenções. Não deve culminar, necessariamente, em uma situação de concursos impositivos pelos Estados¹³⁰.

Em continuação, Heleno Torres¹³¹ exemplifica:

Exemplos de uma tributação desconforme com as disposições da convenção podem se verificar quando existe:

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. **Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.**

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.

5. Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the date when all the information required by the competent authorities in order to address the case has been provided to both competent authorities, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests in writing. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.

¹²⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 446.

¹²⁹ Ibidem, p. 447.

¹³⁰ Ibidem, p. 446.

¹³¹ Ibidem, p. 447.

- diversidade de qualificação dos rendimentos tributáveis entre os Estados contratantes, mantida mesmo com a entrada em vigor da convenção;
- distinta valoração da situação de fato relativa à existência, ou não, de um estabelecimento permanente no Estado da fonte, ou qualquer outro elemento de conexão material;
- diversidade de interpretações dadas a certos conceitos usados pela convenção.

Diante dessas possibilidades, pode surgir o procedimento amigável (i) em sentido estrito para a resolução de conflitos decorrentes da tributação em dissonância com a convenção (artigo 25, itens 1 e 2); (ii) interpretativo, para interpretação de uma disposição (artigo 25, item 3); e (iii) consultivo, para a eliminação de casos de bitributação (artigo 25, item 3 segunda parte)¹³².

Para que o procedimento seja instaurado, o próprio Estado pode instaurá-lo de ofício ou pode ser requerido pelo contribuinte, ao seu país de residência¹³³, desde que ele seja parte da relação e esteja sofrendo uma tributação em dissonância à convenção¹³⁴.

O Procedimento Amigável é uma hipótese de solução de controvérsias para a problemática da tributação da importação de serviços.

Como visto, mesmo com a definição de *royalties* no texto convenções, bem como os comentários complementares que diferenciam os contratos de *know-how* dos contratos de prestação de serviços em geral, ainda há situações em que os Estados conseguem aplicar as convenções desrespeitando seus próprios termos.

Na problemática comentada, o posicionamento do Brasil exposto através da sua legislação evidentemente não considera o texto das convenções para tratar da tributação das rendas originadas da importação de serviços técnicos.

¹³² Idem.

¹³³ De acordo com a IN 1.648/2018, não residentes do Brasil podem requerer a instauração do MAP se assim for permitido pela convenção.

¹³⁴ Ibidem, pp. 450 – 451.

Conforme já comentado anteriormente, nas situações em que esse comportamento acarretar a dupla interpretação diante da correta aplicação do tratado pelo outro Estado, este não está obrigado a conceder crédito ao contribuinte.

Vale destacar, neste ponto, a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.846, publicada em 29/11/2018, para atualizar as disposições acerca do procedimento amigável no âmbito das convenções celebradas pelo Brasil. Anteriormente, vigia a Instrução Normativa nº 1.669/2016.

Fazendo um breve comparativo, pontos positivos foram inseridos na última edição. Na IN 1.669, era necessário que a matéria já tivesse submetida à apreciação judicial para que o procedimento fosse instaurado (art. 5º, § 1º, XII¹³⁵). Agora, não há previsão dessa exigência.

Além disso, na IN 1.669/2016, só poderiam requerer a instauração do MAP os (i) residentes em relação aos dispositivos que os alcançassem; e (ii) o não residente que fosse residente do Brasil à época das medidas em desacordo com a convenção (art. 4º, parágrafo único, I e II).

Contudo, a IN 1.648/2018 acrescentou o inciso III¹³⁶ ao parágrafo único do art. 4º e passou a prever a possibilidade de instauração do MAP pelo residente do outro Estado contratante, desde que tenha essa previsão na convenção.

¹³⁵ Art. 5º O requerimento de que trata o art. 4º deverá ser apresentado na unidade da RFB do domicílio tributário do requerente mediante utilização do Formulário de Requerimento de Instauração de Procedimento Amigável constante no Anexo I.

§ 1º O requerimento de que trata o caput deverá conter:

(...)

XII - indicação de que a matéria foi submetida à apreciação judicial ou administrativa, no Brasil ou no outro Estado Contratante, devendo juntar cópia da petição e resposta, quando for o caso.

¹³⁶ Art. 4º Poderá apresentar requerimento de instauração de procedimento amigável perante a RFB pessoa física ou pessoa jurídica residente no Brasil, quando considerar que medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes conduziram ou poderão conduzir, em relação ao requerente, tributação em desacordo com o ADT.

§ 1º Também poderá apresentar o requerimento a que se refere o caput:

I - o nacional brasileiro, conforme definido no ADT, relativamente aos dispositivos que o alcançam;

II - o residente no Brasil à época das medidas tomadas em desacordo com o ADT, ainda que não mais o seja; e

III - o residente no outro Estado Contratante, caso haja previsão no ADT.

CONCLUSÃO

Como visto, a problemática envolvendo a tributação dos serviços importados se origina na tentativa da legislação brasileira de esvaziar a abrangência do artigo 7º a fim de não precisar renunciar à tributação.

Frente à supremacia das convenções sobre a legislação interna, o caminho que deveria ser seguido pelo Brasil é aquele previsto em texto convencional: tributar na fonte os rendimentos pagos a domiciliados no exterior por serviços que consistem na transmissão de *know-how*, ao passo que os demais serviços devem ser tributados na residência pelo fato das contraprestações se caracterizarem como lucros.

No entanto, as previsões de tributação dos serviços sem transferência de tecnologia no Estado de residência encontram-se nas convenções contra a dupla tributação celebradas pelo Brasil. Ao assim se comportar, o país não está observando os termos dos tratados.

Por meio de uma análise da evolução do tratamento dispensado pelo Brasil ao tema, nota-se a intransigência do país em abrir mão da tributação dessas rendas na fonte.

Mesmo com posicionamento do STJ sobre o assunto, a Administração Fiscal continuou editando normas que pretendem conceituar os termos extrapolando as previsões das convenções.

Nesse cenário, nem mesmo a própria Receita Federal do Brasil tem posicionamento uniforme. Há soluções de consulta que acolhem o posicionamento do STJ e orientam a tributação no país de residência, enquanto outras se utilizam do escopo oferecido pela legislação brasileira para continuarem tributando os serviços técnicos sem transferência de tecnologia na fonte.

Por conseguinte, ao mesmo tempo em que o Brasil não observa a convenção, o outro Estado contratante estará cumprindo seus termos e também irá impor sua tributação.

Nesse cenário, a manutenção do comportamento do país pode resultar na (i) denúncia da convenção pelo outro Estado, ou (ii) pela não concessão de crédito pelo outro Estado, cenário que faz manter a dupla tributação da renda que se pretende evitar por meio das convenções.

Isso porque somente têm direito à aplicação dos métodos de isenção/crédito os países que qualifiquem uma renda de maneira diversa ao outro Estado, mas em consonância com a convenção. Nos casos em que a convenção não é observada, o que resta é a tentativa de Procedimento Amigável.

Por fim, importante reiterar que, caso as convenções do Brasil contassem com um dispositivo nos termos do artigo 12 A da Convenção Modelo da ONU, que prevê distinta tributação aos serviços técnicos que não transferem tecnologia e por isso não se enquadram nos *royalties*, ou, se o artigo 7º das convenções que envolvem o Brasil tivessem a redação dada ao tema pela Convenção Modelo da ONU, melhor se atenderia às tendências fiscais do país, que poderia continuar atuante como ente tributante na fonte sobre as remessas pagas aos não residentes por serviços que não envolvem transferência de tecnologia.

REFERÊNCIAS

APELBAUM, Ronaldo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **A tributação dos serviços importados nas convenções para evitar a dupla tributação**. 2018. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018.

BEZ BATTI, Gabriel. **O conceito de estabelecimento permanente no direito brasileiro e os novos paradigmas trazidos pela ação 7 do projeto BEPS OCDE/G20**. Revista Direito Tributário Internacional Atual, v. 4. São Paulo: IBDT, 2018.

CASELLA, Paulo Borba. ACCIOLY, Hildebrando. SILVA, G. E. do Nascimento. **Manual de Direito Internacional Público**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COLLAÇO, Isabel de Magalhães. **Da qualificação em Direito Internacional Privado**. Lisboa, 1964.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. 12ª ed. rev. e aum., vol. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

PHILIPPI, Guilherme Trilha. **A bitributação da renda decorrente da importação de serviços frente aos tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil: uma análise a partir do princípio da universalidade**. Dissertação (mestrado profissional) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2018.

PINTO, Gustavo Mathias Alves. **Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no Brasil**. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322008000100007>. Acesso em 16/11/2019.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação (treaty shopping)**. São Paulo: Revista do Tribunais, 1995.

SOUSA, Roberto Duque Estrada; BEZ-BATTI, Gabriel. **A Relevância dos Documentos da OCDE na Interpretação dos Tratados Tributários Assinados pelo Brasil**. In: 30 anos da Consituição Federal de 1988: uma nova era na tributação? – Estudos em homenagem ao Professor Sacha Calmon / coordenado por Rafael Frattari e Valter Lobato. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8ª Ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015.