

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PAULA STEINER

**AS REMESSAS DE REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS PARA  
BENEFICIÁRIOS NO EXTERIOR FRENTE AOS TRATADOS CONTRA A DUPLA  
TRIBUTAÇÃO**

Considerações sobre a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte

SÃO PAULO

2016

PAULA STEINER

**AS REMESSAS DE REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS PARA  
BENEFICIÁRIOS NO EXTERIOR FRENTE AOS TRATADOS CONTRA A DUPLA  
TRIBUTAÇÃO**

Considerações sobre a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Pontifícia Universidade Católica, como requisito  
para obtenção do título de pós-graduação em Direito  
Tributário

Campo de conhecimento: Direito Tributário

Orientadora: Profa. Marina Figueiredo

SÃO PAULO

2016

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus por toda inspiração e luz, enviada nos momentos mais difíceis, permanecendo ao meu lado por todo o percurso, até a concretização do meu objetivo.

Agradeço à minha orientadora que viabilizou a elaboração deste trabalho.

Agradeço aos meus pais, pois sem o apoio deles, não teria força para seguir até o fim e concretizar meus sonhos.

E por fim, agradeço a todos aqueles que, de alguma forma, me incentivaram e tornam o meu caminho mais fácil de ser trilhado.

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo a análise da incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os pagamentos por serviços técnicos para beneficiário no exterior, especificamente aqueles domiciliados em jurisdição com a qual o Brasil assinou Tratado contra a Dupla Tributação.

Em princípio, a legislação local brasileira prevê a incidência do imposto sobre tais pagamentos. Porém, os Tratados preveem regra de competência tributária que, em princípio, faria com que o Brasil não pudesse impor o imposto nas remessas por serviços a beneficiário localizado em jurisdição com Tratado.

Porém, vários Tratados assinados pelo Brasil preveem Protocolo que equipara a remessa de remuneração de serviço técnico a royalties, o que poderia, em princípio, autorizar a tributação do Imposto de Renda Retido na Fonte no Brasil. A controvérsia reside, portanto, na determinação do conceito de “serviços técnicos” dentro do escopo dos Tratados.

Este trabalho explora trabalhos doutrinários sobre a limitação do conceito de serviços técnicos para fins dos Tratados, o qual deveria comportar, apenas, aqueles serviços auxiliares ao aproveitamento de tecnologia. Explora também a jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre o tema, a qual ainda não debruçou especificamente sobre a questão dos Protocolos, mas não admitiu a equiparação a royalties mesmo no contexto de serviços que dependam de conhecimento técnico (e que não transfiram tecnologia). As decisões, portanto, não autorizaram a incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte.

Conclui que a controvérsia deve ser ainda melhor analisada pelos Tribunais Superiores, mas que deve haver especial atenção aos Tratados para que não haja descumprimento de obrigações internacionais assumidas pelo Brasil.

Palavras-chave: Direito Tributário Internacional; Imposto de Renda; Lucros Empresariais; Protocolo; Royalties; Serviços Técnicos; Tratados contra a Dupla Tributação

## **ABSTRACT**

This work intends to analyze the levy of Withholding Income Tax on payments for technical services to a foreign beneficiary, especially those domiciled in a jurisdiction with which Brazil has signed a Treaty against Double Taxation.

In principle, the Brazilian local legislation provides for the levy of the tax on such payments. However, the Treaties provide for a tax competence rule that, in principle, would disallow Brazil from imposing the tax on the remittances for the remuneration of services to a beneficiary located in a Treaty jurisdiction.

However, various Treaties signed by Brazil contain a Protocol which matches the remittance for remuneration of a technical service to royalties and, in this case, Brazil could impose the Withholding Income Tax. The controversy lies, therefore, in the determination of the concept of “technical services” in the scope of the Treaties.

This work analyzes the Brazilian tax literature on the limitation of the concept of technical services for Treaty purposes, which would only encompass the auxiliary services to the enjoyment of a given technology. It analyzes as well the case law of the Superior Courts on the topic. The case law has not yet explored the question of Protocols, but it did not admit the treatment of Royalties even in the context of services that depend on a specific technological knowledge (but that do not transfer technology). The decisions, thus, disallowed the levy of Withholding Income Tax.

The work concludes that the controversy is yet to be fully analyzed by the Superior Courts but special attention must be given to the Treaties so that Brazil does not violate international obligations.

**Keywords:** International Tax Law; Income Tax; Business Profits; Protocols; Royalties; Technical Services; Treaties against Double Taxation

## **LISTA DE SIGLAS**

ADI – Ato Declaratório Interpretativo

ADN – Ato Declaratório Normativo

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário

IN – Instrução Normativa

IRPF – Imposto de Renda das Pessoas Físicas

IRPJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

RFB – Receita Federal do Brasil

REsp – Recurso Especial

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TDT – Tratados contra a Dupla Tributação

TRF – Tribunal Regional Federal

## ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO.....	8
1.1. Delimitação do Tema.....	8
1.2. O Objeto de Estudo e a Metodologia Proposta.....	10
2. REGRAS BRASILEIRAS SOBRE A INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE REMUNERAÇÕES POR SERVIÇOS PRESTADOS POR UM NÃO-RESIDENTE NO EXTERIOR.....	12
3. TRATADOS CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA APLICAÇÃO EM RELAÇÃO À REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS PAGA POR FONTES BRASILEIRAS .....	15
3.1. Atuais regras de regência do tema .....	15
3.2. Controvérsia acerca do conceito de “serviço técnico” para fins dos TDTs.....	20
3.3. Resumo da incidência de IRRF sobre pagamentos por serviços prestados por não-residentes no exterior .....	23
4. A JURISPRUDÊNCIA RECENTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES SOBRE A APLICAÇÃO DOS TDTs PARA EVITAR IRRF SOBRE PAGAMENTOS POR SERVIÇOS IMPORTADOS .....	24
4.1. Introdução e metodologia .....	24
4.2. Resultados.....	25
4.3. Comentários finais .....	29
5. CONCLUSÃO.....	30
6. BIBLIOGRAFIA .....	33

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1. Delimitação do Tema

O Brasil, muito embora enfrente atualmente uma crise econômica de proporções relevantes<sup>1</sup>, continua uma das economias mais relevantes do planeta<sup>2</sup>. Em um contexto globalizado, em que a competitividade dos setores nacionais mede-se não apenas por fatores internos como também externos, torna-se importante que os investidores nacionais e internacionais tenham um grau razoável de previsibilidade da aplicação do arcabouço jurídico sobre seus investimentos. É possível afirmar que a falta de previsibilidade acerca da aplicação das normas jurídicas sobre as transações econômicas tem efeitos negativos relevantes para os investimentos e o setor produtivo como um todo. A falta de previsibilidade como fator prejudicial ao desenvolvimento econômico é acusada, por exemplo, por Oliveira<sup>3</sup>:

Com razão, há outros fatores ou outras consequências dos múltiplos entraves ao desenvolvimento, mas a principal incerteza que o embaraça reside na insegurança jurídica, e seu entrave é de toda ordem, desde o entrave ao desenvolvimento econômico até o entrave ao próprio desenvolvimento institucional, com consequências na própria cultura do nosso povo.

Nesse contexto, as normas tributárias não são exceção: caso não haja previsibilidade acerca da carga tributária e das obrigações a serem cumpridas por cada agente econômico, haverá um sensível desestímulo para o investimento e a realização de transações econômicas.

Levando-se em consideração que, em um mundo globalizado, as transações ocorrem cada vez mais de forma transnacional, cria-se a necessidade de questionamento acerca das normas tributárias que regem não apenas transações locais como, também, as transações que ocorrem entre pessoas ou entes localizados em diferentes jurisdições.

---

<sup>11</sup> Conforme noticiado em diversos veículos de informação. Por exemplo, conforme noticiado no Portal da Revista Exame: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/consumidores-dizem-que-economia-esta-pior-do-que-em-2015>>, último acesso: 19 mar. 2016.

<sup>2</sup> De acordo com o Banco Mundial, o Brasil, em 2015, figurou como a 7ª maior economia do mundo em relação ao Produto Interno Bruto. Informações disponíveis em <<http://databank.worldbank.org/databank/download/GDP.pdf>>, último acesso: 19 mar. 2016.

<sup>3</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Incertezas que Entravam o Crescimento. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Professor Aires Barreto**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 603.

Existem, essencialmente, duas categorias de normas jurídicas tributárias aplicáveis a transações transnacionais: (i) as normas locais, isto é, contidas em legislação brasileira, as quais alcançam pessoas ou situações ocorridas no exterior, muito embora apliquem-se apenas em território brasileiro; e (ii) as normas internacionais, previstas, principalmente em Acordos ou Convenções assinadas pelo Brasil e outra jurisdição ou bloco de jurisdições.

Neste trabalho, o estudo proposto será direcionado para uma das espécies de norma internacional, quais sejam, os Tratados para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital (“TDTs”).

Com efeito, a aplicação dos TDTs é de fundamental relevância para os investimentos e transações ocorridas entre uma pessoa residente no Brasil e outra pessoa residente em jurisdição estrangeira. Isso porque os TDTs têm, como objetivo precípua, evitar que um mesmo rendimento, auferido por uma mesma pessoa, seja tributado duas vezes por duas jurisdições diferentes. Daí advém sua importância para as transações econômicas: ao evitar a chamada dupla tributação da renda, os TDTs são importantes instrumentos para promover os investimentos transnacionais, uma vez que sua aplicação permite que uma dada transação não seja sensivelmente onerada pela tributação imposta por duas jurisdições. É nesse sentido o entendimento de Bianco<sup>4</sup>:

Essa multiplicidade de fundamentos a justificar os regimes de tributação das rendas auferidas em operações internacionais é que ocasiona o surgimento do fenômeno da dupla tributação pois, caso somente um único critério fosse utilizado uniformemente, por todos os Estados, não haveria superposição de incidências tributárias.

A dupla tributação é universalmente reconhecida como prejudicial ao desenvolvimento da atividade econômica mundial. Todos – governos, contribuintes, doutrinadores, organizações internacionais – unanimemente concordam que ela deve ser evitada.

Ocorre que a aplicação dos TDTs por parte das autoridades fiscais brasileiras tem sido, historicamente, controversa. Não são poucas as diferentes controvérsias entre contribuintes e autoridades fiscais<sup>5</sup> acerca da aplicação de um determinado dispositivo do TDT o que, muitas vezes, importa na imposição de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (“IRPJ”), Imposto de

---

<sup>4</sup> BIANCO, João Francisco. **Transparência Fiscal Internacional**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 137.

<sup>5</sup> Ver, por exemplo, artigo do jornal Valor Econômico sobre aplicação de Tratados Internacionais: <<http://www.valor.com.br/legislacao/3807372/aplicacao-de-tratados-internacionais>>, último acesso: 19 mar. 2016.

Renda Retido na Fonte (“IRRF”)<sup>6</sup> e Contribuição social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”)<sup>7</sup>, a depender do tipo de transação ou situação sob análise<sup>8</sup>.

Dentre as diversas controvérsias relativas à aplicação dos TDTs, optou-se por estudar de forma mais detida apenas uma: a aplicação do artigo 7º dos TDTs assinados pelo Brasil para evitar a imposição de IRRF nas remessas relativas à remuneração de serviços técnicos para beneficiários não-residentes, conforme detalhado abaixo.

## 1.2. O Objeto de Estudo e a Metodologia Proposta

De acordo com o artigo 685 do RIR/99, quaisquer rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no país a beneficiário no exterior estão sujeitos à incidência do IRRF. Ademais, o inciso II do mesmo dispositivo prevê que quaisquer rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, estão sujeitos ao IRRF à alíquota de 25%<sup>9</sup>.

Assim, em princípio, toda vez que uma pessoa residente no Brasil remete rendimentos relativos à remuneração por prestação de serviços realizados por não-residente no país, haverá a incidência de IRRF à alíquota de 25%.

Ocorre que, de forma geral, o Artigo 7º dos TDTs assinados pelo Brasil preveem que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado<sup>10</sup>:

1. Os Lucros de uma empresa de um Estado Contratante devem ser tributados apenas neste Estado, a não ser que esta empresa exerça atividade no outro Estado

---

<sup>6</sup> Ambos IRPJ e IRRF estão dispostos no Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), que consolida as diversas disposições legais esparsas em um único diploma normativo.

<sup>7</sup> Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1998.

<sup>8</sup> Apenas os tributos sobre a renda estão abrangidos na aplicação dos Tratados. Recentemente, a Lei 13.202, de 8 de dezembro de 2015, previu em seu artigo 11 que, para efeitos de interpretação, os Tratados assinados pelo Brasil abrangem a CSLL.

<sup>9</sup> “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; (...)”

<sup>10</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Model Tax Convention on Income and on Capital**, 2014, p. 28. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2016. Tradução livre do autor.

Contratante por meio de um estabelecimento permanente nele situado. Se a empresa exerce atividade por este modo, os lucros que são atribuíveis ao estabelecimento permanente de acordo com as previsões do parágrafo 2º podem ser tributáveis nesse outro Estado.

Assim, a aplicação do Artigo 7º no contexto das remessas relativas à remuneração por serviços importados teria, em princípio, o efeito de evitar a incidência do IRRF no Brasil, uma vez que os lucros seriam tributáveis apenas no outro Estado em que reside a empresa prestadora de serviços.

Em relação aos serviços de caráter técnico, porém, uma dificuldade se apresenta. Existem Protocolos em diversos TDTs assinados pelo Brasil que preveem a equiparação das remessas relativas a remuneração por serviços técnicos a “royalties”, o que em princípio faria com que tais montantes estivessem sujeitos ao Artigo 12 dos TDTs (Royalties). Tome-se, de exemplo, o Protocolo à Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda, firmada em Lima, em 17 de fevereiro de 2006<sup>11</sup>:

4. Com referência ao Artigo 12 ("Royalties"), parágrafo 3:  
As disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 se aplicam a qualquer espécie de pagamento recebido pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica.  
O disposto neste item se aplica também aos serviços digitais e empresariais, inclusive às consultorias.

Em relação aos TDTs assinados pelo Brasil, o Artigo 12 permite a tributação, na fonte, de royalties pagos por um residente em um Estado Contratante ao beneficiário no outro Estado contratante. No mesmo sentido, o TDT assinado entre Brasil e Peru<sup>12</sup>:

1. Os royalties provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.  
2. Todavia, esses royalties também podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder de 15 por cento do montante bruto dos royalties.

---

<sup>11</sup> BRASIL. Decreto nº 7.020, de 27 de novembro de 2009. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda, firmada em Lima, em 17 de fevereiro de 2006. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao-1/peru/decreto-no-7-020-de-27-de-novembro-de-2009>>. Acesso em 20 mar. 2016.

<sup>12</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, op. cit.

Assim, dentro do escopo dos Tratados e em relação à remuneração dos chamados “serviços técnicos”, em princípio haveria a possibilidade de o Brasil exigir o IRRF de acordo com a aplicação do referido Artigo 12. A questão, portanto, é determinar o que se entende por “serviços técnicos” dentro do escopo dos Tratados.

Neste contexto, o objetivo deste trabalho é (i) expor de forma mais detalhada a controvérsia sobre incidência de IRRF sobre as remessas, para beneficiário no exterior, de remuneração pela prestação de serviços técnicos frente aos TDTs assinados pelo Brasil; e (ii) analisar a jurisprudência dos tribunais superiores sobre o tema, apontando, ao final, se há consenso sobre a questão ou se, ao contrário, não há ainda uma linha jurisprudencial segura para pautar os contribuintes brasileiros.

## **2. REGRAS BRASILEIRAS SOBRE A INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE REMUNERAÇÕES POR SERVIÇOS PRESTADOS POR UM NÃO-RESIDENTE NO EXTERIOR**

Estabelecido o tema e o método de pesquisa, é possível expor, primeiramente, as normas brasileiras relativas à incidência de IRRF sobre remunerações por serviços prestados ou um não-residente no exterior.

Com efeito, a legislação brasileira elegeu, como sistemática de incidência do Imposto de Renda, o regime com bases universais, nos quais o Brasil é competente para tributar não apenas a totalidade dos rendimentos de seus residentes (sejam eles produzidos localmente ou no exterior), bem como os rendimentos pagos a não-residentes que tenham fonte no Brasil.

De acordo com esta premissa, o artigo 682, inciso I, do RIR/99 prevê que estão sujeitos ao IRRF a renda e proventos de qualquer natureza provenientes de fontes brasileiras, quando percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior<sup>13</sup>.

Nesses termos, o supracitado artigo 685 do RIR/99 estabelece que os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte brasileira, a não-residente no exterior, estão sujeitos ao IRRF à alíquota de 25%, quando os rendimentos se referirem às prestações de serviço.

---

<sup>13</sup> Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos: I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (...)

Ocorre que a Lei 10.168, de 29 de dezembro de 2000<sup>14</sup> (“Lei 10.168/00”), instituiu a chamada Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (“CIDE”) devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior<sup>15</sup>.

Neste contexto, a Lei 10.168/00, em seu artigo 1º, §2º, também previu a incidência da CIDE para as pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, dentre outras hipóteses<sup>16</sup>. A alíquota da CIDE, segundo o artigo 1º, §4º, da Lei 10.168/00, é de 10% sobre os valores que compõem a base de cálculo do tributo.

Assim, em relação aos chamados “serviços técnicos”, em teoria coexistiriam duas incidências: (i) o IRRF, à alíquota de 25%, conforme artigo 685 do RIR/99; e (ii) a CIDE, à alíquota de 10%, conforme artigos 1º, §§2º e 4º, da Lei 10.168/00. Porém, o legislador concedeu uma redução na alíquota do IRRF naqueles casos em que, concomitantemente, há a incidência da CIDE em relação a assistência administrativa e serviços técnicos.

Primeiramente, o artigo 2º-A da Lei 10.168/00 prevê que fica reduzida a 15% a alíquota de IRRF para pagamento, crédito, entrega ou remessa ao exterior por remuneração de assistência administrativa e semelhantes<sup>17</sup>. Em relação aos “serviços técnicos”, a Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001<sup>18</sup> (“MP 2.159-70/01”), previu expressamente em seu artigo 3º a alíquota de 15% de IRRF para importâncias pagas, creditadas, entregues,

---

<sup>14</sup> BRASIL. Lei 10.168, de 29 de dezembro de 2000. Institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L10168.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10168.htm)>. Acesso em: 20 mar. 2016.

<sup>15</sup> Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

<sup>16</sup> Art. 2º (...) § 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

<sup>17</sup> Art. 2º-A. Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes.

<sup>18</sup> BRASIL. Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2159-70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2159-70.htm)>. Acesso em: 20 mar. 2016.

empregadas ou remetidas ao exterior a título de serviços técnicos e de assistência técnica a partir do início da cobrança da CIDE<sup>19</sup>.

Diante do exposto acima, em relação à incidência de IRRF sobre pagamentos por serviços prestados por não-residente no exterior, temos em princípio dois cenários possíveis: (i) para a prestação de serviços não-técnicos, o IRRF incide à alíquota de 25%, conforme artigo 685 do RIR/99; e (ii) para a prestação de serviços técnicos, o IRRF incide à alíquota de 15%, quando a CIDE também será incidente à alíquota de 10%. Torna-se importante, neste contexto, a determinação do conceito de “serviços técnicos” para fins da diferenciação da alíquota aplicável. Esta questão será detalhada no capítulo 3.2., abaixo.

Há, porém, uma exceção para o cenário (ii), acima apontado: a hipótese em que o pagamento pelo serviço técnico importado dá-se para beneficiário domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o artigo 24<sup>20</sup> da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996<sup>21</sup> (“Lei 9.430/96”), isto é, para beneficiário domiciliado em jurisdição comumente chamada de “paraíso fiscal”<sup>22</sup>.

Nesta hipótese, o artigo 8º da Lei 9.779, de 19 de janeiro de 1999<sup>23</sup> (“Lei 9.779/99”), prevê que o IRRF será incidente à alíquota majorada de 25%<sup>24</sup>. Apesar de ser anterior, o artigo 8º da Lei 9.779/99 (que prevê a alíquota majorada de 25%) prevalece sobre o artigo 3º

---

<sup>19</sup> Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

<sup>20</sup> Com efeito, o artigo 24 da Lei 9.430/96 prevê que são países com tributação favorecida aqueles que (i) não tributem a renda ou que a tributem a alíquota máxima inferior a vinte por cento; ou (ii) aqueles cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.

<sup>21</sup> BRASIL. Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm)>. Acesso em: 20 mar. 2016.

<sup>22</sup> A lista de jurisdições consideradas “países com tributação favorecida” foi publicada pela RFB na Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010.

<sup>23</sup> BRASIL. Lei 9.779, de 19 de janeiro de 1999. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e dos rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável, ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, à incidência sobre rendimentos de beneficiários no exterior, bem assim a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativamente ao aproveitamento de créditos e à equiparação de atacadista a estabelecimento industrial, do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF, relativamente às operações de mútuo, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente às despesas financeiras, e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9779.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9779.htm)>. Acesso em: 20 mar. 2016.

<sup>24</sup> Art. 8º Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei no 9.481, de 1997, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

da MP 2.159-70/01 por ser mais específica<sup>25</sup>, destinada não apenas a rendimentos pagos a beneficiários no exterior, mas apenas àqueles pagos a beneficiários domiciliados em paraísos fiscais. Em conflito aparente de normas, o princípio hermenêutico da especialidade prevê que a norma especial, isto é, mais específica ao caso, deve ser aplicada em detrimento da norma mais geral. Nesse sentido, a lição de Carvalho<sup>26</sup>: *“Diz respeito à matéria regulada. De acordo com tal critério, a norma especial sobrepõe-se, no ato de aplicação, àquela que disciplina a mesma matéria em termos gerais. O problema, relativo a este critério aparece na definição de “especialidade”.*

### **3. TRATADOS CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO E SUA APLICAÇÃO EM RELAÇÃO À REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS PAGA POR FONTES BRASILEIRAS**

#### **3.1. Atuais regras de regência do tema**

Conforme visto acima, a remuneração por serviços paga por fonte brasileira a beneficiário no exterior estará sujeita ao IRRF no Brasil. A mesma remuneração, por sua vez, constitui receita bruta para o prestador de serviço estrangeiro e, assim, pode compor a base tributável do Imposto de Renda das Empresas (“CIT”) ou tributo similar do país em que é residente. Nesse contexto, haveria claramente uma situação de dupla tributação de renda, uma vez que um mesmo contribuinte (o prestador de serviços estrangeiro) estaria sujeito à tributação em dois países diferentes (pelo IRRF no Brasil e pelo CIT em seu país de residência) com relação a um mesmo evento econômico (prestação de serviços).

Contudo, se a remuneração de serviços prestados é devida a um beneficiário residente em país com o qual o Brasil assinou um TDT, é necessário observar as disposições do TDT para que se possa determinar a tributação da referida remuneração nos dois países considerados.

De forma geral, os Tratados assinados pelo Brasil seguem o modelo do Tratado Modelo publicado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

---

<sup>25</sup> Em conflito aparente de normas, o princípio hermenêutico da especialidade prevê que a norma especial, isto é, mais específica ao caso, deve ser aplicada em detrimento da norma mais geral. Nesse sentido, a lição de

<sup>26</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**. O Constructivismo Lógico-Semântico. São Paulo: Noeses, Ed. 3, 2013, p. 520.

("OCDE")<sup>27</sup>. Os Tratados delimitam competências tributárias em relação a diferentes tipos de rendimentos, em condições específicas e em relação a residentes em dois Estados Contratantes. Nesse contexto, explica Xavier, acerca do Tratado Modelo da OCDE<sup>28</sup>:

O fato de a generalidade das convenções celebradas pelo Brasil obedecerem, nas suas linhas mestras, ao modelo de Convenção da OCDE justifica que se lhe faça uma referência especial.

(...)

A Convenção Modelo da OCDE (tal como a das Nações Unidas) encontra-se sistematizada em sete capítulos. Os capítulos I e II regulam os requisitos para a aplicação do tratado. O capítulo III – de longe o mais importante – contém as regras de distribuição de competência no que concerne aos impostos sobre o rendimento, classificado este por tipo ou classes, à semelhança do que sucede nos sistemas de tributação cedular. O capítulo IV ocupa-se das regras de distribuição de competência no que respeita aos impostos sobre o capital. O capítulo V determina as consequências das regras dos capítulos III e IV, facultando aos Estados a escolha entre os métodos da isenção e da imputação. O capítulo VI contém disposições adicionais sobre não discriminação, procedimento amigável, troca de informações e privilégios de funcionários diplomáticos e consulares e regras sobre extensão do tratado a partes do território. Enfim, o capítulo VII contém disposições finais sobre entrada em vigor e cessão do acordo.

Dentre as cláusulas dos TDTs, aquela que em princípio melhor se aplica para o pagamento de remuneração de serviços prestados por um residente de um país a um beneficiário no outro país seria o Artigo 7º (Lucros das Empresas), acima transcrito.

Todas as outras cláusulas que regulamentam a competência tributária dos Estados Contratantes em relação aos outros tipos de rendimentos (rendimentos imobiliários, transporte aéreo e marítimo, dividendos, juros, royalties, ganhos de capital, serviços independentes, rendimentos de emprego, remunerações de direção, profissionais de espetáculos e desportistas, pensões, anuidades e pagamentos do sistema de seguridade social, funções públicas, professores e pesquisadores, estudantes e, por fim, outros rendimentos) não seriam aplicáveis para rendimentos decorrentes de um simples serviço prestado.

Nesse contexto, uma aplicação razoável do supracitado Artigo 7º é que os lucros auferidos por uma empresa de determinado Estado Contratante em decorrência da remuneração de serviços só poderiam ser tributados neste Estado Contratante. Em outras palavras, as remessas relativas à prestação de serviços devem ser apenas tributadas no país de residência do prestador, e não no país da fonte dos pagamentos.

---

<sup>27</sup> Nesse sentido, ver BIANCO, op. cit., p. 138.

<sup>28</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 8. ed., Rio de Janeiro, 2016, p. 78 – 79.

É necessário, ainda, mencionar que os pagamentos de remuneração decorrentes de contrato de *know-how* e transferência de tecnologia não estão sob o escopo do Artigo 7º dos TDTs. Geralmente, tais remunerações estão abrangidas dentro do Artigo 12, o qual cuida da tributação de royalties.

De acordo com o Artigo 12 dos TDTs assinados pelo Brasil, o pagamento de royalties pode ser tributado em ambos os países contratantes, isto é, no país da fonte dos rendimentos e no país de residência do beneficiário dos mesmos rendimentos, observados, de forma geral, alguns limites relativos à alíquota do Imposto de Renda na Fonte cobrado pelo país da fonte.

Nesse contexto, um relevante número de TDTs assinados pelo Brasil contêm em seus Protocolos, como o Protocolo ao Tratado Brasil-Peru, acima explicitado, uma cláusula de equiparação dos pagamentos relativos a serviços técnicos e assistência técnica a royalties, de tal forma que tais pagamentos estariam sujeitos às regras de competência tributária previstas no Artigo 12. Assim, especificamente em relação aos rendimentos relativos a tais serviços técnicos e assistência técnica, o próprio Tratado (*i.e.*, seu Protocolo) desloca a aplicação do Artigo 7º para a aplicação do Artigo 12, com suas próprias regras de limitação e prevenção da dupla tributação.

Neste contexto, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (“RFB”) publicou o Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 16 de junho de 2014<sup>29</sup> (“ADI 5/14”), o qual revogou o entendimento passado da RFB quanto à aplicabilidade dos TDTs sobre o pagamento de remuneração por serviços técnicos e assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia.

O entendimento anterior da RFB estava previsto no Ato Declaratório Normativo nº 1, de 5 de janeiro de 2000 (“ADN 1/00”), o qual dispunha que aplicar-se-ia o Artigo 21 dos TDTs (outros rendimentos / rendimentos não expressamente mencionados) para tais remunerações. De acordo com o ADN 1/00<sup>30</sup>:

---

<sup>29</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. Dispõe sobre 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 nos Acordos ou Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrados pelo Brasil. Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 16 de junho de 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=53416>>. Acesso em: 20 mar. 2016.

<sup>30</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. Dispõe sobre o tratamento tributário a ser dispensado às remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e serviços técnicos sem transferência de tecnologia. Ato Declaratório Normativo nº 1, de 05 de janeiro de 2000. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5754>>. Acesso em: 20 mar. 2016.

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.

Diversamente do que dispunha o ADN 1/00, o ADI 5/14 não prevê o enquadramento de remuneração por serviços técnicos ou assistência técnica no Artigo referente a “Outros Rendimentos”. Ao contrário, seu artigo 1º prevê que o tratamento tributário dispêndido a tais rendimentos será aquele previsto no respectivo TDT<sup>31</sup>:

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

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

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

Assim, a partir do ADI 5/14, relativamente às remunerações por serviços técnicos e assistência técnicas pagos a beneficiário domiciliado em país com o qual o Brasil assinou TDT, a RFB passou a prever a aplicação do tratamento previsto no Artigo 12 (royalties) quando houver Protocolo de equiparação de tais rendimentos a royalties. Subsidiariamente, aplica-se o Artigo 14 (serviços independentes) apenas no caso em que a prestação do serviço técnico ou assistência técnica ocorrer por pessoa ou grupos de pessoas de forma independente e usualmente em profissões científicas ou liberais. Por fim, caso não se apliquem o Artigo 12 ou o Artigo 14, só então será aplicável o Artigo 7º (lucro das empresas).

Considerando o acima exposto, chega-se à conclusão de que a remuneração (i) dos serviços “gerais”, não-técnicos, enquadra-se no Artigo 7º dos TDTs o que, em princípio, faria com que o Brasil não exercesse sua competência para fazer incidir o IRRF; e (ii) dos serviços

---

<sup>31</sup> Idem. op.cit.

técnicos pode estar enquadrada no Artigo 7º, 12 ou 14 dos TDTs, o que concede ao Brasil, dependendo do caso, a competência para fazer incidir o IRRF.

A questão reside, portanto, em determinar, para fins dos TDTs, o que seriam serviços gerais em contraposição aos serviços técnicos.

Não há, no texto dos TDTs, referência ao conceito de serviços técnicos. Na hipótese de um TDT conter termo não definido dentre suas disposições, tal termo terá o significado atribuído pela legislação do Estado Contratante, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente. Esta é a regra presente no Artigo 3º, parágrafo 2, dos TDTs assinados pelo Brasil.

Isso significa que, em princípio, a definição de “serviços técnicos” deve ser buscada, em relação à determinação das competências tributárias brasileiras frente a um TDT, na própria legislação brasileira.

Nesse sentido, apesar de não existir lei específica com este conceito, há um ato infra legal, a Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014 (“IN 1455/14”)<sup>32</sup>, que prevê o referido conceito para fins da determinação da tributação do IRRF. De acordo com o Artigo 17, parágrafo 1º, inciso II da referida IN 1455/14, o conceito de serviço técnico é o seguinte:

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).

§ 1º Para fins do disposto no caput: (...)

II - considera-se:

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

Nota-se que a definição de “serviço técnico” para fins da IN 1455/14 é consideravelmente abrangente, envolvendo qualquer tipo de serviço que dependa de “conhecimento técnico especializado”. Nesse contexto, poucos tipos de serviços não se

---

<sup>32</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas hipóteses que menciona. Instrução Normativa nº 1455, de 06 de março de 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50414>>. Acesso em: 20 mar. 2016.

enquadrariam na definição de serviço técnico, uma vez que, usualmente, a contratação de serviços ocorre justamente porque o prestador possui um conhecimento técnico que o beneficiário não possui.

Como se verá a seguir, existiram algumas reações doutrinárias contrárias à utilização deste conceito de “serviço técnico” da IN 1455/14 para fins de aplicação dos TDTs por expandir despropositadamente os tipos de serviços assim classificados no Artigo 12, no caso de existência de Protocolo.

### 3.2. Controvérsia acerca do conceito de “serviço técnico” para fins dos TDTs

Primeiramente, cabe notar que o Protocolo<sup>33</sup> que equipara a remuneração por prestação de serviços técnicos e assistência técnica a royalties, para fins do Tratado, não está inserido dentro do Tratado-Modelo da OCDE. Por isso, não há menção da equiparação da remuneração por serviços técnicos e assistência técnica a royalties nos Comentários. Referidos Comentários são desenvolvidos pela OCDE para explicitar várias questões interpretativas desta organização em relação à aplicação dos dispositivos dos TDTs. Muito embora o Brasil não seja país-membro da OCDE, como seus TDTs seguem de forma geral o modelo adotado por esta organização, é importante observar também os Comentários para fins de aplicação dos referidos Tratados.

Deve-se notar, entretanto, que os Comentários ao Artigo 12 trazem uma distinção relevante sobre o escopo da definição de royalties, especificamente quanto ao fornecimento de *know-how* e prestação de serviços. Esta distinção, conforme os Comentários, importa de forma relevante para fins de determinação da aplicação do Artigo 7º ou 12 em relação aos referidos rendimentos<sup>34</sup>:

11.2. Esse tipo de contrato [fornecimento de know-how] difere, portanto, de contratos de prestação de serviços nos quais uma das partes se compromete a utilizar as capacidades técnicas inerentes a sua atividade na execução de trabalhos para a outra parte. Os pagamentos efetuados nos termos destes últimos contratos são geralmente tratados no Artigo 7.

11.3. (...) Os seguintes critérios são relevantes para o fim de fazer a distinção: (...)

---

<sup>33</sup> Conforme acima mencionado, os Protocolos a determinados TDTs assinados pelo Brasil trazem dispositivo que equipara a remuneração por prestação de serviços técnicos e assistência técnica a royalties para fins de interpretação dos TDTs. Nesse sentido, esta equiparação tem o efeito de deslocar a aplicação do Artigo 7º em favor do Artigo 12, o qual trata justamente das competências tributárias por remuneração relativa a royalties.

<sup>34</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version**, 2014. Disponível em: <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocde/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014\\_mtc\\_cond-2014-en#page3](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocde/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page3)>. Acesso em: 20 mar. 2016, p. 231.

- No caso de contratos de prestação de serviços, o prestador se compromete a executar serviços que poderão requerer o uso, pelo prestador, de conhecimento, capacidades técnicas e expertise especial, mas não a transferência desse conhecimento, capacidades técnicas ou expertise especial à outra parte.
- Na maioria dos casos que implicam o fornecimento de know-how, em geral, existe pouco a ser feito pelo fornecedor nos termos do contrato, a não se fornecer as informações existentes ou reproduzir o material existente. Por outro lado, na maioria dos casos, o contrato de prestação de serviços implicaria nível bem mais alto de despesas pelo prestador para o cumprimento de suas obrigações contratuais.

Os Comentários, nesse contexto, preveem que a caracterização de royalties deve levar em conta uma distinção importante entre os pagamentos que se destinam a remunerar determinada transferência de tecnologia, de um lado, daqueles que se destinam a simplesmente remunerar um serviço que dependa de caráter técnico, sem que qualquer tecnologia seja transferida. Em outras palavras, a OCDE diferencia claramente (i) o fornecimento de *know-how*, o qual transfere tecnologia para que o cessionário possa realizar determinado tipo de atividade técnica por meio da tecnologia transferida; e (ii) a prestação de serviço, na qual o prestador usa o próprio conhecimento para realizar a atividade em prol do tomador do serviço, sem qualquer transferência de tecnologia.

Deve-se notar que a referida diferenciação não leva em conta os TDTs que contém o Protocolo de equiparação da remuneração por "serviços técnicos e assistência técnica" a royalties, como é o caso daqueles assinados pelo Brasil. Entretanto, a distinção é importante para que se determine, no contexto da aplicação dos Tratados, que tipos de "serviços técnicos" podem ser equiparados a royalties.

Nesse sentido, encontramos na doutrina o posicionamento segundo o qual a distinção entre fornecimento de know-how e prestação de serviço é importante para determinação do escopo da aplicação do Artigo 12 aos chamados serviços técnicos. Como o conceito de royalties ligar-se-ia, necessariamente, a algum tipo de transferência de direito de uso (no caso, de tecnologia), os serviços técnicos que podem ser caracterizados dentro do Artigo 12 seriam precisamente aqueles prestados para otimizar o uso de determinada tecnologia transferida.

Segundo o professor Vogel, o critério para distinguir a transferência de *know-how* da prestação de serviços de consultoria é o conceito de "partilha"<sup>35</sup>:

---

<sup>35</sup> VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on Double Tax Conventions**. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaties. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, Third Edition, 1999, p. 790.

"Em contraste, o critério utilizado para distinguir a transferência de know-how da prestação de serviços de consultoria é o conceito de "partilha". Um consultor, antes de partilhar sua experiência, utiliza-a (...). Tudo que ele partilha é uma conclusão que ele mesmo alcança - *inter alia* - a partir de sua própria experiência. Sua obrigação de observar segredos, ou mesmo seu próprio interesse em manter seu "meio de produção", já evitam que o consultor partilhe sua experiência. Em contraste a uma pessoa utilizando seu próprio know-how na prestação de serviços, um licenciador de know-how não tem relação ou responsabilidade com o uso da tecnologia pelo licenciado."

Assim, tem-se, na lição do prof. Klaus Vogel, que a remuneração pela prestação de serviços que não importa em transferência de tecnologia não poderia ser caracterizada como "royalties", tendo em vista que o prestador utiliza ele mesmo seu conhecimento para entregar um resultado ao beneficiário do serviço. Quando o prestador de serviços não tem responsabilidade ou não atua para que o beneficiário do serviço possa utilizar de algum conhecimento específico, não se está diante de uma remuneração por "royalties".

Esta distinção toma ainda maior relevância na doutrina brasileira, que deve analisar os Tratados celebrados pelo Brasil que contem Protocolo de equiparação de remuneração de serviços técnicos e assistência técnica a "royalties". Para Xavier<sup>36</sup>, é necessário observar que nem todos os serviços técnicos devem se enquadrar no referido Protocolo, mas apenas aqueles tipos de serviços que são complementares à transferência de *know-how*, *i.e.*, que se destinem a possibilitar ao beneficiário da tecnologia um melhor aproveitamento do conhecimento transferido:

"Mas este mesmo fato, ou seja, a qualificação da remuneração por "assistência técnica ou serviços técnicos", como royalty, por complementariedade ou acessoriedade, leva também a concluir que somente podem ser qualificados como de "assistência e serviços técnicos", para efeitos das Convenções, aqueles contratos que - seja qual for a sua denominação - tenham caráter complementar ou instrumental de contratos de transferência de capital tecnológico, não podendo de modo algum abranger os contratos em que o objeto principal seja a prestação de serviços, ainda que de conteúdo técnico, pois a remuneração destes não é, por natureza, royalty, mas rendimento de trabalho autônomo (tratando-se de serviços pessoais) ou preço constitutivo de lucro de empresa (tratando-se de serviços não pessoais). Em suma, só pode falar-se em "assistência e serviços técnicos" (ao menos no sentido em que a expressão é utilizada pelos Protocolos de aplicação das Convenções), quando exista um nexo de complementariedade ou instrumentalidade em relação a uma outra operação que aquela visa a "assistir" e que consista numa transmissão de know-how em si mesmo considerado."

Assim, Alberto Xavier apenas operacionaliza, para fins dos Tratados celebrados pelo Brasil com Protocolo de equiparação dos serviços técnicos e assistência técnica a royalties, o

---

<sup>36</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Forense: Rio de Janeiro, Ed. 7., 2010, p.627.

conceito de "partilha" do *know-how* do prof. Klaus Vogel. Em outras palavras, Alberto Xavier também entende que a remuneração por serviços que sejam autônomos e não se destinem a possibilitar o aproveitamento de dada tecnologia não deve ser qualificada como royalties para fins dos Tratados, uma vez que apenas os serviços técnicos e assistência técnica que tenham esse condão (*i.e.*, que sejam "complementares" à transferência de tecnologia) podem ser assim qualificados.

Esta opinião também foi expressada pelo prof. Gerd Willi Rothmann, em mesa de debates do Instituto Brasileiro de Direito Tributário ("IBDT")<sup>37</sup>:

"Na transferência de tecnologia, mesmo que seja uma patente, uma cessão de patente, uma cessão de uso de tecnologia (...) normalmente, o fornecedor de tecnologia tem que mandar alguns funcionários para ensinar como se faz, para acompanhar a aplicação dessa tecnologia e isso é um serviço que é cobrado à parte, de acordo, inclusive, com horas-homem e qualquer coisa. Esse serviço secundário, auxiliar à transferência de tecnologia, esse pode caber dentro do art. 12., mas no momento em que o serviço técnico ou administrativo não tem nada a ver com a tecnologia não cabe no art. 12."

Assim, percebe-se que representantes relevantes da doutrina nacional fazem uma distinção sutil, mas importante, entre serviços "autônomos" e "acessórios" a determinada transferência de tecnologia - apenas os últimos, isto é, a remuneração por serviços técnicos acessórios, poderiam se enquadrar no Artigo 12 dos TDTs, mesmo diante de Protocolo de equiparação.

### 3.3 Resumo da incidência de IRRF sobre pagamentos por serviços prestados por não-residentes no exterior

Diante do acima exposto, podemos realizar um quadro esquemático relativo às alíquotas aplicáveis do IRRF sobre pagamentos por serviços prestados por não-residentes no exterior, dependendo da jurisdição onde se localize o beneficiário das remessas e do tipo de serviço prestado:

#### TABELA 1 – ALÍQUOTA DE IRRF CONFORME O TIPO DE SERVIÇO E JURISDIÇÃO DO BENEFICIÁRIO DOS PAGAMENTOS

---

<sup>37</sup> ROTHMANN, Gerd Willi. Mesa de Debates do IBDT. Abr. 2012. Disponível em: <[http://www.ibdt.com.br/material/arquivos/Atas/Integra\\_19042012.pdf](http://www.ibdt.com.br/material/arquivos/Atas/Integra_19042012.pdf)>. Acesso em: 20 mar. 2016.

	Jurisdição Regular (sem Tratado)	Jurisdição Regular (com Tratado)	País com Tributação favorecida
Serviço Técnico	15%	15% <sup>38</sup>	25%
Serviço Geral / não-técnico	25%	0%	25%

Verifica-se, claramente, que o conceito de “serviço técnico” importa não apenas para determinar a alíquota de IRRF aplicável no caso de beneficiário dos pagamentos localizado em jurisdição regular no exterior mas, também, para determinar se há incidência ou não de IRRF sobre serviços técnicos quando o beneficiário estiver localizado em país com o qual o Brasil assinou TDT.

Ver-se-á, no próximo capítulo, como a jurisprudência judicial recente tem visto a questão da incidência de IRRF sobre remuneração por serviços técnicos paga a beneficiário no exterior domiciliado em país com o qual o Brasil assinou TDT.

#### **4. A JURISPRUDÊNCIA RECENTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES SOBRE A APLICAÇÃO DOS TDTs PARA EVITAR IRRF SOBRE PAGAMENTOS POR SERVIÇOS IMPORTADOS**

##### 4.1. Introdução e metodologia

Conforme mencionado acima, há uma controvérsia acerca da incidência de IRRF sobre pagamentos por serviços técnicos remetidos a beneficiários localizados em país com o qual o Brasil assinou TDT. A referida controvérsia reside, basicamente, na abrangência do conceito de serviço técnico, uma vez que determinados TDTs assinados pelo Brasil contém Protocolo de equiparação dos pagamentos por serviços técnicos a “royalties” e, neste caso, tais pagamentos poderiam sofrer incidência de IRRF à alíquota de 15% ou 10%, conforme o TDT.

No capítulo anterior, viu-se que a doutrina já tratou desta controvérsia. Nesse sentido, alguns autores identificaram uma distinção entre os serviços técnicos sem qualquer relação

---

<sup>38</sup> Assumindo que há Protocolo de equiparação dos pagamentos por serviços técnicos e assistência técnica a royalties. Em geral, os TDTs assinados pelo Brasil conferem ao país de fonte dos Royalties a possibilidade de tributação com limitação da alíquota em 15%. Existem determinados TDTs que concedem uma redução da alíquota para 10%, *e.g.*, TDT assinado entre Brasil e Israel.

com tecnologia transferida e aqueles prestados de forma acessória ao aproveitamento de determinada tecnologia (estes sim, sujeitos à equiparação a royalties).

Neste capítulo, propor-se-á a análise da recente jurisprudência judicial para determinar se os tribunais brasileiros já se pronunciaram acerca desta controvérsia e, caso positivo, em que termos e com quais resultados. Isto é, verificar-se-á como a esfera judicial interpreta a incidência de IRRF sobre a remessa de remuneração por serviços, incluindo técnicos, frente aos TDTs assinados pelo Brasil.

Neste momento, cumpre identificar a proposta e cortes metodológicos para a pesquisa de jurisprudência a ser realizada. Primeiramente, limitar-se-á a pesquisa aos tribunais judiciais, que em última instância fornecem a solução final às controvérsias jurídicas. Escolheu-se pelo limite temporal de acórdãos publicados nos últimos 5 anos, isto é, desde 1º de janeiro de 2011. Em relação aos tribunais escolhidos para a pesquisa, adotar-se-á o sistema de pesquisa de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) e do Supremo Tribunal Federal (“STF”). A escolha dos tribunais superiores deu-se porque são a instância recursal final, de forma que são eles que conferem a última interpretação sobre uma determinada controvérsia jurídica de nosso sistema jurídico.

Dos resultados obtidos a partir dos acórdãos encontrados nos referidos sistemas de pesquisa, serão considerados apenas aqueles que analisem a matéria da incidência de IRRF sobre pagamentos de remuneração por serviços frente aos TDTs. Assim, serão excluídos os acórdãos referentes (i) a questões processuais; e (ii) matérias alheias àquela identificada no início deste parágrafo.

## 4.2. Resultados

O primeiro acórdão encontrado foi o Recurso Especial nº 1.161.467, julgado em 17 de maio de 2012 (“REsp 1.161.467”)<sup>39</sup>, assim ementado:

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

---

<sup>39</sup> Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.161.467. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, 17 de maio de 2012. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1124376&num\\_registro=200901980512&data=20120601&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1124376&num_registro=200901980512&data=20120601&formato=PDF)>. Acesso em: 20 mar. 2016.

FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA

INTERPRETAÇÃO.

1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado", deixou de recolher o imposto de renda na fonte.
2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de "lucro da empresa estrangeira", previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência. Assim, concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil – o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte –, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, verbis: "Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado".
3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o "lucro da empresa estrangeira", serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.
4. O termo "lucro da empresa estrangeira", contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao "lucro real", do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está – e estará sempre – sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.
5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada – e portanto, definitiva – do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.
6. Portanto, "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 n.º 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.
7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.
8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.
9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações

jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.

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

11. Recurso especial não provido.

Neste caso, o contribuinte argumentava que os TDTs entre Brasil e Alemanha<sup>40</sup> e Brasil e Canadá não permitiam a incidência do IRRF sobre remuneração por serviços remetida a beneficiário no exterior em virtude da aplicação do Artigo 7º.

A Fazenda Nacional, porém, argumentou, em linhas gerais, que não se aplicaria o Artigo 7º, uma vez que este dispositivo significaria, tão-somente, que apenas o Estado de residência de determinada empresa pode tributar o seu lucro tributável, isto é, o lucro após ajustes e cujo montante deve sofrer a incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. Como, porém, as remessas relativas à remuneração por serviços constituem montantes “brutos”, isto é, sem qualquer dedução dos custos e despesas, não podem ser entendidos como “lucros”. Portanto, tais rendimentos não poderiam se enquadrar dentro do Artigo 7º, restando, apenas, o Artigo 21, referente a outros rendimentos, o qual permite a tributação em ambos os Estados Contratantes (e assim, permitiria a incidência do IRRF).

O STJ, porém, entendeu que o “lucro” a que se refere o Artigo 7º dos TDTs refere-se a “lucro operacional”, entendido como os componentes de receita de determinada empresa. Caso contrário, esvaziar-se-ia o próprio conteúdo do Artigo 7º, uma vez que nenhuma remessa de fonte brasileira seria exatamente equivalente ao lucro tributável da empresa no exterior. Assim, aplicar-se-ia o Artigo 7º e, neste caso, não poderia haver incidência de IRRF.

Infelizmente, muito embora esteja claro pela ementa e pelos votos que o caso cuidava de prestação de serviços sem transferência de tecnologia, não fica claro qual tipo de serviço foi efetivamente prestado (*i.e.*, se foi prestado um serviço técnico). Contudo, o Acórdão de 2ª instância do mesmo caso, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (“TRF-4”)<sup>41</sup>, desfavorável ao contribuinte por entender que os rendimentos em questão enquadrar-se-iam no Artigo 21 dos Tratados com a Alemanha e Canadá (e, portanto, tributáveis também no

<sup>40</sup> Atualmente sem vigência por denúncia por parte da República Federal da Alemanha.

<sup>41</sup> Brasil. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Embargos Infringentes nº 2002.71.00.006530-5/RS. Relatora: Desembargadora Federal Luciane Amaral Corrêa Münch. Porto Alegre, 4 de junho de 2009. Disponível em: <[http://www2.trf4.gov.br/trf4/processos/visualizar\\_documento\\_gedpro.php?local=trf4&documento=2844244&hash=ed74c448dce553c4708c7b397e4cc338](http://www2.trf4.gov.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=2844244&hash=ed74c448dce553c4708c7b397e4cc338)>. Acesso em: 20 mar. 2016.

Brasil), traz uma breve descrição dos serviços. Segundo o Acórdão, "*A embargada contratou a empresa canadense Surface Engineering Products para prestar serviços de beneficiamento em tubos e conexões de um forno de etano, adquirido da empresa Schmidt + Clemens GMBH na Alemanha*". Trata-se, sem dúvida, de serviço que depende de conhecimento técnico específico e, portanto, enquadrar-se-ia no conceito de serviço técnico da RFB.

Ademais, ambos os Tratados assinados pelo Brasil com Alemanha (atualmente sem vigência) e Canadá possuem protocolo de equiparação de remuneração de serviços técnicos e assistência técnica como "royalties". Não obstante este fato, nenhum dos Tribunais, o TRF-4 ou o STJ, considerou que a prestação de serviços deveria ser enquadrada no Artigo 12 dos Tratados. Para o TRF-4, os rendimentos decorrentes de tais serviços deveriam ser enquadrados como "rendimentos não expressamente mencionados" (Artigo 21); já para o STJ, os mesmos rendimentos deveriam ser enquadrados como "lucro das empresas" (Artigo 7º), tendo em vista que são rendimentos que compõem o lucro da empresa no exterior e que não envolvem transferência de tecnologia.

O segundo (e último) acórdão encontrado foi o Recurso Especial nº 1.272.897, de 19 de novembro de 2015 ("REsp 1.272.897")<sup>42</sup>, assim ementado:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS SOBRE A NORMA DE DIREITO INTERNO. CONCEITO DE LUCRO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. EMPRESA COM SEDE NA ESPANHA E SEM ESTABELECIMENTO PERMANENTE INSTALADO NO BRASIL. TRATADO TRIBUTÁRIO CELEBRADO ENTRE A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E O REINO DA ESPANHA. Decreto 76.975/76. COBRANÇA DE TRIBUTOS QUE DEVE SER EFETUADA NO PAÍS DE ORIGEM (ESPANHA). RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

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 20.5.2014.

2. O Tratado Brasil-Espanha, objeto do Decreto 76.975/76, dispõe que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis neste mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado por meio de um estabelecimento permanente aí situado.

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

4. Parecer do MPF pelo conhecimento e provimento do recurso.

<sup>42</sup> Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.272.897. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 19 de novembro de 2015. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1462267&num\\_registro=201101966849&data=20151209&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1462267&num_registro=201101966849&data=20151209&formato=PDF)>. Acesso em: 20 mar. 2016.

5. Recurso Especial da IBERDROLA ENERGIA S/A provido para assegurar o direito da recorrente de não sofrer a retenção de imposto de renda sobre a remuneração por ela percebida, nos termos que dispõe o Tratado Tributário firmado entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Espanha.

Em relação à matéria ora analisada, o STJ lidou com o mesmo tipo de controvérsia apresentado no REsp 1.161.467, qual seja, a aplicação de TDT (no caso em questão, Brasil-Espanha) no caso de remessas por serviços prestados por beneficiário no exterior. Novamente, a Fazenda Nacional argumentava que seria aplicável o Artigo 21 do TDT e não o Artigo 7º, tendo em vista que o conceito de “Lucro” abrangeria apenas o lucro tributável. E, mais uma vez, o STJ negou esta interpretação e concluiu pela Aplicação do Artigo 7º para evitar a incidência do IRRF no caso em questão.

Importante notar que no REsp 1.272.897 o serviço em questão era a prestação de “consultoria técnica no Projeto Termopernamebuco”. Ou seja, há uma clara descrição de que o serviço é técnico no caso em questão e, novamente, a controvérsia acerca do Artigo 12 e dos Protocolos de equiparação de remuneração por serviços técnicos a royalties não é analisada. Esclarece-se, ainda, que o TDT Brasil-Espanha possui o referido Protocolo de equiparação dos rendimentos.

Por fim, cumpre esclarecer que não foram encontrados precedentes no Supremo Tribunal Federal em relação à controvérsia em questão.

#### 4.3. Comentários finais

Os dois casos analisados até agora pelo STJ tiveram resultados favoráveis ao contribuinte, concluindo-se pela aplicação do Artigo 7º dos TDTs para evitar a incidência de IRRF sobre rendimentos por prestação de serviços pagos a beneficiários no exterior.

Ocorre que, em ambos os casos, a controvérsia resumiu-se à discussão da aplicação do Artigo 7º e do Artigo 21 dos TDTs, sem a análise da aplicabilidade do Artigo 12 e do Protocolo de equiparação de remuneração por serviços técnicos a royalties. Importante notar que, claramente, ambos os serviços seriam enquadrados no conceito de “serviços técnicos” da IN 1455/14.

É possível que esta controvérsia não tenha sido ainda analisada pelo STJ porque ambos os casos tenham se iniciado durante a vigência do ADI 1/00, por meio do qual a RFB advogava a aplicação do Artigo 21 nessas circunstâncias. Assim, é possível que no futuro esta

controvérsia seja apreciada pelo STJ, uma vez que novos casos podem ser julgados sob a égide do ADI 5/14, o qual afirma expressamente a aplicação do Artigo 12 dos TDTs no caso de serviços técnicos.

Apesar disso, é relevante notar que os dois casos analisados pelo STJ constituem jurisprudência favorável ao contribuinte (contra a incidência de IRRF), tendo em vista que nos dois casos a aplicação dos TDTs foi considerada diante de “serviços técnicos” para fins da IN 1455/14.

## **5. CONCLUSÃO**

O Brasil, no contexto global de competição e troca de insumos, vê-se na necessidade de importar tecnologias e serviços técnicos para a produção de mercadorias e prestação de serviços cada vez mais especializados.

Nesse sentido, a tributação das referidas importações é fator primordial para as empresas e indivíduos que pagam pelos serviços técnicos prestados por não-residente no exterior. Isso porque, dependendo da carga tributária incidente em determinada operação, é importante considerar do ponto de vista econômico se a importação será efetivamente realizada ou se outras alternativas serão buscadas. Assim, a tributação é fator relevante na própria concretização de transações e do desenvolvimento do país como um todo.

Transações realizadas entre duas entidades residentes em jurisdições distintas podem ensejar o fenômeno denominado “dupla tributação jurídica”. Dependendo das legislações locais dos dois países, as remessas relativas à remuneração por prestação de serviços podem ser tributadas tanto no país de residência do prestador (onde o lucro da atividade é computado), e no país da fonte dos pagamentos (onde os rendimentos são gerados).

Como a dupla tributação teria um efeito sensível na viabilidade econômica das referidas transações, os países têm assinado os chamados Tratados contra a Dupla Tributação (os acima referidos TDTs), os quais delimitam a competência tributária de dois países em relação a transações praticadas por residentes dos respectivos países, de forma a eliminar a dupla tributação.

O Brasil é signatário de 32 TDTs atualmente em vigor, os quais seguem o padrão proposto pelo Tratado-Modelo da OCDE. Em relação aos rendimentos de serviços, os

referidos TDTs, em princípio, limitariam a competência tributária ao país de residência do beneficiário dos pagamentos pela aplicação do Artigo 7º. De forma sucinta, o referido Artigo 7º prevê que os lucros auferidos por um residente de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse mesmo Estado.

Contudo, grande parte dos TDTs assinados pelo Brasil dispõem, em seus Protocolos, de uma cláusula que equipara a remuneração de serviços técnicos e assistência técnica a royalties para fins dos Tratados. Assim, tal remuneração estaria sujeita ao Artigo 12 dos TDTs que, no caso do Brasil, permite a tributação em ambos os Estados Contratantes.

Nesse contexto, é de fundamental relevância a determinação do conceito de “serviços técnicos” para fins de análise da incidência do IRRF sobre remessas a beneficiários no exterior relativas à prestação de serviços. Como aquela expressão não está definida nos TDTs, em princípio seria necessário consultar a legislação local para determinar o conceito de serviços técnicos aplicável também para fins dos TDTs.

Ocorre que a IN 1455/14, a qual atualmente rege a incidência do IRRF sobre os vários tipos de remessas para beneficiários no exterior, prevê que “serviços técnicos” são qualquer tipo de serviço que dependa de “conhecimento técnico especializado”. Esta definição é, assim, consideravelmente ampla e engloba potencialmente inúmeros tipos de serviços, mesmo que estes não tenham qualquer relação com algum tipo de tecnologia transferida ao beneficiário.

Existem, porém, autores da doutrina internacional e nacional os quais sustentam a tese que existe uma importante diferença entre serviços técnicos “puros” e os que são acessórios a algum tipo de transferência de tecnologia. No primeiro tipo de serviço, o beneficiário possui uma postura passiva frente à prestação, visto que nenhum conhecimento lhe é dado pelo prestador. O prestador retém a tecnologia e a utiliza para fins do objetivo final do serviço, entregando o resultado final pronto para o gozo do beneficiário. Neste tipo de prestação de serviço, não seria possível equiparar o rendimento a royalties, uma vez que não há materialidade (licenciamento de conhecimento) que possa atrair a aplicação do conceito de “royalty” do Artigo 12 dos Tratados.

Por outro lado, os serviços técnicos “acessórios” são aqueles destinados especificamente a possibilitar a utilização de determinada tecnologia transferida pelo prestador ao beneficiário brasileiro. Nestes, a equiparação dos rendimentos a royalties seria possível, tendo em vista que o prestador do serviço estaria, na realidade, otimizando a

utilização do conhecimento transferido ao beneficiário, o que atrai a aplicação do conceito de "royalty".

Não obstante a existência desta diferenciação praticada pela doutrina, as autoridades fiscais federais podem adotar o posicionamento de que, em virtude da IN 1455/14, dos TDTs, e do ADI 5/14, a equiparação de rendimentos de serviços técnicos e assistência técnica a royalties será aplicável independentemente de acontecer ou não uma transferência de tecnologia e do serviço ser acessório ao aproveitamento de uma tecnologia.

Por fim, a atual jurisprudência do STJ sustentaria este entendimento, visto que desconsiderou a aplicação do Artigo 12 mesmo diante de (i) remuneração por serviço que envolvia conhecimento técnico; e (ii) Tratado que contém Protocolo de equiparação da remuneração por serviço técnico e assistência técnica a royalties. Assim, a atual jurisprudência do STJ sustenta a aplicação do Artigo 7º mesmo diante de remunerações pagas a beneficiário no exterior por serviços técnicos, dentro da definição da IN 1455/14.

Diante do exposto, conclui-se que ainda é cedo para determinar um posicionamento final dos tribunais superiores em relação a controvérsia ora em tela. É importante acompanhar os novos casos trazidos ao Poder Judiciário para verificar se o novo argumento da RFB positivado no ADI 5/14, em conjunto com a definição ampla de “serviços técnicos” da IN 1455/14, alterará o panorama jurisprudencial atual.

Foge do escopo deste trabalho opinar sobre a correção da tese da RFB. Contudo, propõe-se aqui que a interpretação da RFB no ADI 5/14 não se coaduna com o entendimento internacional sobre o escopo do Artigo 7º. Assim, corre-se o risco de o Brasil ter Tratados denunciados, bem como desencorajar investimentos necessários à economia nacional. O teste da concretização desses impactos negativos é relevante e deve ser realizado em outra oportunidade.

## 6. BIBLIOGRAFIA

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

BRASIL. Decreto nº 7.020, de 27 de novembro de 2009. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda, firmada em Lima, em 17 de fevereiro de 2006. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao-1/peru/decreto-no-7-020-de-27-de-novembro-de-2009>>. Acesso em: 20 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm)>. Acesso em: 20 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei 9.779, de 19 de janeiro de 1999. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e dos rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável, ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, à incidência sobre rendimentos de beneficiários no exterior, bem assim a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativamente ao aproveitamento de créditos e à equiparação de atacadista a estabelecimento industrial, do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF, relativamente às operações de mútuo, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente às despesas financeiras, e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9779.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9779.htm)>. Acesso em: 20 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei 10.168, de 29 de dezembro de 2000. Institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-

Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L10168.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10168.htm)>. Acesso em: 20 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2159-70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2159-70.htm)>. Acesso em: 20 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. Dispõe sobre 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 nos Acordos ou Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrados pelo Brasil. Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 16 de junho de 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=53416>>. Acesso em: 20 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas hipóteses que menciona. Instrução Normativa nº 1455, de 06 de março de 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50414>>. Acesso em: 20 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. Dispõe sobre o tratamento tributário a ser dispensado às remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e serviços técnicos sem transferência de tecnologia. Ato Declaratório Normativo nº 1, de 05 de janeiro de 2000. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5754>>. Acesso em: 20 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.161.467. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, 17 de maio de 2012. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1124376&num\\_registro=200901980512&data=20120601&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1124376&num_registro=200901980512&data=20120601&formato=PDF)>. Acesso em: 20 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.272.897. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 19 de novembro de 2015. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1462267&num\\_registro=201101966849&data=20151209&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1462267&num_registro=201101966849&data=20151209&formato=PDF)>. Acesso em: 20 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Embargos Infringentes nº 2002.71.00.006530-5/RS. Relatora: Desembargadora Federal Luciane Amaral Corrêa Münch. Porto Alegre, 4 de junho de 2009. Disponível em: <[http://www2.trf4.gov.br/trf4/processos/visualizar\\_documento\\_gedpro.php?local=trf4&documento=2844244&hash=ed74c448dce553c4708c7b397e4cc338](http://www2.trf4.gov.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=2844244&hash=ed74c448dce553c4708c7b397e4cc338)>. Acesso em: 20 mar. 2016.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**. O Construtivismo Lógico-Semântico. São Paulo: Noeses, Ed. 3, 2013, p. 520.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Incertezas que Entravam o Crescimento. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Professor Aires Barreto**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Model Tax Convention on Income and on Capital**, 2014, p. 28. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf> >. Acesso em: 20 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 2014.** Disponível em: < [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014\\_mtc\\_cond-2014-en#page3](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page3)>. Acesso em: 20 mar. 2016, p. 231.

ROTHMANN, Gerd Willi. Mesa de Debates do IBDT. Abr. 2012. Disponível em: <[http://www.ibdt.com.br/material/arquivos/Atas/Integra\\_19042012.pdf](http://www.ibdt.com.br/material/arquivos/Atas/Integra_19042012.pdf). >. Acesso em: 20 mar. 2016.

VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on Double Tax Conventions.** A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaties. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, Third Edition, 1999, p. 790.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil.** Rio de Janeiro: Forense, 8. ed., Rio de Janeiro, 2016.