

Aldeyse Cavalheiro de Moura

**A TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS NOS ACORDOS
BRASILEIROS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO COM A
ADOÇÃO DO ARTIGO 12A DA CONVENÇÃO MODELO DA ONU**

Orientador:

Professor Titular Doutor Luís Eduardo Schoueri

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

São Paulo – 2023

Aldeyse Cavaleiro de Moura

**A TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS NOS ACORDOS
BRASILEIROS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO COM A
ADOÇÃO DO ARTIGO 12A DA CONVENÇÃO MODELO DA ONU**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Departamento de Direito
Econômico, Financeiro e Tributário da
Universidade de São Paulo – USP como
requisito parcial para obtenção do título de
bacharel em Direito.

Orientador: Professor Titular Doutor Luís
Eduardo Schoueri

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
São Paulo – 2023

*Ao meu marido, Junior,
por ser a minha luz e a minha rocha.*

AGRADECIMENTOS

Antes de tudo, eu agradeço a Deus, por ter me dado a oportunidade de ingressar na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, um sonho que nunca ousei sonhar antes.

Durante esses cinco anos de faculdade, recebi apoio incondicional do meu marido, Junior, que me ouviu, me motivou, me amparou, me compreendeu e, mesmo nos momentos mais difíceis, nunca me deixou desistir. Agradeço muito a ele. Se eu cheguei até aqui, devo tudo ao seu amor e ao seu companheirismo. Agradeço também aos meus sogros, Josualdo e Sônia, por terem torcido tanto por mim.

A minha jornada pelo Direito Tributário Internacional começou no quarto ano, quando ingressei na equipe USP do XI *Iberoamerican Tax Moot Court* sob a mentoria de Diogo Olm Ferreira, a quem eu agradeço por ter me ensinado toda a base que eu precisaria para fazer esse trabalho.

Agradeço ao meu orientador, Professor Luís Eduardo Schoueri, não só por sua orientação, mas por transmitir seu profundo saber em aulas inspiradoras e cativantes, despertando meu interesse em Direito Tributário.

Agradeço ao meu tutor, Guilherme Silva Galdino Cardin, por ter me ajudado tanto em todas as etapas desse trabalho. Por todos os textos enviados, por todos os ensinamentos, por todas as revisões minuciosas, por sempre se fazer presente.

Não posso deixar de agradecer ao Guilherme Makiuti, meu maior mentor no Direito, e ao Cesar Saad, que, juntos, acreditaram em mim, apostaram na minha formação, me incentivaram e me deram apoio imensurável. Agradeço também a todos do escritório MSC Advogados.

Por último, agradeço à minha mãe, por seu amor e carinho, por ter me ensinado seus valores, por ter me dado a melhor educação possível, por tudo. Foi difícil chegar até aqui sem ela, mas ela torceu muito para que esse dia chegasse, por isso, serei eternamente grata por ela ter sonhado esse sonho comigo.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo identificar as mudanças na tributação de serviços técnicos nos Acordos para Evitar a Dupla Tributação (“ADTs”), assinados pelo Brasil, que adotaram o artigo 12A da Convenção Modelo para evitar a Dupla Tributação da Organização das Nações Unidas (“CM-ONU”). Para tanto, primeiramente, há de se perquirir o histórico das discussões em torno da elaboração do artigo, bem como examinar as razões que motivaram a sua inserção, para, então, analisar as disposições do artigo 12A. Em seguida, no capítulo 2, investigar-se-ão os possíveis conflitos de enquadramento com outras regras alocativas e, em especial, a interação do artigo 12A com o artigo 12B que foi incluído anos depois. Com base nisso, ainda no segundo capítulo, será possível avaliar possíveis implicações da adoção do artigo 12A pelos Estados. O último capítulo destina-se a comparar a política brasileira tributária antes da adoção do artigo 12A nos recentes ADTs brasileiros e as particularidades que cada ADT possui em relação à redação do artigo 12A da CM-ONU.

Palavras-chave: Acordos para Evitar Dupla Tributação, Serviços Técnicos, Artigo 12A da Convenção Modelo da ONU.

ABSTRACT

The present study aims to identify the changes in taxing technical services in the Double Taxation Conventions (“DTCs”), signed by Brazil, which have adopted article 12A of the United Nations Model Double Taxation Convention (“UN-MC”). Therefore, one will inquire the history of discussions on the formulation of the article, besides examining the reasons that motivated its insertion, so that, one may analyze article 12A. Afterwards, in chapter 2, one will investigate the possible conflicts with the other distributive rules and specially the interaction between articles 12A and 12B, which was included years after. Based on that, yet on the second chapter, it will be possible to evaluate possible implications of the adoption of article 12A by the States. The last chapter is destined to compare the particularities that each DTC has in comparison with the wording of article 12A of the UN-MC.

Keywords: Double Taxation Conventions, Technical Services, Article 12A of the UN Double Taxation Convention.

ABREVIATURAS

ADT: Acordo para Evitar a Dupla Tributação;

BEPS: *Base Erosion and Profit Shifting*;

CM-OCDE: Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico;

CM-ONU: Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas;

Cf.: *confer*, conferir;

EP: Estabelecimento Permanente;

NMF: Nação Mais Favorecida;

OCDE: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico;

ONU: Organização das Nações Unidas;

RFB: Receita Federal do Brasil.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1. DO ARTIGO 12A DA CONVENÇÃO MODELO DA ONU	14
1.1. DA INTRODUÇÃO DO ARTIGO 12A: UMA PERSPECTIVA HISTÓRICA	14
1.1.1. <i>Dos trabalhos do Comitê de Especialistas</i>	<i>14</i>
1.1.2. <i>Da ruptura com o paradigma da presença física relevante</i>	<i>18</i>
1.2. DA EROSIÃO DA BASE TRIBUTÁRIA COMO JUSTIFICATIVA PARA A TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS	21
1.2.1. <i>Da tributação na era digital: novos problemas.....</i>	<i>21</i>
1.2.2. <i>Do artigo 12A como ferramenta contra a erosão da base tributária.....</i>	<i>23</i>
1.3. DO ESCOPO DO ARTIGO 12A.....	26
1.3.1. <i>Da tentativa de delimitar um conceito de serviço técnico.....</i>	<i>26</i>
1.3.2. <i>Das dificuldades de interpretação e alternativas</i>	<i>30</i>
1.3.3. <i>Das demais regras que definem o escopo de aplicação do artigo 12A.....</i>	<i>34</i>
2. DOS RELAÇÃO DO ARTIGO 12A DA CM-ONU COM AS OUTRAS REGRAS ALOCATIVAS	36
2.1. DOS POSSÍVEIS CONFLITOS DE QUALIFICAÇÃO.....	36
2.1.1. <i>Das regras de precedência e das exclusões.....</i>	<i>36</i>
2.1.2. <i>Da linha tênue entre royalties e serviços técnicos</i>	<i>39</i>
2.1.3. <i>Das particularidades que fogem ao escopo do artigo 12A, podendo ensejar a aplicação do artigo 7 – lucros de empresas.....</i>	<i>42</i>
2.1.4. <i>Da distinção em relação ao conceito de estabelecimento permanente de serviços – artigo 5(3)(b).....</i>	<i>43</i>
2.1.5. <i>Dos possíveis conflitos de qualificação em relação ao artigo 14 (serviços pessoais independentes)</i>	<i>46</i>
2.1.6. <i>Da aplicação do artigo 21 – outros rendimentos</i>	<i>47</i>
2.2. DAS DIFERENÇAS ENTRE O ARTIGO 12A E O NOVO ARTIGO 12B – SERVIÇOS DIGITAIS AUTOMATIZADOS.....	48
2.3. DAS POSSÍVEIS IMPLICAÇÕES DA ADOÇÃO DO ARTIGO 12A	50
3. DO ARTIGO 12A NOS ADTS BRASILEIROS.....	55
3.1. DA QUALIFICAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS NOS ADTS BRASILEIROS: BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE SUA EVOLUÇÃO	55
3.2. DA INCLUSÃO DO ARTIGO 12A NOS ADTS BRASILEIROS.....	60
3.2.1. <i>Da inexistência do parágrafo 4(b) do artigo 12A da CM-ONU nos ADTs brasileiros.....</i>	<i>61</i>
3.2.2. <i>Da extensão do parágrafo 6 do artigo 13 dos ADTs brasileiros.....</i>	<i>63</i>
3.2.3. <i>Da alíquota máxima aplicável em cada ADT brasileiro</i>	<i>66</i>
3.3. DOS PROTOCOLOS DOS ADTS BRASILEIROS QUE ADOTARAM O ARTIGO 12A.....	68

3.3.1. Do enquadramento da renda provinda de serviços de assistência técnica em cada ADT brasileiro	68
3.3.2. Do ADT Brasil-Reino Unido e a previsão de que o know-how não se limita a experiências anteriores	71
3.3.3. Da cláusula de nação mais favorecida sobre serviços técnicos.....	73
3.3.4. Da aplicabilidade do artigo 13 em relação a empresas associadas no Protocolo do ADT Brasil-Colômbia.....	76
CONCLUSÃO.....	79

INTRODUÇÃO

Em maio de 2018, a Organização das Nações Unidas (“ONU”) lançou uma nova versão de sua Convenção Modelo para evitar a Dupla Tributação (“CM-ONU”), retroativamente datada de 2017, quando os novos membros do Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária (“Comitê de Especialistas” ou “Comitê”) assumiram o cargo¹. Dentre as alterações, foi introduzido o artigo 12A, regra alocativa específica sobre a tributação de serviços.

A alteração foi fortemente inspirada pelas diretrizes do Projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (“BEPS”) da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”)², que busca lidar com a erosão da base tributária e a transferência de lucros, questões particularmente pungentes nos países em desenvolvimento no que tange à tributação de serviços técnicos. Os países em desenvolvimento são grandes importadores de serviços técnicos, e o pagamento de tributos relativos a essa prestação é, geralmente, dedutível da base de cálculo dos tributos sobre a renda da empresa³. Sem poder tributar tal renda que, por outro lado, ainda será deduzida pelo pagador residente, a base tributária dos países de fonte será erodida. Isso tem preocupado cada vez mais os Estados, tendo em vista que representa um sério risco a receita, soberania e equidade fiscais dos países⁴.

Antes mesmo de a ONU decidir formalmente introduzir o artigo 12A, muitos países em desenvolvimento já haviam adotado a prática de tributar a renda provinda de serviços técnicos, seja pela inclusão de um artigo específico em seus Acordos para Evitar Dupla Tributação (“ADTs”), seja pela referência ao direito de tributar certos serviços técnicos na conjuntura do respectivo artigo 12 sobre *royalties*⁵⁻⁶. A inclusão de disposições que não possuem equivalente em nenhuma das Convenções Modelo já revela a necessidade de revisão, já que os Estados continuarão a adotá-las em seus

¹ FALCÃO, Tatiana. The U.N. Model’s New Fees for Technical Services Provision. *Tax Notes International*. V. 91, n. 4, 2018, p. 368.

² *Ibid.*, p. 368.

³ UN. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Secretariat Note - The Taxation of Fees for Technical, Managerial and Consultancy Services in the Digital Economy with respect to Art. 12A of the 2017 UN Model - Fifteenth session, E/C.18/2017/CRP.23.

⁴ OECD. Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros. OECD Publishing, Paris, 2013. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264201248-pt>>. Acesso em: 12.10.2022.

⁵ FALCÃO, Tatiana. The U.N. Model’s New Fees for Technical Services Provision. *Tax Notes International*. V. 91, n. 4, 2018, p. 368-369.

⁶ Por exemplo, os tratados: Índia-Coreia do Sul (2015), Irlanda-Paquistão (2015), Estônia-Vietnam (2015), Chipre-Índia (2016).

ADTs⁷.

O Brasil é um caso exemplar dessa tradicional política tributária, visto que, há muito, incluiu, nos protocolos da maioria de seus tratados internacionais, a equiparação de pagamento por prestação de serviços técnicos e assistência técnica a *royalties*. Dos trinta e seis tratados em vigor⁸, apenas cinco – França⁹, Finlândia¹⁰, Áustria¹¹, Japão¹² e Suécia¹³ – não procederam a esse enquadramento. Vale mencionar, particularmente, o ADT Brasil-Argentina, cujo Protocolo foi alterado em 2017, tornando-se, até então, o único ADT brasileiro que estabelece um conceito de serviços técnicos, explicitando que esses serviços deveriam recair no escopo do artigo 12 e expressamente afastando a aplicação do artigo 7¹⁴.

Ademais, após a introdução do artigo 12A na CM-ONU de 2017, todos os ADTs celebrados pelo Brasil adotaram o artigo 12A, com poucas modificações. Trata-se dos ADTs com a Suíça¹⁵, Singapura¹⁶, os Emirados Árabes Unidos¹⁷, Uruguai¹⁸, Reino

⁷ CASTELON, Marta. International taxation of income from services under double taxation conventions: development, practice, and policy. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2018. 501 p. 365.

⁸ África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Emirados Árabes Unidos, Equador, Eslováquia, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Tcheca, Rússia, Singapura, Suécia, Suíça, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela.

⁹ Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Francesa para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.

¹⁰ Decreto nº 2.465, de 19 de janeiro de 1998. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.

¹¹ Decreto nº 78.107, 22 de julho de 1976. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República da Áustria para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital.

¹² Decreto nº 2.465, de 19 de janeiro de 1967. Promulga a Convenção entre o Governo dos Estados Unidos do Brasil e o Japão para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento; e Decreto nº 81.194, de 9 de janeiro de 1978. Promulga o Protocolo que Modifica e Complementa a Convenção entre os Estados Unidos do Brasil, atualmente República Federativa do Brasil, e o Japão, Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos.

¹³ Decreto nº 77.053, de 19 de janeiro de 1976. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Suécia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.

¹⁴ Decreto nº 9.482, de 27 de agosto de 2018. Promulga o Protocolo de Emenda à Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e seu Protocolo.

¹⁵ Decreto nº 10.714, de 8 de junho de 2021. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a Confederação Suíça para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e o seu Protocolo.

¹⁶ Decreto nº 11.109, de 29 de junho de 2022. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República de Singapura para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e o seu Protocolo.

¹⁷ Decreto nº 10.705, de 26 de maio de 2021. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Governo dos Emirados Árabes Unidos para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e o seu Protocolo.

Unido¹⁹, Colômbia²⁰, Noruega²¹ e Polônia²², além da alteração do Protocolo do ADT com a Índia²³, sendo que apenas os três primeiros já estão em vigor. Igualmente, muitos países em desenvolvimento já passaram a incluir o artigo 12A nos ADTs recentemente concluídos. Além dos referidos acordos brasileiros, pode-se exemplificar: Chile-Uruguai (2016)²⁴, China-Quênia (2017)²⁵, Paquistão-Suíça (2017)²⁶ e Hong Kong-Índia (2018)²⁷. E a expectativa é de que o número de tratados negociados por países em desenvolvimento que adotem o artigo 12A cresça exponencialmente nos próximos anos²⁸.

Em virtude disso, faz-se imperioso o exame, analítico, sob a perspectiva jurídico-dogmática, da adoção do artigo 12A da CM-ONU por ADTs concluídos pelo Brasil, tendo em vista a histórica alta litigiosidade entre as autoridades administrativas brasileiras e os contribuintes quanto à qualificação de serviços técnicos em ADTs²⁹.

¹⁸ Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Oriental do Uruguai para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e o seu Protocolo, firmada em 07 de junho de 2019.

¹⁹ ¹⁹ Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Governo do Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e sobre o Capital e a Prevenção da Evasão e a Elisão Fiscais e o seu Protocolo, firmada em 29 de novembro de 2022.

²⁰ Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República da Colômbia para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e a Prevenção da Evasão e a Elisão Fiscais e o seu Protocolo, firmada em 5 de agosto de 2022.

²¹ Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Noruega para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e sobre o Capital e a Prevenção da Evasão e a Elisão Fiscais e o seu Protocolo, firmada em 4 de novembro de 2022.

²² Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República da Polônia para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e sobre o Capital e a Prevenção da Evasão e a Elisão Fiscais e o seu Protocolo, firmada em 20 de setembro de 2022.

²³ Protocolo alterando a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Governo da República da Índia destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Tributos sobre a Renda, firmado em 24 de agosto de 2022.

²⁴ Agreement and Protocol between The Government of the Republic of Chile and the Oriental Republic of Uruguay with respect to taxes on income and on capital (01 April 2016), Treaties IBFD.

²⁵ Agreement between the Government of the People's Republic of China and the Government of the Republic of Kenya for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and the prevention of tax evasion and avoidance (21 September 2017), Treaties IBFD.

²⁶ Agreement between the Islamic Republic of Pakistan and the Swiss Confederation for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income (21 March 2017), Treaties IBFD.

²⁷ Agreement between Republic of India and the Hong Kong Special Administrative Region (HKSAR) of People's Republic of China for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to taxes on income (19th March 2018), Treaties IBFD.

²⁸ FALCÃO, Tatiana; MICHEL, Bob. Scope and interpretation of article 12A: assessing the impact of the new fees for technical services. *British Tax Review*, n. 3, 2018, p. 427.

²⁹ Cf.: CUNHA, Fábio Lima da. Os serviços sem transferência de tecnologia no contexto dos tratados para evitar a dupla tributação da renda. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 190, 2011, pp. 19-28; LAVEZ, Raphael Assef. A retenção na fonte na importação de serviços técnicos: questões não resolvidas no Caso COPESUL. *Revista de Direito Tributário Atual*, n. 28, 2012, pp. 295-302; MACHADO, Gustavo Pagliuso. Aspectos tributários da importação de serviços. São Paulo: Almedina, 2015; DIAS JUNIOR, Antônio Augusto Souza. A Política Brasileira de Tributação de Serviços Técnicos. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, n. 5, 2019, pp. 44-66.

Para tanto, é essencial, no primeiro capítulo, esmiuçar as disposições do artigo 12A. Considerando-se que as discussões quanto à necessidade de uma regra específica sobre serviços técnicos perduraram por anos até que o artigo 12A fosse introduzido na CM-ONU, é fundamental estudar o histórico das discussões, de modo a melhor compreender as escolhas feitas para delinear a regra alocativa. Em seguida, perscrutar-se-á a relação entre a presença digital das empresas e a erosão da base tributária dos países, o que justifica a tributação de serviços técnicos segundo o Comitê de Especialistas da ONU. Assim, será possível compreender, com precisão, o texto do artigo 12A e detalhar suas disposições.

Estabelecidas as bases interpretativas, o segundo capítulo versará sobre os eventuais de enquadramento com as demais regras distributivas da CM-ONU, notadamente, os artigos 12, 7, 5(3)(b), 14 e 21. Diante do sucessor artigo 12B incluído na versão da CM-ONU de 2021 e sua relação com o artigo 12A, um tópico especial será dedicado a essa análise. Ao fim, serão avaliadas possíveis implicações da adoção do artigo 12A pelos países.

O terceiro capítulo visa responder à pergunta central deste trabalho acerca de como se dará a tributação de serviços técnicos pelo Brasil com a adoção do artigo 12A em seus ADTs. Por isso, é preciso realizar uma breve recapitulação sobre a política tributária brasileira anterior ao artigo 12A. Em seguida, será esquadrinhado o teor do artigo 12A incluído em cada um dos cinco ADTs celebrados pelo Brasil. Por último, também se analisará as disposições específicas nos protocolos de cada um desses ADTs que tenham relação com a tributação de serviços técnicos.

Considerando-se que o artigo 12A é exclusivo da CM-ONU, esclarece-se que está fora do escopo desse trabalho a análise da CM-OCDE, ainda que a ela possa ser feita alguma referência, caso sirva a algum propósito comparativo.

CAPÍTULO 1

1. DO ARTIGO 12A DA CONVENÇÃO MODELO DA ONU

Neste capítulo, serão detalhadas as regras do artigo 12A, incluído na versão da CM-ONU de 2017. O capítulo está dividido em três tópicos. O primeiro versa sobre o histórico das discussões do Comitê de Especialistas quanto à introdução do artigo 12A, dada a importância da perspectiva histórica, mormente para se compreender quais objetivos se buscou atingir. O segundo tópico discorre sobre o *rationale* da erosão da base tributária, erigido como justificação para se permitir a alocação de tal renda ao Estado de fonte. O terceiro averigua como a CM-ONU pretendeu conceituar “serviços técnicos”, na sabença de que existe grande controvérsia em torno da tentativa de se proceder a tal definição.

1.1. Da introdução do artigo 12A: uma perspectiva histórica

Malgrado o artigo 12A tenha sido lançado durante a décima-sexta sessão do Comitê de Especialistas da ONU em 2018, e retroativamente incluído na versão da CM-ONU de 2017³⁰, há anos já se discutia o assunto. À guisa disso, a interpretação histórica é, especialmente, importante para a compreensão desse artigo, porquanto buscou compor posições divergentes dos membros da ONU, de modo a desenvolver uma regra alocativa que pudesse acomodar todos os interesses em xeque.

Esse tópico se presta a analisar os trabalhos do Comitê de Especialistas ao longo dos anos (1.1.1.) e, em seguida, ponderar sobre a principal razão de um persistente dissenso entre os membros da ONU no que tange à introdução do artigo 12A (1.1.2.).

1.1.1. Dos trabalhos do Comitê de Especialistas

A princípio, durante reunião no ano de 2007, o Comitê da ONU exarou a intenção de modificar o conceito de estabelecimento permanente (“EP”) do artigo 5 da

³⁰ UN. Report on the sixteenth session. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2018/45/Add.1-E/C.18/2018/7, 2018, pp. 18-19.

CM-ONU, de modo que se pudesse aplicar o artigo 7³¹. Nada obstante, dois anos depois, iniciou-se um “projeto de serviços”, na direção contrária³². ARNOLD apresentou um panorama sobre o tratamento de serviços à época para demonstrar que os diferentes tratamentos dos vários tipos de renda de serviços na CM-ONU traziam dificuldades de qualificação, além de contradições³³. Segundo ele, os princípios gerais que circundam a tributação de serviço muitas vezes entram em conflito, surgindo a necessidade de determinar quais devem prevalecer no tratamento de cada tipo de serviços³⁴.

O autor também apontou ao Comitê de Especialistas que a erosão da base tributária por pagamentos por serviços técnicos não tributáveis pelo país de fonte foi o que levou muitos países a adicionar disposições nos ADTs para permitir a tributação em base bruta³⁵. Alternativamente, alguns países adotaram a interpretação, com base na respectiva legislação doméstica, de que a renda de serviços técnicos (e similares) não é lucro de empresa ou renda de serviços pessoais independentes ou profissionais, mas sim outra renda, a qual é tributável de forma ilimitada e em base bruta, de acordo com o artigo 21(3), se tiver origem no país de fonte³⁶.

ARNOLD também expressou que, para avaliar se um país tem direito de tributar a renda sobre serviços, há que se ponderar sobre se determinada forma de alocação de renda viabiliza o investimento transfronteiriço, sendo justa a ambos os países, sem impor um fardo oneroso aos contribuintes, além de propiciar que até os países com recursos administrativos mais escassos tenham condições de garantir a exequibilidade da tributação³⁷.

Ao ser questionado sobre se a tributação de serviços técnicos existente à época era satisfatória, ARNOLD respondeu que, enquanto o desejo dos países de fonte de elevar seus direitos sobre a renda provinda de serviços não for satisfatoriamente atendido, esses países poderão continuar incluindo disposições em seus ADTs, muitas

³¹ UN. Proposals for amendments to article 5 of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: Further Issues Relating to Permanent Establishments. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/C.18/2007/CRP.4, 2007, p. 26.

³² UN. Report on the sixth session. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2010/45 E/C.18/2010/7, 2010, p. 14.

³³ ARNOLD, Brian J. Note on the Taxation of Services Under the United Nations Model Tax Convention. E/C.18/2010/CRP.7, 2010, p. 8.

³⁴ ARNOLD, Brian J. Note on the Taxation of Services Under the United Nations Model Tax Convention. E/C.18/2010/CRP.7/Add.1, 2010, pp. 4-5.

³⁵ ARNOLD, Brian J. Note on the Taxation of Services Under the United Nations Model Tax Convention. E/C.18/2010/CRP.7, 2010, p. 27.

³⁶ Ibid., p. 27.

³⁷ ARNOLD, Brian J. Note on the Taxation of Services Under the United Nations Model Tax Convention. E/C.18/2010/CRP.7, 2010, p. 9.

vezes, de forma inapropriada, desencorajando-se os investimentos transfronteiriços, contrariamente a um dos objetivos fundamentais da CM-ONU³⁸. Em vista dessas considerações, na reunião seguinte, em 2011, decidiu-se iniciar um trabalho específico sobre serviços técnicos³⁹.

Já em 2012, durante a oitava sessão do Comitê, foi votada a inclusão de um novo artigo de remunerações por serviços técnicos⁴⁰. Algumas das razões para recomendar o artigo foram: (i) as mudanças na economia global levaram os serviços a representar hoje uma maior parcela do Produto Interno Bruto dos países; (ii) países em desenvolvimento estariam em desvantagem no cenário atual em que multinacionais usam serviços intragrupo para transferir lucros, resultando em perdas nos países fonte, o que causa séria erosão à base tributária; e (iii) a Comunidade de Desenvolvimento da África Austral já introduziu um artigo sobre serviços técnicos em seus ADTs⁴¹.

Contudo, houve significativa oposição por parte de alguns membros. Alguns entenderam que a questão da erosão da base tributária não se limita a serviços técnicos e que deveria haver a reforma do artigo 5, de modo a reduzir as exigências para configuração do EP, além de expressar que a tributação em base bruta teria o potencial de ocasionar dupla tributação⁴². Ao lado da necessidade de se melhor estudar o exato significado de serviços técnicos, outro grupo entendeu que seria arriscado basear qualquer decisão no fato de que alguns ADTs possuem um artigo sobre serviços técnicos, pois tal inclusão não revela, em si, a concordância de ambos os Estados, já que poderia representar um compromisso para a obtenção de outras concessões⁴³. Dessa forma, nota-se que a escolha de incluir um novo artigo não era unânime.

Já na nona sessão, ARNOLD apresentou três opções para lidar com tais pagamentos: (i) tributação em base bruta independentemente de presença física no Estado de fonte; (ii) tributação em base bruta apenas de serviços prestados no Estado de fonte; ou (iii) tributação em base líquida apenas de serviços prestados no Estado de fonte

³⁸ ARNOLD, Brian J. Note on the Taxation of Services Under the United Nations Model Tax Convention. E/C.18/2010/CRP.7/Add.1, 2010, pp. 5-6.

³⁹ UN. Report on the seventh session. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2011/45 E/C.18/2011/6, 2011, p. 19.

⁴⁰ UN. Report on the eighth session. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2012/45; E/C.18/2012/6, 2012, p. 13.

⁴¹ Ibid., p. 13.

⁴² Ibid, p. 13.

⁴³ Ibid., p. 13.

por um certo período⁴⁴. Em seu trabalho, ARNOLD expôs que enquanto a primeira opção se aproxima do tratamento de *royalties*, prevista no artigo 12 da CM-ONU, a segunda se assimilar ao tratamento de renda de entretenimento e atividades esportivas, prevista no artigo 17, e a terceira se assemelha à tributação das rendas de serviços previstas nos artigos 5(3)(b), 7 e 14⁴⁵.

A maioria dos membros da ONU votou pela primeira opção⁴⁶, o que tanto MORENO⁴⁷ como MALAN⁴⁸ consideram ter sido a mais ambiciosa. Para muitos membros, o novo artigo teria grande importância no cenário da crescente inclusão de disposições de remunerações por serviços técnicos nos ADTs de muitos países, particularmente na América Latina e África⁴⁹. Entretanto, mais uma vez, a discussão tomava um rumo diferente. Em vez de a sessão avançar em um profundo debate sobre as opções delineadas por ARNOLD, alguns dos presentes pretenderam retomar discussões já superadas acerca do propósito do novo artigo e da necessidade de uma definição mais clara de serviços técnicos⁵⁰.

Tal discordância e insistência em retornar a temas que, teoricamente, já teriam sido resolvidas uma vez que o resultado da votação foi favorável ao novo artigo, apenas ilustram que houve grande discórdia e preocupação de certos membros sobre como seria o regime jurídico do artigo 12A e em esclarecer quais outras possibilidades os países teriam. Tanto é assim que, na décima sessão, em 2014, após a apresentação da proposta de artigo com comentários por ARNOLD, o ambiente continuou marcado por grande dissenso, em que uma parcela propunha um retorno à questão, que já havia sido superada, de expandir o conceito de *royalty*, enquanto outra parcela questionava a adoção da fonte de pagamento, ou ainda, buscava rediscutir a necessidade de inclusão de tal artigo⁵¹.

⁴⁴ UN. Report on the ninth session, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2013/45-E/C.18/2013/6, 2013, p. 18.

⁴⁵ ARNOLD, Brian J. Note on a New Article of the UN Model Convention Dealing with the Taxation of Fees for Technical and Other Services. E/C.18/2013/CRP.5, 2013, p. 6.

⁴⁶ Ibid., p. 18.

⁴⁷ MORENO, Andres Báez. The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Convention: A Rushed – Yet Appropriate – Proposal for (Developing) Countries? World Tax Journal, Amsterdam, v. 7, n. 3, 2015, p. 2.

⁴⁸ MALAN, Monique T. New Article 12A of the UN Model Regarding Fees for Technical Services: Ahead of Its Time or a Step Too Far? Bulletin for International Taxation, v. 73, n. 2, 2019, p. 58.

⁴⁹ UN. Report on the ninth session, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2013/45-E/C.18/2013/6, 2013, p. 18.

⁵⁰ Ibid., p. 18.

⁵¹ UN. Report on the tenth session, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2014/45-E/C.18/2014/6, 2014, pp. 20-21.

Para lidar com a divergência, decidiu-se que os Comentários ao artigo 12A apresentariam as opções alternativas, discutindo as vantagens e desvantagens de cada possibilidade⁵², de modo a guiar os membros da ONU que discordassem da adoção do artigo 12A em seus ADTs. Pode-se dizer que esse não é um resultado, em geral, desejável, seja porque um dos objetivos gerais de se elaborar uma CM-ONU é justamente uniformizar a aplicação e interpretação dos ADTs pelos países, seja porque o Comitê já havia expressado sua preocupação com as múltiplas abordagens da tributação da renda sobre serviços técnicos pelos países de fonte⁵³.

Depois disso, a divergência parece ter se conformado; mesmo assim, várias mudanças foram feitas nas sessões subsequentes. Na décima-primeira sessão, em 2015, ARNOLD propôs algumas mudanças ao texto e aos comentários⁵⁴. Na décima-segunda sessão, o texto e comentário foram aprovados, sofrendo, ainda alguns ajustes durante a sessão seguinte⁵⁵ e, novamente, na décima-quarta sessão, em 2017⁵⁶. A introdução oficial à CM-ONU se deu na décima-quinta sessão, também em 2017⁵⁷, com lançamento durante a décima-sexta sessão, em 2018⁵⁸.

À vista disso, é notável a dificuldade que circundou a elaboração do artigo 12A. Pode-se dizer que o maior descontentamento diz respeito à possibilidade de o país de fonte tributar a renda provinda de serviços técnicos independentemente de presença física do prestador de serviços⁵⁹. Esse ponto será discutido a seguir.

1.1.2. Da ruptura com o paradigma da presença física relevante

O cerne do dissenso em relação à introdução do artigo 12A, indubitavelmente, decorre do fato de que houve um rompimento com o paradigma tradicional do princípio da fonte, o qual preconiza que o Estado de fonte apenas deve tributar renda de serviços

⁵² Ibid., p. 22.

⁵³ ARNOLD, Brian J. Note on the Taxation of Services Under the United Nations Model Tax Convention. E/C.18/2010/CRP.7/Add.1, 2010, pp. 5-6.

⁵⁴ UN. Report on the eleventh session, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2015/45 E/C.18/2015/6, 2015, pp. 15-16.

⁵⁵ UN. Report on the twelfth and thirteenth sessions Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters E/2016/45 E/C.18/2016/7, 2016, p. 16.

⁵⁶ UN. Report on the fourteenth session, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2017/45-E/C.18/2017/3, 2017, p. 10.

⁵⁷ UN. Report on the fifteenth session, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2018/45-E/C.18/2018/1, 2018, pp. 24-25.

⁵⁸ UN. Report on the sixteenth session, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2018/45/Add.1-E/C.18/2018/7, 2018, pp. 18-19.

⁵⁹ ARNOLD, Brian J. Note on the Taxation of Services Under the United Nations Model Tax Convention. E/C.18/2010/CRP.7, 2010, p. 25.

exercidos no país. Vale relembrar que, em 2008, a OCDE reafirmou que a tributação de serviços na fonte: (i) não deveria se estender a serviços realizados fora do território; (ii) deveria se dar em base líquida; e (iii) apenas deveria ser permitida se, de fato, existisse um mínimo grau de presença do prestador no Estado⁶⁰. De outra senda, a ONU começou a traçar um caminho distinto.

Não se desconhece o fato de que a CM-ONU busca satisfazer mais os anseios dos Estados de fonte em comparação à CM-OCDE⁶¹. Não por outra razão, os limites mínimos para possibilitar a tributação na fonte são muito maiores neste modelo do que naquele, a exemplo do período para se caracterizar um EP de construção, que é de seis meses na CM-ONU e de 12 meses na CM-OCDE. Ainda assim, a CM-ONU, tradicionalmente, tratou a tributação no Estado de fonte como excepcional, demandando um vínculo econômico de tamanha grandeza para ser considerado como participante da vida econômica do “Outro Estado” a tal ponto de ter direito de tributar sua renda⁶².

SCHOUERI relembra que a CM-ONU tomou por base o modelo da OCDE, baseando-se, *prima facie*, no princípio do domicílio, mas com modificações para admitir a tributação também na fonte⁶³.

Como resultado, um prestador de serviços que não tivesse um EP ou base fixa no Estado de fonte não poderia por ele ser tributado, ainda que os serviços lá houvessem sido desenvolvidos. Nessa perspectiva, é compreensível a dificuldade de aprovar a introdução do artigo 12A, dada a sua ruptura com o modelo tradicional da presença física relevante.

Especificamente tendo em mente os interesses dos países em desenvolvimento, a ONU, tradicionalmente, estabeleceu alguns princípios no intuito de fomentar esses investimentos no Estado de fonte, como possibilitar a tributação em base líquida, adotar uma alíquota que não seja considerada muito elevada e considerar a forma mais

⁶⁰ MALAN, Monique T. New Article 12A of the UN Model Regarding Fees for Technical Services: Ahead of Its Time or a Step Too Far? *Bulletin for International Taxation*, v. 73, n. 2, 2019, p. 58.

⁶¹ Cf.: UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, p. vi-vii; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). OECD Publishing, 2019, p. I-5.

⁶² ARNOLD, Brian J. Note on the Taxation of Services Under the United Nations Model Tax Convention. E/C.18/2010/CRP.7, 2010, p. 19.

⁶³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de Renda e o Comércio Eletrônico. In: O Direito na Era Virtual (Org. SCHOUERI, Luís Eduardo et al). São Paulo: Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000, pp. 42-43.

apropriada de compartilhar a receita com o país de residência do prestador de serviços⁶⁴. No entanto, para o artigo 12A, apontou-se como justificativa a necessidade de se responder ao problema da erosão da base tributária por pagamentos como serviços técnicos que sofriam deduções nos países de fonte sem a respectiva tributação, aliada ao fato de que muitos países já estavam dispendo sobre a tributação da renda bruta de serviços técnicos em seus ADTs, cada qual à sua maneira⁶⁵.

Além do mais, não raro, as autoridades administrativas dos países em desenvolvimento possuem menos recursos, razão pela qual um dos objetivos da CM-ONU é reduzir a complexidade na tributação, de modo a utilizar menos recursos administrativos, auxiliando as autoridades tributárias a identificar problemas e a responder a eles de forma mais adequada⁶⁶. A opção do artigo 12A por uma tributação em base bruta é, nessa esteira, uma forma de utilizar métodos de tributação mais simples de serem administrados, na medida em que, para fiscalizar se a renda líquida foi corretamente declarada, as autoridades tributárias devem envidar maiores recursos.

Com efeito, percebe-se que, para a análise do artigo 12A, é imprescindível ter compreensão de como evoluíram as discussões do Comitê e quais foram os pontos mais controversos. Afinal, houve uma notável dificuldade em se chegar a um consenso sobre a introdução do artigo 12A: desde 2010 já se debatia o tratamento de remunerações por serviços técnicos, mas apenas em 2018 houve a sua introdução oficial. E o impasse apenas foi pacificado por meio da elucidação, nos Comentários ao artigo 12A, sobre as alternativas que os Estados podem adotar se não existir interesse na sua inclusão. Isso evidencia a complexidade das negociações para celebração de um ADT, nas quais serão discutidas não apenas a inclusão ou não de um artigo 12A, como também a possibilidade de utilizar uma das duas alternativas propostas nos Comentários.

Não se duvida que muitos países de fonte terão que ter muito poder de barganha ou estar dispostos a fazer concessões importantes para conseguirem introduzir o artigo 12A em seus ADTs. Por isso, indaga-se sobre se as razões por trás da inclusão desse artigo possuem tamanha valia a ponto de compensar o favorecimento do outro País

⁶⁴ SIXDORF, Franziska; LEITSCH, Sebastian, *Taxation of Technical Services under the New Article 12A of the UN Model – Improved Taxation or a Step in the Wrong Direction?* European Taxation, IBFD, 2017, p. 237.

⁶⁵ UN. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Secretariat Note - The Taxation of Fees for Technical, Managerial and Consultancy Services in the Digital Economy with respect to Art. 12A of the 2017 UN Model - Fifteenth session, E/C.18/2017/CRP.23, 2017, pp. 13-14.

⁶⁶ SIXDORF, Franziska; LEITSCH, Sebastian, *Taxation of Technical Services under the New Article 12A of the UN Model – Improved Taxation or a Step in the Wrong Direction?* European Taxation, IBFD, 2017, p. 238.

Contratante em outras concessões. É sobre o que se passa a discorrer.

1.2. Da erosão da base tributária como justificativa para a tributação de serviços técnicos

Esse tópico destina-se a refletir sobre as razões pelas quais os membros da ONU e o Comitê de Especialistas erigiram o *rationale* da erosão da base tributária como justificativa para a tributação de serviços técnicos na fonte. Primeiramente, serão expostas as dificuldades enfrentadas pelos países para impor seus tributos em virtude da crescente presença digital das empresas (1.2.1). Em seguida, examinar-se-á como o artigo 12A pretende combater a erosão da base tributária (1.2.2).

1.2.1. Da tributação na era digital: novos problemas

Os ADTs foram pensados em um contexto em que a presença das empresas multinacionais em outros países era física, tendo sido delimitado o conceito de EP como o nexo suficiente a justificar a pertinência econômica (“*economic allegiance*”) da empresa à tributação pelo Estado de fonte. Nessa perspectiva, o Comitê de Especialistas da antiga Liga das Nações, definiu, ainda em 1923, que a submissão econômica deveria se basear em quatro fatores: (i) origem da riqueza (fonte); (ii) local onde a riqueza está situada; (iii) local onde os direitos sobre a riqueza poderiam ser exercidos; e (iv) residência ou domicílio, sendo esse o local de consumo⁶⁷.

Ocorre que essas regras perderam relevância com a evolução de uma economia digital, que se utiliza de modernos meios de telecomunicação e tecnologias de informação. Muitas empresas não precisam mais possuir um local fixo ou, sequer, uma presença física no país de fonte para distribuir produtos ou fornecer serviços transfronteiriços. Essa redução de necessidade de presença física é a principal característica da economia digital, visto que o valor passa a ser criado pela interação do usuário e concentrada em bens intangíveis⁶⁸.

Se o Estado de fonte está limitado a casos em que exista um vínculo expressivo daquela riqueza com o país, que se convencionou a entender como a existência de um EP

⁶⁷ UN. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Secretariat Note - The Taxation of Fees for Technical, Managerial and Consultancy Services in the Digital Economy with respect to Art. 12A of the 2017 UN Model - Fifteenth session, E/C.18/2017/CRP.23, 2017, p. 6.

⁶⁸ PONOMAREVA, Karina A. Analysis of the OECD and the United Nations’ Approaches to Developing an International Consensus on Reforming the Rules of Taxation of Digital Services. Kutafin Law Review Volume 9 Issue 3, 2022, p. 570.

ou uma base fixa em seu território e esse critério é inadequado para avaliar a presença digital das empresas, estas podem acabar por criar valor econômico no país sem contribuir com o Estado por meio do pagamento de tributos, levando a um desequilíbrio dos direitos de tributar no Estado de fonte. Como aponta SCHOUERI, esse princípio do EP passou a servir apenas aos interesses dos países ricos, já que fortunas circulam sem qualquer forma de presença física no Estado de fonte, havendo tributação exclusiva no Estado de residência⁶⁹

O relatório da OCDE sobre Combate ao BEPS de 2013 já apontava que as normas tributárias internacionais não estavam acompanhando adequadamente as mudanças nas práticas comerciais internacionais em virtude do desenvolvimento de uma economia digital global⁷⁰. O fato de ter se tornado possível que empresas negociassem produtos e serviços em outros países sem estabelecer uma presença tributável revelou ser um grande desafio aos Estados, além do que, diante desses fluxos transfronteiriços cada vez mais intensos, as empresas passaram a se utilizar de instrumentos híbridos (*hybrid mismatches arrangements*) que exploram assimetrias no tratamento tributário de cada país para reduzir sua carga tributária⁷¹.

No contexto da tributação dos serviços técnicos, os países em desenvolvimento revelaram suas preocupações, pois, na posição de grandes importadores de serviços, mormente em virtude de uma industrialização tardia e maior dependência tecnológica, foram impactados pela dificuldade de tributar empresas cuja presença física foi sendo substituída por uma presença digital, decorrente do crescimento da prestação de serviços digitais⁷². E se a presença é meramente digital, o conceito de EP (pautado na presença física) deixou de ser apropriado para identificar a origem da geração da renda oriunda de um serviço, dificultando-se uma justa alocação dos direitos de tributar entre o país de residência e o país de fonte.

Por outro lado, a própria detecção da empresa não residente, na ausência de uma presença física, pode ser difícil. Basta lembrar que, na existência de uma base fixa no país de fonte, a empresa, geralmente, tem a obrigação de informar às autoridades

⁶⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de Renda e o Comércio Eletrônico. In: O Direito na Era Virtual (Org. SCHOUERI, Luís Eduardo et al). São Paulo: Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000, p. 48.

⁷⁰ OECD. Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros. Paris, OECD Publishing, 2013, p. 10-12.

⁷¹ Ibid., p. 11.

⁷² UN. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Secretariat Note - The Taxation of Fees for Technical, Managerial and Consultancy Services in the Digital Economy with respect to Art. 12A of the 2017 UN Model - Fifteenth session, E/C.18/2017/CRP.23, 2017, p. 21.

tributárias as suas atividades e seus rendimentos, o que consiste em um auxílio para que a administração possa fiscalizar e tributar a renda gerada em seu território. Todavia, se não há presença física, a empresa pode ficar, mais facilmente, fora do alcance da fiscalização da administração tributária, deixando de cumprir com as obrigações acessórias de fornecer informações financeiras relevantes que viabilizem a tributação pelo Estado de fonte. Mesmo não tributando as remunerações por esses serviços digitais pagos a não residentes, tais despesas incorridas por seus residentes são deduzidas da base de cálculo do imposto de renda. Consequentemente, os Estados passaram a sofrer com a erosão de sua base tributária.

O problema é ainda maior em se tratando de medidas de planejamento tributário “agressivo”, porque remunerações por serviços técnicos não tributadas podem ser usadas, dentro de um grupo multinacional, para transferir lucros de uma empresa do grupo rentável para outra empresa do grupo situada em uma jurisdição de baixa tributação⁷³. Explica-se: a empresa situada no Estado de fonte efetua pagamentos a título de serviços técnicos prestados por outra empresa vinculada, residente em um país cuja alíquota dos tributos é muito reduzida ou, por vezes, zerada (os chamados “paraísos fiscais”). A pagadora poderá deduzir o serviço na fonte, reduzindo a base de cálculo do tributo sobre a renda. Por sua vez, a beneficiária do pagamento aumentará seus lucros, os quais sofrerão baixa ou nenhuma tributação.

Apesar de existirem regras de preços de transferência, os países que não possuem normas domésticas antiabuso eficazes, ou cujos recursos administrativos para fiscalizar, controlar e limitar tais medidas de planejamento tributário sejam escassos, como se tem, geralmente, nos países em desenvolvimento, sofrerão com a erosão da base tributária⁷⁴. Nesse caso, o artigo 12A também se configura como uma medida mais simples para evitar a transferência de lucros, embora restrita às situações relacionadas à prestação de serviços técnicos⁷⁵. A seguir, examinar-se-ão, especificamente, quais características do artigo 12A possibilitam reduzir a erosão da base tributária.

1.2.2. Do artigo 12A como ferramenta contra a erosão da base tributária

⁷³ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2017, Commentaries on Article 12A, paragraphs 7-11.

⁷⁴ UN. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Secretariat Note - The Taxation of Fees for Technical, Managerial and Consultancy Services in the Digital Economy with respect to Art. 12A of the 2017 UN Model - Fifteenth session, E/C.18/2017/CRP.23, 2017, p. 21.

⁷⁵ MALAN, Monique T. New Article 12A of the UN Model Regarding Fees for Technical Services: Ahead of Its Time or a Step Too Far? *Bulletin for International Taxation*, v. 73, n. 2, 2019, p. 60.

Malgrado tenha antevisto diversas hipóteses de transferências de lucro entre empresas que engendram a erosão da base tributária, o Plano de Ação BEPS da OCDE não chegou a abordar o tema especificamente pela ótica dos serviços técnicos. Com efeito, a CM-ONU buscou enfrentar essas dificuldades de tributação de serviços técnicos das empresas digitais, definindo, no artigo 12A, que a tributação do Estado de fonte se daria independentemente de uma presença física do prestador. Nessa senda, em vez de sustentar a tributação por meio da existência de um EP, essa regra distributiva foca na relação entre pagador e beneficiário, determinando que a tributação se dará no Estado de residência daquele, o que coincide com a jurisdição do mercado de consumo do serviço.

O fato de se atribuir a obrigação de pagar o tributo ao pagador contorna a dificuldade em determinar em qual local a atividade econômica foi, de fato, realizada. Conforme destacado por PIGNATARI, também elimina as controvérsias que circundam a complexidade na análise de alocação de lucros a um EP ou a uma base fixa e as discussões sobre o EP virtual, aquele oriundo da prestação de serviços de forma remota⁷⁶. Ao mesmo tempo, essa regra está atenta ao fato de que, na maioria das vezes, o Estado de residência do pagador equivale ao local de consumo do serviço⁷⁷.

MALAN acrescenta que, ao utilizar o nexos da presença física no desenvolvimento de serviços, a alocação de direitos de tributação pode se revelar arbitrária em certos casos, a exemplo de um prestador de serviços digitais que estabelece moradia em dois países, mas presta serviços remotos para uma empresa sediada em um terceiro Estado: aqueles dois países compartilharão direitos de tributar, todavia o terceiro Estado, não, apesar de a atividade econômica ter se dado lá⁷⁸.

A base tributária desse terceiro Estado será erodida pela dedução das despesas da empresa que recebeu os serviços, embora não tenha tido direito de tributar a respectiva renda do prestador. Por outro lado, o segundo Estado recebeu direitos de tributar unicamente pelo estilo de vida adotado pelo prestador, que escolheu passar parte de seu tempo no país, sem que tenha qualquer relação com o desenvolvimento de suas

⁷⁶ PIGNATARI, Leonardo. The Qualification of Technical Services in Brazilian Double Tax Treaties and the Possible Impacts of the Adoption of Article 12B, UN Model Convention. *Intertax*, v. 49, n. 89, 2022, p. 4.

⁷⁷ UN. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Secretariat Note - The Taxation of Fees for Technical, Managerial and Consultancy Services in the Digital Economy with respect to Art. 12A of the 2017 UN Model - Fifteenth session, E/C.18/2017/CRP.23, 2017, p. 8.

⁷⁸ MALAN, Monique T. New Article 12A of the UN Model Regarding Fees for Technical Services: Ahead of Its Time or a Step Too Far? *Bulletin for International Taxation*, v. 73, n. 2, 2019, p. 62.

atividades econômicas. Consequentemente, MALAN entende que o nexo baseado na erosão da base tributária revela-se mais coerente e menos arbitrário no que tange à alocação dos direitos de tributação⁷⁹.

Sob esse enfoque, CASTELON adverte que a *rationale* da erosão da base tributária não é imune a críticas, considerando que: (i) nem todo pagamento será deduzido no Estado de fonte; e (ii) o direito do Estado de fonte de tributar a renda passa a se tornar dependente da decisão desse Estado quanto à possibilidade ou não de dedutibilidade de despesas⁸⁰. Mas, para ela, o primeiro argumento não é suficiente, principalmente porque a maioria dos países do mundo permitem a dedução e, mesmo assim, existem muitas formas de lidar com tais incompatibilidades (“*mismatches*”), a exemplo de se restringir o direito de tributar aos casos em que ocorra a dedução⁸¹.

Igualmente, a autora esclarece que o segundo argumento não representa impeditivo, porque, no ambiente competitivo de mercado, os Estados acabam sendo compelidos a ajustar seu regime de tributação para atrair investimento, sem contar que, no contexto do tratado, a cláusula de não-discriminação do artigo 24(4) limita a arbitrariedade em decidir quais pagamentos podem ser deduzidos⁸². Sendo assim, a criação de mecanismos para obstar a erosão da base tributária dos países revela-se legítima.

No entanto, outro problema pode surgir: nem sempre o prestador de serviços terá, de fato, uma relação com o mercado do Estado do pagador, porque pode ocorrer de o pagador viajar para o Estado de residência do prestador de serviços para lá receber seus serviços e este último ser, inadvertidamente, trazido ao regime tributário do Estado de residência do pagador, apesar de não ter adentrado este mercado⁸³. Nesse caso, KIRSCH aponta que faltará o elemento de conexão a justificar a submissão econômica do prestador de serviços, ainda que possa ocorrer a erosão da base tributária do país do pagador na ausência de tributação, o que, para o autor, significa que o artigo 12A não poderia se justificar unicamente nesse princípio⁸⁴.

Contrariamente, MORENO acredita que a dedução de pagamentos feitos por

⁷⁹ MALAN, Monique T. New Article 12A of the UN Model Regarding Fees for Technical Services: Ahead of Its Time or a Step Too Far? *Bulletin for International Taxation*, v. 73, n. 2, 2019, p. 62.

⁸⁰ CASTELON, Marta. *International taxation of income from services under double taxation conventions: development, practice, and policy*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2018, p. 358.

⁸¹ *Ibid*, pp. 358-359.

⁸² *Ibid*, p. 359.

⁸³ KIRSCH, Michael S. Tax Treaties and the Taxation of Services in the Absence of Physical Presence. *Brooklyn Journal of International Law*, v. 41, n. 3, 2016, pp. 1151-1154.

⁸⁴ *Ibid*, p. 1154.

residentes a prestadores de serviços não-residentes representa uma nítida submissão econômica com o Estado de fonte, o que justifica a incidência de tributação, porque a dedução só será permitida se houver prévia retenção⁸⁵. Ele ressalta que, ao se ponderar sobre a busca por um princípio para a tributação na fonte, a decisão sobre o que será tributado será arbitrária, mas, uma vez escolhido o evento tributável, todos seus elementos devem ser construídos em consonância com a decisão inicial⁸⁶.

É evidente que a questão da erosão da base tributária é controversa. Entretanto, também é inquestionável seu papel na compreensão do artigo. Portanto, não só deve nortear a interpretação histórica, mas também teleológica, na definição do alcance da norma.

Feitas essas considerações sobre o princípio pelo qual se erige o artigo 12A, passa-se a apresentar como a CM-ONU pretendeu conceituar serviços técnicos para fins de aplicação do artigo e discutir as regras de alocação da renda, a fim de melhor compreender o escopo do artigo.

1.3. Do escopo do artigo 12A

O artigo 12A foi delineado com base no artigo 12 da CM-ONU, sendo essa premissa relevante para a compreensão de seu escopo. Não obstante, como uma nova regra distributiva, faz-se imperiosa a definição precisa do escopo do artigo 12A, analisando cada um de seus parágrafos e buscando uma interpretação sistemática em relação à CM-ONU como um todo. A delimitação do conceito de serviços técnicos é central para se compreender o escopo do artigo, portanto, é o primeiro ponto a ser debatido (1.3.1). Em seguida, apontam-se as dificuldades de interpretação do conceito, além de possíveis alternativas delineadas pelo Comitê de Especialistas (1.3.2). Por fim, explicitam-se as demais regras do artigo que definem como se dará a tributação na fonte desses serviços (1.3.3).

1.3.1. *Da tentativa de delimitar um conceito de serviço técnico*

Apesar de não existir uma definição geral de serviços, SIXDORF e LEITSCH diferenciam duas abordagens distintas possíveis de serem utilizadas: a abordagem

⁸⁵ MORENO, Andres Báez. The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Convention: A Rushed – Yet Appropriate – Proposal for (Developing) Countries? *World Tax Journal*, Amsterdam, v. 7, n. 3, 2015, p. 4.

⁸⁶ *Ibid.*, p. 4.

relacionada à atividade, na qual um serviço é um processo em que há um contato síncrono entre o provedor e o beneficiário para cumprir as demandas de um cliente; e a abordagem relacionada ao resultado, a qual considera os serviços como produtos similares a bens intangíveis⁸⁷. Em ambos os casos, a característica de imaterialidade é sua marca distintiva, o que favorece a possibilidade de prestação de serviços de forma remota⁸⁸. Isso é intensificado pelo progresso tecnológico, tornando-se cada vez mais comum a prestação de serviços sem presença física no país de fonte.

A CM-ONU também não possui uma definição de “serviços”, inobstante existam diversas disposições que lidam com “serviços”. É o caso não apenas dos serviços técnicos do novo artigo 12A, como também da regra do EP de serviços do artigo 5(3)(b) – que se refere ao fornecimento de serviços, inclusive serviços de consultoria –, e da regra distributiva do artigo 14 relativa a serviços pessoais independentes.

Recorrendo-se aos Comentários ao artigo 12A da CM-ONU, o termo “serviço” deve ser entendido de forma ampla, que esteja de acordo com o uso ordinário, de modo a incluir atividades desenvolvidas por uma pessoa em benefício de outra, em troca de um pagamento⁸⁹, pontuando-se que a forma como os serviços são prestados não altera sua natureza⁹⁰. A finalidade da omissão de definição busca evitar o engessamento do conceito, permitindo que se possa cobrir, no futuro, novos serviços que surjam em virtude de novas tecnologias e modelos de negócios desenvolvidos pelas empresas⁹¹.

Como os tratados, naturalmente, têm um longo período de vigência, presume-se que interessa aos Estados Contratantes prolongar a sua aplicação, razão pela qual a ausência de um conceito pode ser benéfica, mormente ao se antever a grande probabilidade de que novas tecnologias no futuro também possam ser categorizadas como serviços. Dessa forma, as autoridades tributárias terão a liberdade de expandir o significado do termo “serviços”, mantendo a efetividade do tratado⁹².

Quanto ao conceito de serviços técnicos, o artigo 12A(3) preconiza que

⁸⁷ SIXDORF, Franziska; LEITSCH, Sebastian, Taxation of Technical Services under the New Article 12A of the UN Model – Improved Taxation or a Step in the Wrong Direction? European Taxation, IBFD, 2017, p. 235.

⁸⁸ Ibid., p. 235.

⁸⁹ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 84.

⁹⁰ Ibid, paragraph 84.

⁹¹ UN. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Secretariat Note - The Taxation of Fees for Technical, Managerial and Consultancy Services in the Digital Economy with respect to Art. 12A of the 2017 UN Model - Fifteenth session, E/C.18/2017/CRP.23, p. 29.

⁹² SIXDORF, Franziska; LEITSCH, Sebastian, Taxation of Technical Services under the New Article 12A of the UN Model – Improved Taxation or a Step in the Wrong Direction? European Taxation, IBFD, 2017, p. 241.

consistem em serviços de natureza gerencial, técnica ou consultoria, embora sem uma definição precisa de tais termos. Os Comentários ao Artigo 12A da CM-ONU procuram melhor detalhar o conceito, ao preverem que os serviços técnicos são aqueles que envolvem a aplicação pelo prestador de conhecimento especializado, habilidade ou expertise a um cliente ou, mesmo, a sua transferência, excluindo-se a transferência de informações que está abrangida pelo artigo 12 de *royalties*⁹³.

Em seguida, os Comentários definem que o significado ordinário de “serviços de gerenciamento” envolve a aplicação de conhecimento especializado, habilidade ou expertise no controle ou administração de uma empresa ou organização, quando não realizado por diretores, oficiais ou empregados⁹⁴. Igualmente, pagamentos feitos a um consultor por recomendações sobre o gerenciamento de uma empresa enquadra-se como pagamentos por serviços técnicos⁹⁵.

Também se estipula que o termo “técnico” envolve a aplicação de conhecimento, habilidade ou expertise especializados com relação a uma arte, ciência, profissão ou ocupação e se elucida que a sobreposição com os serviços profissionais referidos no artigo 14(2) é meramente aparente, uma vez que o artigo 12A apenas se aplicaria na inexistência de uma base fixa no país⁹⁶. O parágrafo seguinte expõe que os serviços técnicos são mais amplos que os serviços profissionais do mencionado artigo 14(2), pois incluiria aqueles prestados por outros profissionais, como farmacêuticos, e outras ocupações, como cientistas e acadêmicos, caso tais serviços envolvam conhecimento especializado, habilidade ou expertise⁹⁷.

Por derradeiro, pontua-se que o sentido ordinário da palavra “consultoria” se refere à prestação de conselhos ou serviços de natureza especializada⁹⁸. Os próprios Comentários ponderam que os termos “gerencial”, “técnico” e “consultoria” são conceitos intercambiáveis, podendo se sobrepor⁹⁹.

O que se observa é que o aspecto axial para que um serviço seja considerado técnico consiste na presença de envolvimento humano, a fim de que seja realizado um

⁹³ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 62.

⁹⁴ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 63.

⁹⁵ Ibid.

⁹⁶ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 64.

⁹⁷ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 65.

⁹⁸ Ibid., paragraph 66.

⁹⁹ Ibid., paragraph 67.

serviço customizado a um cliente específico. Por conseguinte, excluem-se os serviços de natureza automatizada, já que não haveria o elemento humano, tampouco seriam customizados, o que é importante para sua diferenciação em relação ao artigo 12B, tal como será abordado no tópico 2 do capítulo 2.

Assim, na linha do que afirmam SIXDORF e LEITSCH, o adjetivo “técnico” é utilizado em dois sentidos distintos: primeiramente, como categoria para identificar quais os serviços contemplados no artigo 12A; depois como subcategoria, acompanhando os adjetivos “gerencial” e “consultoria”, na definição da categoria serviços técnicos¹⁰⁰. MORENO enfatiza essa distinção, explicitando que o adjetivo técnico como categoria *geral* é a necessidade de que o serviço envolva conhecimento especializado, habilidade ou expertise, enquanto, como categoria *especial*, é o conhecimento, habilidade ou expertise em relação a arte, ciência, profissão ou ocupação¹⁰¹.

Imediatamente sobrevém a indagação sobre qual serviço não envolveria ao menos algum nível de conhecimento especializado, habilidade ou expertise. Por essa razão, MORENO critica essa definição, na medida em que, se a racionalidade por trás do novo artigo é de combater a erosão da base tributária, não há lógica em excluir outros serviços que também geram esse efeito¹⁰². Segundo ele, cria-se uma noção vaga de serviços técnicos que dificulta a sua interpretação, sem contar o risco de sobreposição com o artigo 14, apesar de ele entender que este artigo deveria ser removido da CM-ONU¹⁰³.

A verdade é que, a despeito de os Comentários insistirem que o parágrafo 3 do artigo 12A forneça uma definição de serviços técnicos, o dispositivo tão somente restringe, dentre todos os serviços existentes, aqueles que estão cobertos pela regra distributiva¹⁰⁴. Nem mesmo os adjetivos que qualificam os serviços cobertos – técnico, gerencial e consultoria – recebem uma definição clara, o que já era um resultado antecipado por ARNOLD, em 2012, ao discorrer sobre as possibilidades para se

¹⁰⁰ SIXDORF, Franziska; LEITSCH, Sebastian, Taxation of Technical Services under the New Article 12A of the UN Model – Improved Taxation or a Step in the Wrong Direction? European Taxation, IBFD, 2017, p. 236.

¹⁰¹ MORENO, Andres Báez. The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Convention: A Rushed – Yet Appropriate – Proposal for (Developing) Countries? World Tax Journal, Amsterdam, v. 7, n. 3, 2015, p. 25.

¹⁰² Ibid., pp. 25-26.

¹⁰³ Ibid., p. 26.

¹⁰⁴ MORENO, Andrés Báez. Because not always B comes after A: Critical Reflections on the new Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services. SSRN, 2021. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3923508>. Acesso em: 10.06.23, p. 5.

determinar quais serviços estariam abrangidos pelo novo artigo 12A¹⁰⁵.

É evidente que surgirão inúmeras dificuldades de interpretação sobre quais serviços se qualificariam como técnicos. Por essa razão, os Comentários preveem algumas versões alternativas, de modo que os países possam contornar esses problemas. É o que se expõe a seguir.

1.3.2. Das dificuldades de interpretação e alternativas

Como já visto, a tributação de serviços técnicos não é prática recente nos ADTs. Com efeito, as dificuldades enfrentadas pelos países quanto à definição do escopo desses serviços não passaram despercebidas pelo Comitê de Especialistas. Nessa esteira, buscando evitar que tais divergências continuassem a se propagar, causando incerteza na interpretação do ADT, consignou-se nos Comentários que a definição de remunerações por serviços técnicos não inclui qualquer referência à lei doméstica dos Estados Contratantes,¹⁰⁶ impedindo, igualmente, que estes ampliem o escopo de serviços técnicos. Em outras palavras, os Comentários à CM-ONU entendem não ser adequada a utilização da cláusula de reenvio (*renvoi*) do artigo 3(2) para fins de interpretar o conceito de serviços técnicos, pois, nesse caso, a referência à lei doméstica deve ser evitada ao máximo possível¹⁰⁷.

Nisso se infere que as partes devem buscar sua interpretação autônoma, isto é, em que “ambos os Estados buscam uma mesma qualificação, que decorra do contexto do acordo”¹⁰⁸, o que VOGEL e PROKISCH entendem que deve ser prioritário sempre que possível¹⁰⁹. E, de fato, como aponta SCHOUERI, ao se afastar a lei doméstica, impede-se certas discrepâncias unilaterais que possam surgir da manipulação do escopo do ADT por um dos Estados contratantes¹¹⁰. Entretanto, MORENO denuncia que a CM-ONU não

¹⁰⁵ ARNOLD, Brian J. Follow-up Note on the Taxation of Fees for Technical and other Services under the United Nations Model Convention. E/C.18/2012/CRP.4, pp. 5-6.

¹⁰⁶ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 68.

¹⁰⁷ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 68(d).

¹⁰⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário Internacional – Qualificação e Substituição – Tributação, no Brasil, de Rendimentos Provenientes de Sociedade de Pessoas Residente na Alemanha. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 54, 2000, p. 128.

¹⁰⁹ VOGEL, Klaus; PROKISCH, Rainer G. General Report. Cahiers de Droit Fiscal International, v. 78a. Rotterdam: IFA, 1993, p. 83.

¹¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo; COSTA, Renan Baleeiro. Fowler Case: domestic law and treaty interpretation. Maastricht University, 2023. Disponível em:

parece ter seguido sua própria direção, já que, apesar de defender que seja realizada a qualificação autônoma, desconsidera a importância do contexto para a interpretação de um tratado¹¹¹.

O raciocínio de MORENO considera o fato de que o artigo 5(3)(b) também lida com serviços de consultoria, todavia, não há menção de que serviços de consultoria de natureza rotineira estariam excluídos¹¹². A mesma situação se repete no artigo 14, o qual lida com serviços profissionais, em que também se utiliza conhecimento especializado, habilidade ou *expertise*, mas tampouco se exclui os serviços de rotina de sua aplicação¹¹³. Nesse desiderato, a decisão de excluir serviços de rotina do escopo do artigo 12A – cuja consequência é a necessidade de inclusão do artigo 12B, que lida com serviços digitais automatizados, para essa finalidade¹¹⁴ –, não está em conformidade com a interpretação do tratado como um todo. Sobreleva-se que a definição de serviços técnicos não está adequada, o que tem o condão de acentuar as dificuldades de interpretação.

A conclusão a que se chega, conforme realçada por CASTELON, é que a opção escolhida para se caracterizar serviços técnicos foi, acima de tudo, influenciada pela prática dos ADTs da Índia e outros países importadores de serviços e tecnologia¹¹⁵. Com isso, as dificuldades práticas de interpretação também foram englobadas, o que pode ensejar conflitos de categorização e inconsistência no tratamento dos diferentes tipos de serviços no tratado¹¹⁶, em virtude da ausência de uma definição precisa e coerente de serviços técnicos. Afora isso, a intenção inicial de lidar com a economia digital acaba por ficar prejudicada com a redução do escopo de serviços técnicos, de modo a deixar de fora os mencionados serviços digitais de rotina, que consistem, justamente, em parte essencial da economia digital.

Há uma forma de contornar esse problema. A ONU reconhece que alguns Estados podem preferir reduzir ou ampliar a aplicação do artigo 12A, razão pela qual

<<https://pubpub.maastrichtuniversitypress.nl/pub/fowler-case-domestic-law-and-treaty-interpretation/release/2>>. Acesso em: 01.05.2023.

¹¹¹ MORENO, Andrés Báez. Because not always B comes after A: Critical Reflections on the new Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services. SSRN, 2021. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3923508>. Acesso em: 10.06.23, p. 8.

¹¹² MORENO, Andrés Báez. Because not always B comes after A: Critical Reflections on the new Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services. SSRN, 2021. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3923508>. Acesso em: 10.06.23, p. 8.

¹¹³ Ibid., pp. 8-9.

¹¹⁴ Ibid., p. 11.

¹¹⁵ CASTELON, Marta. International taxation of income from services under double taxation conventions: development, practice, and policy. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2018, pp. 373-376.

¹¹⁶ Ibid., pp. 373-376.

fornece, nos Comentários, duas alternativas a serem consideradas no momento de negociação do ADT.

A *primeira*, mais ampliativa, propõe a extensão do artigo 12A a todos os pagamentos por serviços, não apenas técnicos (exceto os excluídos no parágrafo 3, alíneas ‘a’ a ‘c’), prestados em um Estado ou fora deste por pessoas intimamente relacionadas ao pagador¹¹⁷. Dessa maneira, permite-se maior alcance na tributação do Estado da fonte, que incluiria uma maior gama de serviços. Mas, nesse caso, requer-se um vínculo mais forte com o Estado de fonte¹¹⁸, já que a proposta dos Comentários é que apenas deverá haver tributação fora do país de fonte se o prestador de serviços for uma pessoa intimamente relacionada ao pagador¹¹⁹.

MORENO entende que essa seria a melhor abordagem, seja por reduzir os problemas de interpretação em relação às demais regras distributivas, como também por ser a solução mais consistente com o objetivo de evitar a erosão da base tributária por pagamentos deduzidos¹²⁰. Por outro lado, ele critica que essas alternativas estejam presentes apenas nos Comentários (incluídas diante da pressão de alguns membros do Comitê): primeiro por entender que foge à própria política da ONU que, historicamente, dispôs que isso enfraquece seu papel de construir um padrão e alcançar um consenso; segundo, porque é muito mais provável que uma disposição seja incorporada em um tratado quando está contida na própria CM, do que meramente nos Comentários¹²¹.

A *segunda* abordagem consiste em estreitar a aplicação do artigo 12A, consoante a prática já existente de incluir no artigo de *royalties* a possibilidade de se tributar pagamentos pelos chamados “serviços inclusos”¹²². Esses consistem em serviços diretamente relacionados à fruição de um direito de propriedade intelectual pelo qual um

¹¹⁷ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 26.

¹¹⁸ SIXDORF, Franziska; LEITSCH, Sebastian, Taxation of Technical Services under the New Article 12A of the UN Model – Improved Taxation or a Step in the Wrong Direction? European Taxation, IBFD, 2017, p. 237.

¹¹⁹ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 27.

¹²⁰ MORENO, Andres Báez. The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Convention: A Rushed – Yet Appropriate – Proposal for (Developing) Countries? World Tax Journal, Amsterdam, v. 7, n. 3, 2015, P. 26.

¹²¹ MORENO, Andres Báez. The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Convention: A Rushed – Yet Appropriate – Proposal for (Developing) Countries? World Tax Journal, Amsterdam, v. 7, n. 3, 2015, p. 7.

¹²² UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 24.

royalty é pago¹²³. Mas FALCÃO e MICHAEL frisam que, se a intenção dos Estados contratantes fosse cobrir apenas serviços inclusos, não haveria a necessidade de introduzir um artigo 12A, porque já fazem parte do próprio escopo de *royalties*¹²⁴.

MORENO aprofunda essa questão, afirmando que essa proposta padece de falta de racionalidade, porquanto, se o interesse por trás do novo artigo fosse tributar transferência de tecnologia por propriedade intelectual a partir de serviços, simplesmente se introduziria um dispositivo similar ao existente em alguns ADTs indianos, as chamadas cláusulas “*make-available*”, na qual apenas esses serviços em que ocorram a transferência de tecnologia são sujeitos à retenção na fonte¹²⁵.

No entanto, essa também não é uma solução satisfatória, seja porque os demais serviços continuariam a ser dedutíveis da base dos pagadores, seja porque continua muito similar ao tratamento previamente existente de serviços. No Brasil, por exemplo, serviços técnicos com transferência de tecnologia tradicionalmente foram interpretados como *royalties*¹²⁶.

Destaque-se, ainda, o fato de que, conforme aduzem SIXDORF e LEITSCH, essa alternativa não preveniria a erosão da base tributária e não aumentaria os direitos de tributar do Estado de fonte, além de que a vagueza do conceito de serviços inclusos não reduziria as dificuldades de interpretação, já que sempre gerou muitos litígios no passado¹²⁷.

Destarte, nota-se que, não obstante anos de trabalho do Comitê para criar uma regra alocativa que uniformizasse o tratamento de serviços técnicos pelos países, a solução não é tão simples e demandará esforços dos intérpretes, a fim de definir quais serviços estarão cobertos pela regra distributiva. No subtópico seguinte, serão

¹²³ FALCÃO, Tatiana; MICHEL, Bob. Scope and interpretation of article 12A: assessing the impact of the new fees for technical services. *British Tax Review*, n. 3, 2018, p. 428.

¹²⁴ *Ibid.*, p. 428.

¹²⁵ MORENO, Andres Báez. The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Convention: A Rushed – Yet Appropriate – Proposal for (Developing) Countries? *World Tax Journal*, Amsterdam, v. 7, n. 3, 2015, p. 7.

¹²⁶ Cf.: Superior Tribunal de Justiça (STJ): REsp 1.161.467 – RS. Cf.: VIEGAS, Juliana L. B., Contratos de Fornecimento de Tecnologia e de Prestação de Serviços de Assistência Técnica e Serviços Técnicos. In: Propriedade Intelectual: Contratos de Propriedade Industrial e Novas Tecnologias, coord. SANTOS, Manuel J. Pereira dos; JABUR, Wilson Pinheiro. São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 145-197; LEONARDOS, Gabriel Francisco. Tributação da Transferência de Tecnologia. Rio de Janeiro: Forense, 1997; ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Caso Alcatel e a Insegurança Jurídica na Tributação de Serviços Técnicos. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* nº 07, São Paulo: IBDT, p. 204-225; GATTAZ, Luciana de Godoy Penteadó. O conceito de “royalties” e os acordos internacionais contra a bitributação. *Revista de Direito Tributário Internacional*, n. 17. São Paulo: Quartier Latin, p. 107-124, 2012.

¹²⁷ SIXDORF, Franziska; LEITSCH, Sebastian, Taxation of Technical Services under the New Article 12A of the UN Model – Improved Taxation or a Step in the Wrong Direction? *European Taxation*, IBFD, 2017, p. 241.

apresentadas as demais regras do artigo 12A que encerram seu escopo.

1.3.3. Das demais regras que definem o escopo de aplicação do artigo 12A

Voltando-se às regras da alocação dessa renda, o primeiro parágrafo do artigo 12A estabelece o direito de tributar do Estado de residência do beneficiário da remuneração por serviços técnicos. Mas a distribuição dos direitos de tributar está no segundo parágrafo, ao fixar que o Estado da fonte também poderá tributar a renda provinda da prestação de serviços técnicos, que se dará de forma bruta limitada à alíquota previamente fixada pelos Estados Contratantes.

Desse modo, o escopo subjetivo estabelece que está sujeito à tributação aquele que está pagando os serviços técnicos ao residente do outro Estado Contratante, pois como já se antecipou, o artigo 12A baseia-se na relação entre pagador e beneficiário do pagamento. Nesse sentido, o artigo 12A também é aplicável a relações triangulares, ou seja, se o beneficiário da remuneração por serviços técnicos for diferente do prestador de serviços. Isso não muda o fato de que o escopo geográfico do artigo 12A seja bilateral, o que ocorre quando uma regra alocativa está restrita a uma fonte no outro Estado Contratante, conforme define RAAD¹²⁸. Assim, exige-se que os serviços se originem em um dos países Contratantes, e não em um terceiro Estado¹²⁹.

O artigo 12A(4) contém uma cláusula de EP ou base fixa, determinando que, nesses casos, as disposições dos artigos 7 ou 14 terão precedência. Para CASTELON, essa disposição demonstra que a ONU não deixou de considerar que existem formas distintas de um prestador de serviços não-residente interagir com o Estado de fonte, reconhecendo que a existência de um EP ou base fixa continua sendo o elemento de conexão mais forte, estando em situação próxima à de um residente, a ponto de possibilitar a tributação líquida dos artigos 7 ou 14¹³⁰.

A regra de que a tributação pelo país de fonte se dará independentemente de o prestador possuir uma presença substancial no país encontra-se delimitada no parágrafo 5, estipulando que a retenção do tributo se dá no país do pagador, não no local da

¹²⁸ RAAD, Kees van. Escopo Geográfico das Regras de Distribuição da Convenção Modelo da OCDE. Traduzido por SCHOUERI, Luis Eduardo. Revista Direito Tributário Atual, (22), 101–107, 2008. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1588>. Acesso em: 22.07.2023.

¹²⁹ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 41.

¹³⁰ CASTELON, Marta. International taxation of income from services under double taxation conventions: development, practice, and policy. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2018, p. 367.

prestação de serviços. A regra se estende ao caso de o pagador possuir um EP ou base no Estado de fonte que arca com o pagamento dos serviços técnicos. ORZECOWSKI aponta que, em observância ao *rationale* da erosão da base tributária, o mero direito de dedução desses pagamentos no EP ou na base fixa já configura um nexo suficiente (pertinência econômica) a possibilitar a tributação no Estado onde localizado este EP ou base fixa¹³¹.

O parágrafo 6 complementa que, se o pagador for residente do “outro Estado” e lá desenvolve (i) relações comerciais por meio de um EP, ou (ii) serviços pessoais independentes por meio de uma base fixa, através do qual as remunerações por serviços técnicos são suportadas, o país de residência do pagador não será considerado o local de surgimento dos serviços, e o “Outro Estado” terá direitos exclusivos de tributar tal renda.

Por fim, o parágrafo 7 funda-se no princípio do *arm's length*, ao estipular que se, em razão de um relacionamento especial entre o pagador e o beneficiário efetivo, ou entre ambos e um terceiro, o valor da remuneração paga exceder o quanto seria acordado entre aqueles, o artigo 12A será aplicável apenas ao valor excedente. Todo o restante permanecerá tributável de acordo com as leis dos países Contratantes.

Um último aspecto digno de nota é que o artigo 12A apenas se aplica a serviços B2B (*business to business*), isto é, relações entre empresas, estando fora de seu escopo os serviços prestados a um indivíduo¹³². Como o artigo 12A volta-se ao combate da erosão da base, é justificável a restrição aos serviços B2B. Indiretamente, isso também permite poupar recursos administrativos, já que seria difícil operacionalizar a cobrança do tributo sobre não-residentes, ainda que pelo método da retenção na fonte¹³³.

Estabelecidos os contornos do artigo 12A, insta perquirir a sua interação com as demais regras alocativas da CM-ONU, além das possíveis implicações de sua inclusão nos ADTs pelos Estados Contratantes. É esse o objeto do próximo Capítulo.

¹³¹ ORZECOWSKI, David. The taxation of fees for technical services on the basis of Article 12A UN Model Convention. Doctoral thesis, Wirtschaftsuniversität Wien, 2023, p. 84.

¹³² Ibid., p. 237.

¹³³ Ibid., p. 240.

CAPÍTULO 2

2. DOS RELAÇÃO DO ARTIGO 12A DA CM-ONU COM AS OUTRAS REGRAS ALOCATIVAS

Este capítulo se presta a analisar possíveis conflitos de enquadramento de rendimentos entre o artigo 12A e outras regras alocativas, bem como discutir sobre possíveis implicações da adoção do artigo 12A da CM-ONU em ADTs.

Nesse sentido, no primeiro tópico, primeiramente, serão detalhadas as regras de precedência, seguida da relação do novo artigo com os artigos 12 (royalties), 7 (lucros de empresas), 5(3)(b) (EP de serviços), 14 (serviços pessoais independentes) e 21 (outros rendimentos).

Já, no segundo tópico, examinar-se-á especificamente a relação de complementariedade entre o artigo 12A e 12B (serviços digitais automatizados) com uma visão crítica.

Em seguida, no terceiro tópico, serão analisadas possíveis implicações da inserção do artigo 12A nos ADTs pelos países, bem como sua efetividade como ferramenta para combater a erosão da base tributária.

Com efeito, não apenas será possível estabelecer balizas interpretativas quanto ao enquadramento das remessas a título de serviços técnicos nos ADTs assinados pelo Brasil – a ser feito no Capítulo 3 –, como também antever as repercussões da inclusão do artigo 12A em face das particularidades da política tributária brasileira.

2.1. Dos possíveis conflitos de qualificação

O primeiro tópico divide-se em seis subtópicos, a fim de se examinar, individualmente, possíveis conflitos de qualificação (ou enquadramento) do artigo 12A com cada uma das regras distributivas da CM-ONU que, *a priori*, também podem abarcar serviços. Primeiramente, detalhar-se-ão as regras de precedência e exclusões expressamente apontadas no próprio artigo 12A e, em seguida, os artigos 12, 7, 5(3)(b), 14 e 21, respectivamente, em cada subtópico.

2.1.1. Das regras de precedência e das exclusões

O artigo 12A(2) expressamente resguarda a incidência dos artigos 8, 16 e 17. O parágrafo 2 dos Comentários explicita que remunerações por serviços técnicos *a priori* poderiam ser considerados lucros provindos de transporte internacional (escopo do artigo 8), pagamentos a diretores ou similares (escopo do artigo 16) ou renda de artistas e desportistas (escopo do artigo 17)¹³⁴. Mesmo assim, se tal renda se enquadrar nos artigos 8, 16 e 17, respectivamente, não poderá ser aplicado o artigo 12A.

Primeiramente, quanto ao artigo 8, o parágrafo 12 dos Comentários da CM-ONU reproduz o parágrafo 4 dos Comentários ao artigo 8 da CM-OCDE de 2017, esclarecendo que, conforme o transporte internacional evoluiu, as empresas de transporte passaram a desenvolver uma série de outras atividades secundárias para facilitar e dar apoio à atividade principal, as quais podem ser diretamente relacionadas a esta ou apenas auxiliares à operação¹³⁵. Nesse desiderato, em ambas as convenções modelo, definiu-se que as atividades secundárias de empresas de transporte internacional também serão tributáveis no bojo do artigo 8.

É, especialmente, nas situações em que são prestados serviços auxiliares à operação de transporte que pode surgir o conflito de qualificação, já que o caráter auxiliar pode ser difícil de diferenciar e muitas dessas atividades podem configurar serviços técnicos, em virtude da especialização exigida¹³⁶⁻¹³⁷. É o caso de certos serviços de engenharia que, malgrado se caracterizem como um serviço técnico, estariam dentro do escopo da operação de transporte. Nessa perspectiva, uma vez que o artigo 8 tem precedência em relação ao artigo 12A, ainda que a renda seja oriunda de um serviço de natureza técnica, aplicar-se-á o artigo 8.

O artigo 16, que trata de remunerações de diretores e administradores de alto nível, também possui precedência em relação ao artigo 12A. A necessidade de estipular essa regra advém do fato de que diretores e administradores prestam serviços de gerenciamento; todavia, nesse caso, estão inseridos na própria estrutura organizacional da empresa. Por outro lado, caso o indivíduo também exerça outras atividades na empresa, desvinculadas de sua atuação como diretor, o artigo 16 não será aplicável. Se

¹³⁴ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 2.

¹³⁵ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 8, paragraph 12.

¹³⁶ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 49.

¹³⁷ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 8, paragraph 13(10).

essas atividades se qualifiquem como serviços técnicos, a exemplo de um contrato de consultoria, o artigo 12A será aplicável a essa renda específica.

Cumpra salientar que, se os pagamentos forem feitos a indivíduos prestando serviços de natureza gerencial de forma independente, não incide o artigo 16, sujeitando-se ao artigo 12A¹³⁸. A diferenciação é de suma relevância, haja vista que, no âmbito do artigo 16, os direitos de tributar são ilimitados, ao contrário do artigo 12A, em que existe uma alíquota máxima estabelecida entre os Estados Contratantes.

Por último, o artigo 17 cuida da renda de artistas e desportistas, o que dificilmente poderia se qualificar como um serviço técnico. Inobstante, segundo os Comentários ao artigo 12A, é importante conferir certeza quanto a essa regra de precedência¹³⁹. FALCÃO exemplifica a situação de um pagamento a um desportista fora de um contrato de emprego pela realização de propaganda, não estando direta ou indiretamente conectado às atividades desse esportista, o que excluiria a aplicação do artigo 17 e permitiria o enquadramento da renda no artigo 12A. Os Comentários ao artigo 12A trazem outro exemplo: se as atividades do artista ou desportista, consideradas serviços técnicos, ocorrem fora do país em que o pagador é residente¹⁴⁰.

Nesse diapasão, o artigo 12A funciona de forma geral, apenas utilizado nos casos em que a renda fugiu ao escopo delineado nos artigos 8, 16 e 17.

Há, ainda, outras situações excluídas da aplicação do artigo 12A, prescritas em seu parágrafo 3: ao se pormenorizar a definição das remunerações por serviços técnicos, exclui-se os pagamentos feitos a um empregado (subparágrafo 3(a)), pagamentos por serviços de ensino em uma instituição educacional ou pela instituição educacional (subparágrafo 3(b)) e pagamentos por um indivíduo por serviços de uso pessoal de um indivíduo (subparágrafo 3(c)).

A exclusão de pagamentos feitos a empregados impede sobreposição não só com os artigos 15 (serviços pessoais dependentes) e 19 (serviços ao governo) – que lidam com pagamentos de salários ou outras remunerações a empregados, seja no contexto de uma relação empregatícia privada, ou de uma relação de direito público, em que se tem funcionários do governo – como também em relação ao artigo 18 (pensões), à vista do fato de que pensões advêm de prévias relações de emprego. Certo é que, embora alguns Estados Contratantes tenham deixado de incluir em seus ADTs o artigo 15, não poderão

¹³⁸ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 50.

¹³⁹ Ibid., paragraph 51.

¹⁴⁰ Ibid., paragraph 51.

tributar renda de serviços técnicos prestados por um empregado em virtude da previsão do artigo 12A(3).

Concernente a não incidência do artigo 12A a pagamentos por serviços de ensino, os Comentários não elucidam as razões pelas quais essa renda não se submete a tributação, apenas dispõe que o termo instituição educacional não possui uma definição na CM-ONU, mas, geralmente, inclui universidades, faculdades e outras instituições de ensino superior¹⁴¹. Supõe-se que a exclusão de tais pagamentos decorra do fato de não revelarem potencial de erodir a base tributária dos países, ainda que possam ser considerados serviços técnicos, de acordo com a definição geral do artigo 12A. MORENO também cogita que a intenção seja prevenir que o acesso à educação fosse obstado pelo aumento do custo do serviço, o que só teria sentido caso o consumidor final arque com o custo da tributação¹⁴².

Por último, quanto às remunerações por serviços de uso pessoal de um indivíduo, os Comentários expressamente esclarecem que a exclusão da incidência do artigo 12A justifica-se pelo fato de que esses tipos de pagamentos não costumam ser dedutíveis pelo indivíduo, portanto não teriam o condão de erodir a base tributária do Estado Contratante¹⁴³. É por essa razão que o artigo 12A só se aplica a relações B2B, que não envolvem o consumidor final.

A seguir, será analisado o limiar entre *royalties* e serviços técnicos.

2.1.2. Da linha tênue entre *royalties* e serviços técnicos

Naturalmente, a introdução de uma nova regra alocativa em um ADT leva à necessidade de delimitar a correta forma de categorizar diferentes tipos de renda. Mas, como já visto, antes mesmo da introdução do artigo 12A, já se debatia sobre a distinção entre serviços técnicos e *royalties*.

O artigo 12 lida com *royalties*, cuja definição relaciona-se ao uso ou direito de uso de propriedade imaterial. A divergência de qualificação em relação ao artigo 12A pode surgir porque o artigo 12(3) define que *royalties* também engloba o uso de

¹⁴¹ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 70.

¹⁴² MORENO, Andrés Báez. Because not always B comes after A: Critical Reflections on the new Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services. SSRN, 2021. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3923508>. Acesso em: 10.06.23, p. 27.

¹⁴³ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 72.

informação concernente a experiência industrial, comercial ou científica, o que se denomina como *know-how*. Nessa toada, o *know-how* envolve conhecimento especializado, o qual pode ser cedido, retribuindo um capital tecnológico previamente acumulado; já quando se está prestando serviços técnicos, o objeto do contrato não é, propriamente, a transferência de conhecimento, tão somente a sua aplicação, e a sua remuneração é o preço da venda do serviço em si¹⁴⁴. No primeiro caso, o transmitente não interfere na aplicação da tecnologia transferida e tampouco garante o resultado, o que geralmente ocorre no segundo caso¹⁴⁵.

Mesmo assim, como já apontado, muitos países ampliaram o conceito de *royalties* em seus tratados, seja para incluir expressamente serviços técnicos em seu escopo ou, ao menos, incluir os já mencionados “serviços inclusos”, como atividades auxiliares ao *know-how* transmitido no contexto de um contrato de *royalties*. Diante disso, existe grande controvérsia em torno da diferenciação entre um e outro, mormente ao se ponderar que ambas correspondem a rendas passivas.

O ponto axial para se realizar a distinção entre *royalties* e serviços técnicos, conforme esclarece o Comitê de Especialistas, reside no fato de que um contrato de serviço técnico é realizado independentemente de transferência de propriedade intelectual e abrange maiores despesas do que um contrato de *know-how*, como pagamento a funcionários, gastos com pesquisa, projetos, testes e, por vezes, subcontratados¹⁴⁶. A seu turno, em um contrato de *know-how*, o contratado transfere ao contratante o direito de usar sua experiência e conhecimento, informações essas que serão utilizadas por conta própria pelo contratante, não praticando o contratado nenhum ato na aplicação do *know-how* e, igualmente, não sendo responsável pelo resultado de seu uso¹⁴⁷.

Agora, na existência de contratos mistos, muito comum nos contratos de franquia, por exemplo, os Comentários aos artigos 12 (parágrafo 11.6)¹⁴⁸ e 12A (parágrafo 4)¹⁴⁹ sugerem que os pagamentos sejam desagregados entre *royalties* e

¹⁴⁴ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 7ª ed. Rio de Janeiro, 2010, pp. 621-623.

¹⁴⁵ Ibid., p. 624.

¹⁴⁶ UN. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Secretariat Note - The Taxation of Fees for Technical, Managerial and Consultancy Services in the Digital Economy with respect to Art. 12A of the 2017 UN Model - Fifteenth session, E/C.18/2017/CRP.23, p. 3.

¹⁴⁷ Ibid., p. 3.

¹⁴⁸ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12, paragraph 11.6.

¹⁴⁹ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 4.

serviços, sobre os quais serão aplicadas regras distributivas distintas do tratado, a não ser que um deles seja apenas auxiliar e de importância diminuta. Aqui reside a justificativa para que os “serviços inclusos” sejam tratados como *royalties*: a natureza auxiliar dos serviços para o contrato. No entanto, definir o que se caracteriza como auxiliar pode não ser tarefa fácil, em muitos casos, trazendo complexidade à tributação de contratos mistos.

Em todo caso, a CM-ONU buscar delimitar o escopo de *royalties* e o escopo de serviços técnicos, na medida em que os serviços relacionados a *royalties* envolvem a transferência ou direito de uso de um direito de propriedade intelectual, enquanto os serviços técnicos, invariavelmente, não. Em outras palavras, apesar de o prestador de serviços também possuir *know-how* para o desenvolvimento de uma solução ao seu cliente, ele não o transmite durante o fornecimento dos serviços.

FALCÃO orienta que, se a pessoa prestando o serviço está pessoalmente engajada (seja individualmente ou por seus funcionários), a renda não pode ser considerada *royalties*, momento em que se deve examinar se se enquadra no escopo dos artigos 12A, 7 ou 14 do tratado¹⁵⁰. Apesar de ambos os serviços técnicos e o fornecimento de *know-how* requererem conhecimento especializado, o prestador estará pessoalmente envolvido apenas na hipótese de se tratar de serviços técnicos, em que sua capacidade técnica individual representa um atributo, o que não se vislumbra na seara de *royalties*.

Inclusive, os Comentários sugerem que, para evitar conflitos quanto à qualificação da renda se enquadrar no artigo 12 ou 12A, seja aplicada a mesma alíquota para ambos os tributos¹⁵¹, o que pode ser especialmente útil em contratos mistos que envolvam tanto um direito de propriedade intelectual quanto a prestação de serviços técnicos. A sugestão é singela, todavia, tem o condão de reduzir, significativamente, os litígios de contribuintes buscando o enquadramento do rendimento que leve a uma alíquota inferior. Ao mesmo tempo, assegura maior tributação na fonte de um rendimento que, outrora, poderia recair no escopo do artigo 7 ou 14, com tributação exclusiva na residência.

De outra senda, ainda haverá situações em que os artigos 7 ou 14 poderão ser aplicados. Diante disso, o subtópico a seguir se destina a averiguar quais casos podem

¹⁵⁰ FALCÃO, Tatiana; MICHEL, Bob. Scope and interpretation of article 12A: assessing the impact of the new fees for technical services. *British Tax Review*, n. 3, 2018, p. 433.

¹⁵¹ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraphs 45 and 100.

ser qualificados como lucros de empresas.

2.1.3. Das particularidades que fogem ao escopo do artigo 12A, podendo ensejar a aplicação do artigo 7 – lucros de empresas

O artigo 7, regra de alocação de lucros de empresas, também pode cobrir serviços, sem qualquer diferenciação entre serviços especializados ou serviços de rotina. Entretanto, como é cediço, o artigo 7 consiste em uma regra geral, na medida em que o seu parágrafo 6 aduz que, na existência de outras regras distributivas que lidem com o item de renda em questão, deve-se remeter a elas. Nesse sentido, sendo o artigo 12A uma regra alocativa mais específica, irá se sobrepor à aplicação do artigo 7.

De outra senda, o artigo 12A(4), inseriu a regra do EP (*PE proviso*), estabelecendo a exceção de que, se o beneficiário efetivo do pagamento possui um local fixo ou um EP conectado aos serviços prestados, as disposições do artigo 7 ou 14 adquirem precedência ao 12A, o que significa que o Estado de fonte não mais estará limitado à alíquota definida no parágrafo 2. E, uma vez incidindo o artigo 7 (ou 14), a tributação passará a se dar sobre a renda líquida.

Destarte, considerando-se o fato de que, sobre a mesma renda, podem incidir duas regras alocativas distintas, uma com tributação da renda bruta e outra com tributação da renda líquida, caso o não residente exerça atividades no país de fonte com certa frequência, a depender da alíquota incidente sobre serviços técnicos, o prestador de serviços pode preferir se engajar em atividades no Estado de fonte de forma a constituir um EP. A diferença deve ser de tamanha relevância que se sobreponha à maior complexidade no EP, uma vez que envolve mais obrigações acessórias e potencial aumento de base, pois todo o lucro atribuível ao EP será contabilizado. Ademais, nem todas as despesas serão dedutíveis para fins de apuração da renda do EP, sendo esse outro ponto relevante a ser ponderado.

A possibilidade de se obter a tributação da renda líquida também é relevante ao país de residência, na medida em que a tributação do valor bruto do rendimento na fonte, sem levar em consideração o lucro efetivo, por vezes, pode engendrar uma tributação mais alta na fonte do que na residência, o que significa que o crédito a ser aproveitado na residência poderia acabar sendo maior que o tributo devido¹⁵². Nesse diapasão, segundo

¹⁵² SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Tributação Internacional e Recuperação Econômica: o Papel dos Países Emergentes. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.).

MAITO, malgrado seja uma solução pragmática, pois se contorna as discussões sobre a existência de um EP, a tributação na fonte pode acarretar distorções significativas, tanto por acabar tributando rendimento que não corresponde a propriamente um acréscimo patrimonial, como uma distribuição desequilibrada da renda tributável entre os países da fonte e da residência¹⁵³.

Outra questão que pode se revelar importante no tocante à escolha planejada entre o enquadramento do artigo 7 ou 12A refere-se ao fato de que o artigo 7(1)(c) da CM-ONU adota a regra da força de atração limitada, a qual, conforme definição dos Comentários do artigo 7 (parágrafo 6)¹⁵⁴, permite que o país no qual o EP está localizado tribute não apenas os lucros atribuíveis a esse EP, mas também outros lucros recebidos pela empresa naquele país, quando similares às atividades conduzidas pelo EP. Nessa perspectiva, observa-se que a escolha por criar um EP possui outros efeitos que devem ser, minuciosamente, ponderados.

Portanto, a regra de remissão do artigo 12A(4) (*throwback rule*) reverterá a alocação da renda de serviços técnicos efetivamente conectada com um EP no Estado de fonte, bem como as atividades que sejam incluídas na regra da força de atração do artigo 7(1)(c), ao artigo 7.

O próximo subtópico visa distinguir serviços técnicos e o conceito de estabelecimento permanente de serviços (EP de serviços) do artigo 5(3)(b).

2.1.4. Da distinção em relação ao conceito de estabelecimento permanente de serviços – artigo 5(3)(b)

O artigo 5(3)(b) da CM-ONU possui a regra de que o EP também compreende a prestação de serviços por uma empresa, inclusive de consultoria, no outro Estado Contratante, desde que essas atividades se deem por mais de 183 dias em um período de 12 meses. Ressalta-se que a versão da CM-ONU 2017 eliminou a expressão “pelo mesmo projeto ou outro projeto a ele relacionado”, embora essa redação ainda exista no ADT Brasil-China¹⁵⁵, por exemplo. Assim, buscou-se reduzir as dificuldades factuais e

Tributação Internacional e Recuperação Econômica: o Papel dos Países Emergentes. São Paulo: IBDT e DEF-USP, 2022, p. 77.

¹⁵³ Ibid., p. 77.

¹⁵⁴ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 7, paragraph 6.

¹⁵⁵ Decreto nº 762, de 19 de fevereiro de 1993. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e o seu Protocolo.

interpretativas de se atribuir uma renda a um ou outro projeto, quando, a presença por mais de 183 dias no ano já consiste em umnexo suficiente a permitir a tributação, ainda que os serviços sejam prestados para um ou múltiplos projetos¹⁵⁶.

A questão é que, se esses serviços forem de natureza técnica especializada, pode existir um conflito com o artigo 12A. Um ponto importante de diferenciação, antes mesmo de analisar o tempo de permanência, refere-se ao fato de que o enquadramento do EP de serviços pressupõe a constatação de que os serviços foram exercidos no Estado de fonte. De outro lado, esse requisito inexistente no escopo do artigo 12A, visto que se considera fonte o local de residência do pagador, independentemente do local de prestação dos serviços técnicos.

O artigo 12A(4)(a) expressamente afirma que se o beneficiário efetivo do pagamento mantém negócios no Estado de fonte por um EP, sobre o qual a renda dos serviços técnicos está efetivamente conectada, deve-se aplicar as disposições do artigo 7 ou 14, e não o artigo 12A. No mesmo sentido, o artigo 12A(6) atesta que os serviços técnicos não serão provenientes do Estado Contratante se o pagador mantém negócios no outro Estado por meio de um EP lá situado, o qual arcou com o pagamento pelos serviços técnicos.

Nesse contexto, o artigo 12A apenas se aplicará se os serviços técnicos forem prestados em um terceiro Estado ou, caso sejam prestados no Estado de fonte, que a presença não ultrapasse o período de 183 dias durante doze meses, de modo a não se configurar um EP de serviços. A dificuldade de enquadramento no artigo 5(3)(b) é que, não raro, existem casos em que um mesmo serviço pode perdurar por mais de seis meses se houver uma reduzida força de trabalho, ou pode ser realizado em um espaço de tempo muito menor na hipótese de se empregar um elevado número de trabalhadores. O valor econômico gerado seria o mesmo, mas apenas a empresa que despendeu mais funcionários para evitar presença por mais de 183 dias não será tributada.

MORENO aponta que esse artigo sempre foi muito criticado por países em desenvolvimento, pois a tributação na fonte apenas será permitida se ultrapassar o limite de 183 dias de prestação de serviços durante um ano, limiar esse considerado excessivo. Também se dificulta o controle e garantia de cumprimento por parte das administrações tributárias dos países, sendo um critério ainda mais rigoroso do que o artigo 14(1)(b),

¹⁵⁶ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2017, Commentaries on Article 5, paragraph 12.

que apenas analisa os dias de presença, e não de efetiva prestação dos serviços¹⁵⁷. Por outro lado, o artigo 12A não possui tal limitação, o que supera a problemática do EP de serviços, na qual a falta de um único dia de presença desempenhando os serviços impediria qualquer tributação que fosse.

É relativamente fácil evitar a tributação na fonte de renda proveniente da prestação de serviços técnicos por não residentes¹⁵⁸. Nesse caso, a situação pode ser ainda mais sensível se os prestadores de serviços realizarem arranjos artificiais abusivos com o intuito de elidir a responsabilidade tributária, como a divisão de um projeto entre prestadores associados ou proceder a uma subcontratação, de modo a não alcançar a quantidade de dias que configure um EP de serviços¹⁵⁹. Se o país não tiver leis eficientes para evitar esses abusos, a elisão fiscal pode ser muito prejudicial ao Estado de fonte.

Assim, o artigo 12A é uma solução parcial para esse tipo de acontecimento, quando a natureza do serviço for técnica, gerencial ou de consultoria, envolvendo conhecimento especializado, habilidade ou expertise. Além do mais, também busca oferecer uma solução no que tange à problemática da economia digital, visto que não exige a presença física – necessária para o enquadramento no artigo 5(3)(b) – para viabilizar a tributação desses serviços técnicos digitais.

Por outro lado, insta destacar que o EP de serviços pode ser mais vantajoso ao contribuinte do que o artigo 12A, na medida em que aquele permite a tributação em base líquida, enquanto neste a tributação se dá em base bruta. Ainda durante a elaboração do artigo, no rascunho de 2014, a definição de pagamentos por serviços técnicos excluía “os pagamentos por reembolso de despesas de fato incorridas pela pessoa prestando o serviço”, o que, conforme ressaltou MORENO, gerava um efeito parecido com a tributação líquida limitada, diante da dedução de despesas listadas¹⁶⁰. Essa exclusão, todavia, não se manteve na versão final do artigo, reforçando que a única forma de se qualificar para a tributação em base líquida é por meio da constituição de um EP.

Cumpra abordar, a seguir, as distinções entre o artigo 14 e o artigo 12A.

¹⁵⁷ MORENO, Andres Báez. The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Convention: A Rushed – Yet Appropriate – Proposal for (Developing) Countries? *World Tax Journal*, Amsterdam, v. 7, n. 3, 2015, p. 9.

¹⁵⁸ ARNOLD, Brian. Article 5: Permanent Establishment, *Global Tax Treaties Commentaries*, IBFD, 2018, p. 95, sec. 5.1.3.1.

¹⁵⁹ SIXDORF, Franziska; LEITSCH, Sebastian, Taxation of Technical Services under the New Article 12A of the UN Model – Improved Taxation or a Step in the Wrong Direction? *European Taxation*, IBFD, 2017, p. 236.

¹⁶⁰ MORENO, Andres Báez. The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Convention: A Rushed – Yet Appropriate – Proposal for (Developing) Countries? *World Tax Journal*, Amsterdam, v. 7, n. 3, 2015, p. 17.

2.1.5. Dos possíveis conflitos de qualificação em relação ao artigo 14 (serviços pessoais independentes)

O artigo 14 trata de serviços pessoais independentes. Embora tenha sido excluído da CM-OCDE (e seu escopo absorvido pelo artigo 7), o artigo 14 subsiste na CM-ONU, razão pela qual mantém sua relevância.

No parágrafo segundo do artigo, estatui-se que se configuram como serviços profissionais as atividades independentes científicas, literárias, artísticas, educacionais ou de ensino, além de atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores. Diante disso, infere-se que a definição de serviços técnicos pode abranger também certos serviços profissionais, dado que, via de regra, esses profissionais utilizam conhecimento especializado ou *expertise* em suas atividades.

De outra senda, apenas os serviços de natureza técnica, consoante a definição do artigo 12A, coincidirão com os serviços profissionais, surgindo o conflito de enquadramento. Mas, por exemplo, serviços educacionais são serviços profissionais, embora excluídos do artigo 12A, ocasião em que sequer haveria dúvida quanto ao seu enquadramento. Ao mesmo tempo, é possível que existam outros serviços profissionais não incluídos no escopo do artigo 14(2), os quais poderão ser qualificados como serviços técnicos, se abarcarem conhecimento especializado, habilidade ou *expertise*. Assim, é importante compreender em qual situação cada regra alocativa será aplicável.

A renda enquadrada no artigo 14 apenas estará sujeita a tributação pelo Estado de fonte se o prestador de serviços possuir uma base fixa regularmente disponível para desenvolver suas atividades e a renda for atribuível a essa base fixa ou, na ausência da base fixa, se o indivíduo estiver presente no país por, pelo menos, 183 dias durante um período de doze meses. Assim, a distinção quanto à aplicação do artigo 14 ou do artigo 12A consistirá, primariamente, na análise quanto à existência de uma base fixa sobre a qual a renda pelos serviços técnicos é atribuída, sendo essa a dicção do artigo 12A(4).

Existindo a base fixa, aplica-se o artigo 14, ocasião em que haverá a tributação, pelo Estado de fonte, da renda líquida, tal qual se tem no artigo 7. Por outro lado, se os serviços não forem prestados através dessa base fixa ou de uma presença mínima de 183 dias no período de doze meses, o Estado de fonte aplicará o artigo 12A e, portanto, tributará a renda bruta. Mais uma vez se sobreleva a relevância de se realizar uma análise ponderada quanto à qualificação da renda, visto que determinará se será tributada a renda

bruta ou líquida.

Também ressoa que o artigo 12A não está condicionado a um tempo mínimo de presença física para autorizar a tributação. Significa que o país de fonte poderá captar renda de alguns dos serviços independentes profissionais – os que sejam de natureza gerencial, técnica ou de consultoria – que antes escapavam à qualificação pelo artigo 14, por não ter sido cumprido o requisito de seis meses de permanência durante um ano.

Por último, há situações que podem ensejar a incidência do artigo 21.

2.1.6. Da aplicação do artigo 21 – outros rendimentos

O artigo 21 da CM-ONU é uma regra distributiva residual, cobrindo rendas que não se enquadram em nenhuma das demais regras alocativas, as quais possuem precedência, consoante prescrito neste artigo. O artigo 21(3) da CM-ONU prevê que o Estado de fonte poderá tributar a renda que surge em seu território, sem a existência de qualquer limite¹⁶¹. Importante apontar que, essa uma regra exclusiva da CM-ONU, não existindo alocação de renda ao Estado de fonte na CM-OCDE.

É possível que certas rendas geralmente cobertas em outras regras distributivas não se enquadrem nestas em razão de uma circunstância específica. Uma das razões comuns para isso ocorrer é o fato de muitas regras alocativas apenas serem aplicáveis se a fonte do rendimento estiver em um dos Estados Contratantes¹⁶². Dessa forma, frequentemente, a remuneração que surge em um terceiro Estado recai no escopo do artigo 21 por também não se tratar de um lucro empresarial.

No que atine aos serviços técnicos, o artigo 21 apenas será aplicado se os pagamentos advenham de um terceiro Estado ou do Estado do beneficiário/sacador (visto que fogem ao escopo do artigo 12A) e não se enquadrem como lucros de empresas¹⁶³. Nos demais casos, o artigo 12A, como regra mais específica, tem precedência e, na sua ausência, a renda ainda pode ser tributável pelo artigo 7. Apenas de forma residual, o artigo 21 pode ser aplicado.

Insta esclarecer que, em se tratando de pagamentos provenientes de um terceiro Estado, não haverá tributação pelo Estado de fonte, já que o artigo 21(3) da CM-ONU

¹⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Article 21 - Other Income. In Richard Vann et al (orgs.). Global Tax Treaty Commentaries. IBFD, 2016, section 1.3.

¹⁶² SCHOUERI, Luís Eduardo. Article 21 - Other Income. In Richard Vann et al (orgs.). Global Tax Treaty Commentaries. IBFD, 2016, section 5.1.1.2.

¹⁶³ REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, G Annex: Article 12A UN MC on Fees for Technical Services. 5. ed., Wolters Kluwer, 2022, section I, 245.

restringe a tributação apenas aos rendimentos que provenham deste. A seu turno, se a remuneração por serviços técnicos for proveniente de um EP ou base fixa em um terceiro Estado, apenas o Estado de residência terá o direito de tributar, consoante previsão do artigo 21(1), idêntico tanto na CM-ONU quanto na CM-OCDE.

2.2. Das diferenças entre o artigo 12A e o novo artigo 12B – serviços digitais automatizados

O artigo 12B foi incluído na versão da CM-ONU de 2021 e lida com pagamentos por serviços digitais automatizados (“*automated digital services*”), permitindo que os Estados de fonte (local onde o pagamento é feito, conforme define o parágrafo 9) tributem a renda, independentemente de presença física, similarmente ao artigo 12A. Consoante definição do parágrafo 5, o artigo 12B aplica-se a serviços de rotina, prestados na internet ou outra interface digital e sua característica central é a mínima intervenção humana para a prestação do serviço. Imediatamente já se imagina a dificuldade interpretativa que pode sobrevir para definir qual o limiar de envolvimento humano considerado mínimo, já que os Comentários se limitam a dispor que a mínima intervenção humana seria aquela em que a sua resposta limitada¹⁶⁴.

Além disso, o artigo 12B, tal qual o artigo 12A, permite a tributação da renda bruta, todavia, com o diferencial de que o artigo 12B(3) permite que a empresa efetue a opção pelo um regime de tributação de seus lucros líquidos do ano, exceto se houve um EP na jurisdição de fonte. Ademais, para evitar tributação excessiva, os Comentários sugerem que os Estados contratantes estabeleçam alíquota modesta entre 3 a 4%¹⁶⁵.

Considerando-se que o artigo 12A excluiu de seu escopo serviços de natureza rotineira e, conseqüentemente, muitos dos principais serviços digitais, como intermediação e propaganda, MORENO assevera que se tornou inevitável a inclusão do artigo 12B para cobrir esses serviços deixados de fora¹⁶⁶. O autor critica que o artigo 12A poderia, muito bem, se aplicar aos serviços digitais automatizados não fosse a interpretação restritiva dada àquele, no sentido de que os serviços devem ter natureza

¹⁶⁴UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12B, paragraph 53.

¹⁶⁵ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12B, paragraph 3.

¹⁶⁶ MORENO, Andrés Báez. Because not always B comes after A: Critical Reflections on the new Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services. SSRN, 2021. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3923508>. Acesso em: 10.06.23, pp. 2-3.

técnica, gerencial ou de consultoria apenas, rejeitando a possibilidade de utilizar leis domésticas que também incluíssem no conceito de serviço técnico aqueles de natureza rotineira¹⁶⁷.

Assim, ao se contrapor ambos os artigos 12A e 12B, conclui-se que, se a customização de um serviço técnico, aplicando conhecimento, habilidade ou expertise, apenas pode ser feita por um ser humano, significa que os artigos foram, de fato, delineados de modo a serem mutuamente excludentes. Nessa esteira, MORENO expõe que a introdução do artigo 12B tem a consequência de respingar na própria interpretação do artigo 12A, na medida em que, mesmo os Estados que decidam não adotar o artigo 12B, terão dificuldade de ampliar o escopo do artigo 12A, de modo a permitir a tributação dos serviços digitais de rotina¹⁶⁸. Os contribuintes estarão inclinados a argumentar que, se foi necessário incluir o artigo 12B, significa que não é possível definir tais serviços como serviços técnicos.

Outro ponto a se destacar é que, ao contrário do artigo 12A, o artigo 12B não se limita a relações B2B, abrangendo também B2C (“*business to consumers*”), isto é, entre empresas e o consumidor final, já que não há tal exclusão de seu escopo, e os Comentários esclarecem que somente uma minoria dos membros entendiam que tais pagamentos deveriam ser excluídos¹⁶⁹. Não há justificativa para o tratamento diferenciado, se ambas as regras distributivas voltam-se a combater o mesmo problema da erosão da base tributária. A mesma assimetria se repete quanto aos serviços educacionais, os quais são cobertos pelo artigo 12B(6)(i), na condição de serem prestados de forma online e padronizada (preenchendo o requisito de mínimo envolvimento humano).

Ademais, se o artigo 12B foi criado para complementar o que ficou de fora do artigo 12A, não se compreende porque outros serviços digitais continuam fora do escopo da CM-ONU. É o caso dos *Consumer Facing Businesses* (CFB) definidos no Amount A do Pillar 1 do Projeto BEPS da OCDE. Essa é uma das razões pelas quais CHAND e VILASECA entendem que o artigo 12B não serve aos melhores interesses dos países em

¹⁶⁷ Ibid., pp. 3-4.

¹⁶⁸ MORENO, Andrés Báez. Because not always B comes after A: Critical Reflections on the new Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services. SSRN, 2021. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3923508>. Acesso em: 10.06.23, p. 14.

¹⁶⁹ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12B, paragraph 65.

desenvolvimento¹⁷⁰. Portanto, é forçoso concordar com MORENO, no sentido de que faria mais sentido oferecer uma única solução aos desafios da economia digital por meio de um escopo ampliado do artigo 12A.

2.3. Das possíveis implicações da adoção do artigo 12A

Por fim, cumpre retomar que o artigo 12A foi criado com o objetivo de combater a evasão fiscal e erosão da base tributária do Estado de fonte, assegurando a tributação sobre serviços técnicos. Mas há que se considerar a possibilidade de que países desenvolvidos se revelem relutantes em incluir o artigo 12A nos tratados celebrados com países em desenvolvimento, tendo em vista o favorecimento da tributação na fonte, rompendo a tradicional exigência nos tratados de existência de um EP ou base fixa para a tributação de serviços pelo Estado de fonte¹⁷¹.

Sobre o tema, MALAN critica que serviços prestados no país de fonte de forma meramente trivial não devem ser considerados como presença tributável, porque isso se opõe à própria racionalidade do artigo 5 (seja do modelo da ONU ou OCDE), na qual a presença deve ser mais do que transitória para se atribuir uma presença tributável naquele Estado¹⁷². A autora elucida que apenas rendas passivas devem receber esse tratamento diferenciado, sem atribuição de um limiar (*threshold*) a partir do qual se permita a tributação do Estado de fonte; já em se tratando de rendas ativas, como serviços técnicos, deve existir um limite¹⁷³.

Esse limite também impede que os não residentes tenham que enfrentar exigências e obrigações tributárias até que sua participação econômica no país de fonte seja suficientemente relevante. Por essas razões, MALAN entende que “o artigo 12A foi

¹⁷⁰ CHAND, Vikram; VILASECA, Camille. The UN Proposal on Automated Digital Services: Is It in the Interest of Developing Countries? Kluwer International Tax Blog, March 5, 2021, Disponível em: <<https://kluwertaxblog.com/2021/03/05/the-un-proposal-on-automated-digital-services-is-it-in-the-interest-of-developing-countries/>>. Acesso em: 10.06.23.

¹⁷¹ UN. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Secretariat Note - The Taxation of Fees for Technical, Managerial and Consultancy Services in the Digital Economy with respect to Art. 12A of the 2017 UN Model - Fifteenth session, E/C.18/2017/CRP.23, p. 32.

¹⁷² MALAN, Monique T. New Article 12A of the UN Model Regarding Fees for Technical Services: Ahead of Its Time or a Step Too Far? Bulletin for International Taxation, v. 73, n. 2, 2019, p. 62; UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 5, paragraph 67; OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Paris, OECD Publishing, 2017, Commentaries on Article 5, paragraph 33.1.

¹⁷³ MALAN, Monique T. New Article 12A of the UN Model Regarding Fees for Technical Services: Ahead of Its Time or a Step Too Far? Bulletin for International Taxation, v. 73, n. 2, 2019, p. 62.

um passo longe demais”¹⁷⁴. Não obstante, ela admite que o limiar é alvo de abusos buscando contorná-lo, razão pela qual compreende que sua ausência reduz o uso de recursos administrativos na fiscalização de tais condutas abusivas e, igualmente, evita as dificuldades relacionadas com a atribuição de lucros a um EP ou base fixa e toda a fiscalização das atividades do prestador de serviço¹⁷⁵.

Tal retrato adquire maior relevância ao se pesar o fato de que o artigo 12A estabelece a tributação sobre a renda bruta oriunda da prestação dos serviços técnicos, o que pode ser prejudicial aos destinatários dos serviços se houver o chamado *gross-up*, isto é, embutir os tributos no valor final do serviço, elevando seu custo. Nesse cenário, é o consumidor que passa a suportar o fardo da carga tributária, em virtude do aumento do valor dos serviços estrangeiros, uma consequência mais acentuada nos países em desenvolvimento dependentes da importação de serviços. Isso também representa um desequilíbrio em relação à competitividade do mercado¹⁷⁶, na medida em que pode desincentivar prestadores não residentes a fornecer seus serviços nesses países de fonte, por não poderem competir com o preço praticado por prestadores locais, já que aqueles não poderão deduzir suas despesas.

MORENO aponta outros problemas que podem advir da tributação de renda bruta. Primeiramente, a questão da capacidade contributiva a nível da legislação doméstica constitucional, em relação aos países que baseiam seu sistema tributário nesse princípio, porquanto a tributação de renda bruta pode exceder a capacidade contributiva dos contribuintes¹⁷⁷. Isso também pode ser um problema a nível de direito internacional, pois o artigo 1 do Primeiro Protocolo da Corte Europeia de Direitos Humanos assegura o direito de usufruir da propriedade privada, demandando a consideração sobre a proporcionalidade da tributação, sob pena de efeito de confisco¹⁷⁸.

SIXDORF e LEITSCH também esclarecem a tributação de renda líquida é um dos princípios da CM-ONU, por ser um grande incentivo a investimentos no país de

¹⁷⁴ Ibid, p. 63.

¹⁷⁵ Ibid., p. 63.

¹⁷⁶ SIXDORF, Franziska; LEITSCH, Sebastian, Taxation of Technical Services under the New Article 12A of the UN Model – Improved Taxation or a Step in the Wrong Direction? European Taxation, IBFD, 2017, p. 240.

¹⁷⁷ MORENO, Andres Báez. The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Convention: A Rushed – Yet Appropriate – Proposal for (Developing) Countries? World Tax Journal, Amsterdam, v. 7, n. 3, 2015, p. 21.

¹⁷⁸ Ibid., p. 21.

fonte, mas que foi excepcionado pelo artigo 12A¹⁷⁹. É um alerta para que os países reflitam quanto às possíveis consequências econômicas advindas do tratamento das remunerações por serviços técnicos.

Em face disso, MORENO destaca que muitos críticos recomendam que a alíquota da tributação sobre serviços técnicos seja fixada em um patamar muito baixo ou que exista uma opção de se requerer a substituição por tributação líquida (retenção não-final)¹⁸⁰. Mas a primeira alternativa pode ser de difícil operacionalização, visto que não existe um parâmetro universal para se determinar se uma alíquota é elevada ou reduzida, além do fato de que os contribuintes podem se valer de contratos mistos, distribuindo seus componentes de forma artificial, de modo que a alíquota menor seja aplicada à maior parte do contrato.

Por outro lado, a opção por uma tributação líquida encontra dificuldades na praticabilidade e executoriedade de tal sistema em países em desenvolvimento, cujos recursos administrativos podem ser escassos. E, de fato, os Comentários ao artigo 12A esclarecem que a escolha pela tributação sobre a renda bruta, sem permitir a dedução de despesas, justifica-se pela consideração de que existe uma limitação dos recursos administrativos nos países em desenvolvimento e que, portanto, esse método seria mais simples e eficiente para garantir a executoriedade da cobrança do tributo¹⁸¹.

Por isso, embora a tributação em base líquida seja desejável, MORENO sugere duas possibilidades: (i) estabelecer uma porcentagem do valor bruto de um pagamento que seria tributado na fonte – “tributação presumida” –; ou (ii) limitação de dedução de certas despesas¹⁸².

Constata-se que os Estados contratantes têm uma difícil tarefa na determinação da alíquota do tributo de forma a, de um lado, combater a erosão da base tributária e, de outro lado, não desencorajar investimentos no país de fonte. Não por outra razão, como já mencionado, os Comentários ao Artigo 12A sugerem a adoção da mesma alíquota aos pagamentos sobre *royalties*, com o fito de evitar conflitos quanto à qualificação da renda

¹⁷⁹ SIXDORF, Franziska; LEITSCH, Sebastian, Taxation of Technical Services under the New Article 12A of the UN Model – Improved Taxation or a Step in the Wrong Direction? European Taxation, IBFD, 2017, p. 240.

¹⁸⁰ MORENO, Andres Báez. The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Convention: A Rushed – Yet Appropriate – Proposal for (Developing) Countries? World Tax Journal, Amsterdam, v. 7, n. 3, 2015, p. 22.

¹⁸¹ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 32.

¹⁸² MORENO, Andres Báez. The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Convention: A Rushed – Yet Appropriate – Proposal for (Developing) Countries? World Tax Journal, Amsterdam, v. 7, n. 3, 2015, p. 22.

se enquadrar no artigo 12 ou 12A, bem como precaver medidas abusivas de contratos artificialmente manipulados de modo a incidir a regra que preveja a menor alíquota¹⁸³.

MORENO antevê que, justamente por incidir sobre a renda bruta, é plausível que certas empresas prestadoras de tais serviços técnicos optem pela instalação de uma filial (EP) no país fonte, de modo que a tributação possa se dar em uma base líquida¹⁸⁴. Notavelmente, isso pode acabar se tornando uma forma indireta de prevenção da erosão da base tributária.

Um outro ponto a se ponderar é que a escolha por tributação na fonte de pagamento pode levar à múltipla tributação dos pagamentos de serviços, na medida em que os Estados onde os serviços são executados também podem tributar a renda, principalmente se não houver tratado vigente entre os demais Estados envolvidos. Nesse sentido, os Comentários ao artigo 12A sugerem que, caso ocorra conflito entre um residente de um país contratante que preste serviços pagos por um residente do outro país contratante, sendo o serviço consumido em um terceiro país que também tributa a renda, seja adotada uma regra adicional no tratado que entenda que, nesses casos, presuma-se que a remuneração se origina nesse terceiro Estado que tributa mediante uma regra de local de uso ou consumo¹⁸⁵.

SIXDORF e LEITSCH também trazem à tona um outro efeito que pode surgir na prestação de serviços por um não residente: se esse prestador estiver submetido a menor tributação em seu Estado de residência, ele terá maior vantagem competitiva em relação aos prestadores locais; assim, os prestadores não residentes poderão oferecer seus serviços a um preço menor que os prestadores residentes, prejudicando a concorrência no país de fonte¹⁸⁶. É por isso que os juristas apontam que, além da eliminação da erosão da base tributária decorrente dos pagamentos por serviços no Estado de fonte, o artigo 12A também tem como objetivos aumentar a competitividade dos negócios locais, reduzir as incertezas no tratamento das remunerações por serviços e alinhar a tributação de serviços

¹⁸³ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraphs 45 and 100.

¹⁸⁴ MORENO, Andres Báez. The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Convention: A Rushed – Yet Appropriate – Proposal for (Developing) Countries? *World Tax Journal*, Amsterdam, v. 7, n. 3, 2015, p. 19.

¹⁸⁵ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 123.

¹⁸⁶ SIXDORF, Franziska; LEITSCH, Sebastian, Taxation of Technical Services under the New Article 12A of the UN Model – Improved Taxation or a Step in the Wrong Direction? *European Taxation*, IBFD, 2017, p. 238.

com a tributação de comércio de produtos¹⁸⁷.

Uma outra questão a se considerar é que, como o artigo 12A é aplicável aos serviços providos em relações *business to business* (B2B) estando fora de seu escopo os serviços contratados por um particular, o artigo 12A é uma solução parcial à controvérsia em torno dos serviços digitais, dado que o artigo 12A apenas alcança transações digitais onde o pagador está localizado no Estado de fonte¹⁸⁸. Dessa forma, subsistiu, ainda, o anseio dos países de que seja criada uma regra de ligação que permita a tributação de empresas digitais baseada na significativa presença digital ou na localização do usuário¹⁸⁹.

Em razão disso, posteriormente, em abril de 2021, a ONU inseriu o novo artigo 12B, partindo da mesma racionalidade do artigo 12A, de modo a permitir a tributação da renda bruta de serviços digitais automatizados pelo Estado de fonte. Nesse sentido, quanto aos ADTs que adotarem o artigo 12B, sequer será necessário analisar se tais serviços automatizados possuem natureza técnica, pois o artigo 12B englobaria maior gama de serviços (todos os serviços prestados na internet ou outra rede eletrônica, conforme dicção do parágrafo 5 do artigo 12B).

Há que se repisar que os Estados têm a opção de ampliar o escopo de serviços técnicos do artigo 12A de modo a incluir expressamente os serviços digitais. É o que fizeram Brasil e Argentina no Protocolo de 21 de julho de 2017, o qual entrou em vigor em 29 de julho de 2017, dispondo que serviços técnicos também incluem a execução de serviços “resultante de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico”¹⁹⁰. Pode-se dizer que essa disposição é uma amálgama do artigo 12A e 12B em uma única regra alocativa.

Após análise minuciosa do artigo 12A, pode-se adentrar a comparação com outras regras alocativas da CM-ONU, no intuito de averiguar possíveis conflitos de qualificação e como diferenciar as diferentes rendas provindas de serviços, *a priori*, de natureza técnica, assunto esse essencial para a análise da questão central deste trabalho, quanto à aplicação do artigo 12A no contexto dos ADTs brasileiros.

¹⁸⁷ Ibid., p. 238.

¹⁸⁸ FALCÃO, Tatiana. The U.N. Model's New Fees for Technical Services Provision. *Tax Notes International*. Volume 91, n. 4, 2018, p. 371.

¹⁸⁹ Ibid., p. 371.

¹⁹⁰ Decreto nº 9.482, de 27 de agosto de 2018. Promulga o Protocolo de Emenda à Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e seu Protocolo.

CAPÍTULO 3

3. DO ARTIGO 12A NOS ADTS BRASILEIROS

Este capítulo visa responder à pergunta central desse trabalho sobre como se dará a interpretação e aplicação do artigo 12A da CM-ONU nos ADTs brasileiros que incluíram tal disposição. Para tanto, são tecidas breves considerações sobre a evolução da tributação de serviços técnicos pelas autoridades tributárias brasileiras (3.1), a fim de se permitir comparar com a nova realidade dos tratados que incluíram o artigo 12A (3.2). Por derradeiro, destina-se a averiguar as disposições dos protocolos de cada um desses ADTs que se referem aos respectivos artigos sobre *royalties* e serviços técnicos (3.3).

3.1. Da qualificação de serviços técnicos nos ADTs brasileiros: breves considerações sobre sua evolução

É cediço que os ADTs brasileiros, tradicionalmente, contêm uma disposição nos protocolos equiparando os pagamentos por prestação de serviços técnicos e assistência técnica a *royalties*. Inclusive, em documentos da OCDE, o Brasil se posiciona pelo direito de incluir pagamentos por assistência técnica e serviços técnicos no conceito de *royalties*¹⁹¹. De todos os ADTs celebrados pelo Brasil, apenas cinco não possuem essa equiparação: França¹⁹², Finlândia¹⁹³, Áustria¹⁹⁴, Japão¹⁹⁵ e Suécia¹⁹⁶.

Nesse sentido, é inegável que tal equiparação sempre constituiu o foco na

¹⁹¹ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Paris, OECD Publishing, 2017, Positions on Article 12, paragraph 7.

¹⁹² Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Francesa para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.

¹⁹³ Decreto nº 2.465, de 19 de janeiro de 1998. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.

¹⁹⁴ Decreto nº 78.107, 22 de julho de 1976. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República da Áustria para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital.

¹⁹⁵ Decreto nº 2.465, de 19 de janeiro de 1967. Promulga a Convenção entre o Governo dos Estados Unidos do Brasil e o Japão para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento; e Decreto nº 81.194, de 9 de janeiro de 1978. Promulga o Protocolo que Modifica e Complementa a Convenção entre os Estados Unidos do Brasil, atualmente República Federativa do Brasil, e o Japão, Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos.

¹⁹⁶ Decreto nº 77.053, de 19 de janeiro de 1976. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Suécia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.

negociação de ADTs com o Brasil¹⁹⁷. Como afirma SCHOUERI, a reiteração dessa prática caracteriza-se como um dos princípios formadores da política tributária brasileira¹⁹⁸.

Ocorre que a Receita Federal Brasileira (“RFB”), por anos, adotou entendimento inconsistente com essas disposições nos protocolos e, mesmo, em relação aos demais ADTs. Até 1999, a RFB entendia que serviços de natureza técnica que não envolvessem transferência de tecnologia estariam fora do escopo do artigo 12 e, portanto, não seriam tributados pelo Brasil, dada a aplicação do artigo 7¹⁹⁹. Entretanto, em 2000, foi editado o Ato Declaratório Normativo COSIT n. 01 (“ADC 01/2000”), que dispunha que todas as remessas ao exterior decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e serviço técnico sem transferência de tecnologia deviam se sujeitar ao Imposto de Renda Retido na Fonte, em virtude da aplicação do artigo 21 (outros rendimentos) dos ADTs.

Nesse cenário, apenas os serviços técnicos que envolvessem transferência de tecnologia, configurando-se como *know-how*, se qualificariam como *royalties*, ocasião em que se aplicaria o artigo 12; nos demais casos, incidiria o artigo 21. A questão é que o ADC 01/2000 se direciona, genericamente, a todos os ADTs, não obstante existam distinções entre eles. Rememore-se que nem todos protocolos equiparam esses serviços a *royalties*. E mais, o ADT com a França²⁰⁰ sequer possui o artigo 21. Além disso, parte da doutrina entende que os protocolos criam um conceito ampliado de *royalties*, inferindo-se que todos os serviços técnicos e assistência técnica recaem no escopo do artigo 12²⁰¹.

O correto enquadramento é relevante porque, em todos os ADTs celebrados pelo Brasil que possuem o artigo 21, a regra alocativa desvia da CM-OCDE, tendo-se reservado o direito de tributar na fonte²⁰². Nesse sentido, a aplicação do artigo 21 permitiria a tributação sem qualquer limite no Estado de fonte. Por outro lado, ainda que

¹⁹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. *Direito Tributário Atual*, v. 22, 2008, p. 275.

¹⁹⁸ *Ibid.*, p. 280.

¹⁹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Brazil: The Qualification of Income Derived from Technical Services. In: M. Lang, et al (Org.). *Tax Treaty Case Law around the Globe – 2011*. Viena: Linde Verlag Wien, 2011, v. 70, p. 150.

²⁰⁰ Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Francesa para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.

²⁰¹ Cf. LAVEZ, Raphael Assef. A retenção na fonte na importação de serviços técnicos: questões não resolvidas no Caso Copesul. *Revista Direito Tributário Atual* v. 28, pp. 295-315. São Paulo: IBDT/Dialética, 2012; DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. A Política Brasileira de Tributação de Serviços Técnicos. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* nº 05, pp. 44-66, 2019.

²⁰² OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Paris, OECD Publishing, 2017, Positions on Article 21, paragraph 1.

o artigo 12 nos ADTs brasileiros também não siga a CM-OCDE, aproximando-se da CM-ONU – dado que permite a tributação pelo Estado de fonte –, nesse caso, o tributo é limitado a uma alíquota definida no ADT.

Com efeito, a definição da regra distributiva influencia no poder de tributar do Estado da fonte, no caso o Brasil. Sem contar o próprio fato de que, naqueles ADTs que não possuem a equiparação desses serviços a *royalties*, a renda se enquadraria nos artigos 7 (lucro de empresa) ou 14 (serviços profissionais independentes), a depender de o serviço ter sido prestado por uma empresa ou por um profissional independente. Desse modo, o Brasil não poderia tributar o rendimento, a não ser que existente aqui um EP ou base fixa, respectivamente. Nesses casos, a insistência do Brasil em aplicar o artigo 21 poderia levar o Estado de residência a negar a concessão de crédito²⁰³. Essa foi a decisão de Portugal, por exemplo, em um caso em que se considerou que tributação na fonte não era devida²⁰⁴, ocasionando a dupla tributação que se buscou impedir com a celebração do ADT.

Denota-se que o Brasil, como um país eminentemente importador de serviços, buscou contornar a limitação da tributação de serviços aos casos em que há um EP ou base fixa, utilizando-se da aplicação irrefreada do artigo 21. Em verdade, conforme explicita MAN, historicamente, o Brasil não confere grande importância ao conceito de EP, sequer possui uma definição do termo em sua legislação doméstica²⁰⁵. Sua política tributária consiste na interpretação de seus ADTs de tal forma a permitir a tributação na fonte independentemente da existência de um EP ou base fixa²⁰⁶, prática essa disruptiva, ao negar a aplicação dos artigos 7 e 14.

Diante de todas essas questões, a controversa qualificação de serviços técnicos (e assistência técnica) no escopo do artigo 21 gerou grande descontentamento. A Espanha chegou a questionar o posicionamento das autoridades tributárias brasileiras²⁰⁷, o que levou a RFB a editar o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 4/2006, esclarecendo que, apenas quanto ao ADT Brasil-Espanha, todos os serviços técnicos estão abarcados no

²⁰³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Brazil: The Qualification of Income Derived from Technical Services. In: M. Lang, et al (Org.). Tax Treaty Case Law around the Globe – 2011. Viena: Linde Verlag Wien, 2011, v. 70, p. 153.

²⁰⁴ CAAD: Arbitragem Tributária. Processo n.º 232/2013-T. Data da decisão: 05.05.2014. Árbitros: Manuel Macaísta Malheiros, José Pedroso de Melo e João Santos Pinto. Disponível em: <<https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?listPage=36&id=324>>. Acesso em: 15.08.2023.

²⁰⁵ MAN, Fernando Souza de. Chapter 6: The Position of Developing Countries Regarding the OECD Model Convention. In: Taxation of Services in Treaties between Developed and Developing Countries – A Proposal for New Guidelines. Books IBFD, 2017, p. 2.

²⁰⁶ Ibid., p. 3.

²⁰⁷ Ibid., p. 7.

conceito de *royalty*, em consonância ao Protocolo, afastando-se a aplicação do artigo 21.

Houve ainda judicialização da controvérsia, cabendo ao Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp 1.161.467²⁰⁸, em 2012, decidir que a visão da RFB era equivocada, visto que: ou se aplicaria o artigo 12 do tratado, na hipótese de os serviços envolverem transferência de tecnologia, pois a transferência de tecnologia caracterizaria a renda como *royalties*; ou se aplicaria o artigo 7, já que tal renda se enquadraria como lucro de empresas.

Conquanto a decisão tenha pacificado a celeuma com relação à indevida aplicação do artigo 21, sobrepõe-se que o STJ deixou de apreciar a questão relativa aos ADTs que possuem equiparação de serviços técnicos a *royalties*. Por conseguinte, manteve-se a problemática distinção entre serviços técnicos com ou sem transferência de tecnologia.

À vista do mencionado precedente judicial, a RFB a modificou a sua tese, indo além do que a decisão do STJ dispôs, na medida em que passou a tomar em consideração a existência de protocolo. Nesse sentido, editou, em 2014, o Ato Declaratório Interpretativo nº 5/2014 (“ADI 5/14”), no qual foram aventadas três possibilidades distintas de se qualificar tais rendimentos: (i) se o protocolo de um ADT expressamente compreender serviços técnicos e assistência técnica no conceito de *royalties*, aplica-se a regra distributiva do artigo 12; (ii) se o artigo 12 não for aplicável e a prestação do serviço depender de qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas, ter-se-á caso de serviços independentes, entrando no escopo do artigo 14 do ADT; (iii) caso o artigo 14 também não seja aplicável, apenas então se avaliaria o preenchimento dos requisitos do artigo 7.

No entanto, com base no precedente do STJ, os contribuintes questionaram essa ADI 5/14, já que a qualificação de contratos sem transferência de tecnologia afastaria a tributação na fonte. Assim, em 2020, no julgamento do REsp 1.759.081/SP²⁰⁹, o STJ exarou novo entendimento, asseverando que, na existência de protocolo equiparando serviços técnicos a *royalties*, não se exigiria qualquer transferência de tecnologia. Mesmo assim, não foi proferida decisão de mérito, por haver matérias fáticas que não poderiam ser analisadas em recursos excepcionais à Corte Superior (natureza do contrato e possível existência de hibridismo, *hybrid mismatches*), tendo o processo retornado às

²⁰⁸ STJ, Recurso Especial nº 1.161.467 – RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, Data de Julgamento: 17/05/2012, Data de Publicação: 01/06/2012.

²⁰⁹ STJ - REsp: 1.759.081 SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, Data de Julgamento: 15/12/2020, Data de Publicação: 18/12/2020.

instâncias ordinárias.

Percebe-se, então, que o cerne da discussão nos tribunais se cinge em definir a relevância ou não do caráter de acessoriedade dos serviços técnicos em relação a um contrato de transferência de tecnologia para o conceito de *royalties*. Para XAVIER, no âmbito das Convenções Modelo, serviços técnicos são os meios pelos quais a tecnologia é transferida, incluídos no contrato de *know-how*²¹⁰. A CM-OCDE, tradicionalmente, distingue serviços com ou sem transferência de tecnologia, recaindo o primeiro no escopo do artigo 12, enquanto o segundo ensejaria a aplicação do artigo 7 (já que o artigo 14 foi suprimido da CM-OCDE desde 2000). Sob esse prisma, a inexistência de transferência de tecnologia seria excludente da definição de *royalties*.

De outra senda, para LAVEZ, os protocolos brasileiros criam, verdadeiramente, um novo conceito de *royalties*, “aplicável exclusivamente para os propósitos do respectivo tratado”, não devendo ser interpretado “com as amarras de um conceito de *royalties* predeterminado”²¹¹, visto ser fruto da vontade dos Estados Contratantes. Para DIAS JÚNIOR, o protocolo ampliativo “representa uma reivindicação legítima de países tradicionalmente importadores de capital”²¹², como é o caso do Brasil.

Em suma, pode-se concluir que grande parte dos conflitos em torno da tributação de serviços técnicos pelo Brasil, na posição de Estado de fonte, origina-se da divergência quanto à existência ou não de um critério de transferência de tecnologia dos serviços técnicos, bem como do seu caráter de acessoriedade em relação ao objeto principal (o contrato de *royalties*). Até que a questão seja uniformizada pelo STJ, os jurisdicionados continuarão sujeitos a decisões opostas e imprevisíveis, mantendo-se a insegurança jurídica.

Por outro lado, os novos ADTs celebrados pelo Brasil que adotaram o artigo 12A não deixam dúvidas quanto à possibilidade de tributação na fonte independentemente desses critérios, tendo em vista que a qualificação deixa de estar inserida no conceito de *royalties*, mas sim em uma regra distributiva autônoma. Nesse diapasão, o foco residirá na análise quanto ao preenchimento dos requisitos do conceito de serviços técnicos do artigo 12A(3).

²¹⁰ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 7ª ed. Rio de Janeiro, 2010, p. 627.

²¹¹ LAVEZ, Raphael Assef. A retenção na fonte na importação de serviços técnicos: questões não resolvidas no Caso Copesul. Revista Direito Tributário Atual v. 28. São Paulo: IBDT/Dialética, 2012, p. 310.

²¹² DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. A Política Brasileira de Tributação de Serviços Técnicos. Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 05, 2019, p. 53.

Tendo isso em mente, o próximo tópico examinará o teor do artigo 12A em cada um dos novos ADTs brasileiros, apurando eventuais desvios em relação à CM-ONU.

3.2. Da inclusão do artigo 12A nos ADTs brasileiros

Desde a introdução do artigo 12A na CM-ONU, o Brasil já assinou oito ADTs com os seguintes países: Suíça, Singapura, Emirados Árabes Unidos, Uruguai, Colômbia, Polônia, Noruega e Reino Unido. Apenas os três primeiros encontram-se em vigor. Todos esses ADTs adotaram o artigo 12A, sendo renumerados como artigo 13. Vale mencionar que o Protocolo do ADT com a Índia também foi alterado, de modo a incluir o artigo 12A. Ao que tudo indica, o Brasil está empenhado em ampliar sua rede de ADTs e assegurando a adoção do artigo 12A. Sem embargo, algumas disposições do artigo sofreram certas adaptações em cada ADT, fazendo-se necessária uma análise detida, a fim de se compreender o exato escopo de serviços técnicos de cada ADT.

Ressalvadas singelas diferenças decorrentes da tradução para o português em cada texto, incapazes de modificar seu conteúdo – essas variações não existem na versão em inglês de cada texto –, o artigo 13 dos ADTs brasileiros é similar ao artigo 12A da CM-ONU, com poucas exceções:

- a) a primeira exceção, que se aplica a todos os ADTs brasileiros, consiste na disposição do parágrafo 4(b) do artigo 12A da CM-ONU, sobre a regra da força de atração limitada do EP, que não está presente nos ADTs brasileiros;
- b) a segunda exceção, existente nos ADTs com a Suíça, Singapura, Emirados Árabes Unidos, Uruguai e Noruega, corresponde ao parágrafo 6 do artigo 13, prevendo que o EP pode estar em um terceiro Estado, enquanto o artigo 12A(6) da CM-ONU restringe a localização do EP ao outro Estado Contratante;
- c) a terceira exceção consiste na alíquota aplicável na retenção do tributo na fonte:
 - (i) no ADT com os Emirados Árabes Unidos, a alíquota máxima é de 15%;
 - (ii) no ADT com o Reino Unido, o parágrafo 2 do artigo 13 prevê alíquotas regressivas no tempo, iniciando em 8%, até serem zeradas, depois de quatro anos após a entrada em vigor;
 - (iii) todos os demais ADTs preveem uma alíquota máxima de 10%.

Este tópico se dividirá em três partes, a fim de analisar cada uma das mencionadas exceções ao texto do artigo 12A da CM-ONU nos ADTs brasileiros.

3.2.1. Da inexistência do parágrafo 4(b) do artigo 12A da CM-ONU nos ADTs brasileiros

Ao dispor que os parágrafos 1 e 2 não se aplicarão se o beneficiário efetivo das remunerações por serviços técnicos tiver um EP ou instalação fixa conectados com o rendimento, o artigo 12A(4)(b) da CM-ONU determina ser aplicável o artigo 7(1)(c), o qual inclui como tributáveis outras atividades idênticas ou similares às praticadas pelo EP. Nenhum dos ADTs brasileiros incluiu um dispositivo correspondente ao artigo 12A(4)(b) da CM-ONU.

Como mencionado no tópico 2.1.3, *supra*, o artigo 7(1) da CM-ONU adota a regra da força de atração limitada²¹³, permitindo que o Estado de fonte tribute não só os lucros atribuíveis ao EP, como também os lucros que, malgrado não atribuíveis a este, advenham de venda de mercadorias similares às vendidas pelo EP (alínea ‘b’) ou outras atividades conduzidas naquele país, desde que similares às realizadas por meio do EP (alínea ‘c’).

Diferentemente, o artigo 7(1) da CM-OCDE preconiza que apenas os lucros *atribuíveis* ao EP podem ser tributados pelo Estado de fonte, o que leva à necessidade de as autoridades administrativas analisarem individualmente cada atividade realizada e o respectivo lucro. No entanto, a avaliação de quais transações de natureza similar estão efetivamente conectadas ao EP pode ser uma tarefa difícil, mormente pela falta de informações por parte do Estado de fonte²¹⁴. Nesse desiderato, a regra da força de atração limitada foi criada sob a justificativa de simplificar a fiscalização tributária e, com isso, reduzir os riscos de evasão fiscal²¹⁵.

A força de atração limitada se aplica a serviços de todos os tipos, caso se qualifiquem como lucros de empresas, de modo a recair no escopo do artigo 7²¹⁶. E, já

²¹³ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 7, paragraph 6.

²¹⁴ UN. United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. Edited by: TREPELKOVA, Alexander, et al. New York, 2013, p. 214-215.

²¹⁵ SASSEVILLE, Jacques. VANN, Richard. Article 7: Business Profits. Global Tax Treaties Commentaries, IBFD, 2019, p. 28, section 1.2.4.2.

²¹⁶ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 7, paragraph 6.

que diversos artigos da CM-ONU possuem uma regra de remissão (*throwback rule*) ao artigo 7 na existência de um EP, como é o caso do artigo 12A(4), outros rendimentos similares também se tornariam tributáveis, ainda que não atribuíveis ao EP.

A regra é controversa entre alguns membros da ONU que entendem que a tributação de atividades não relacionadas ao EP traz resultados negativos indesejados²¹⁷, visto que gera incerteza para os contribuintes sobre quais atividades serão atraídas para o EP, desincentivando investimentos²¹⁸. Além disso, a interpretação literal da disposição permite concluir que os serviços similares, mas não atribuíveis ao EP, não necessariamente estariam sendo *prestados* no Estado de fonte, mas tão somente as atividades deveriam ser *conduzidas* no país (“*carried on in that State*”).

A diferença fica clara no exemplo de serviços de engenharia ou arquitetura, cujos projetos são, frequentemente, elaborados em um escritório no Estado de residência do prestador. Apesar de o projeto pronto ser, em seguida, utilizado na construção, o que é conduzida no Estado de fonte, o serviço de engenharia ou arquitetura, em si, foi prestado anteriormente e fora deste²¹⁹. Assim, há discussões sobre *se* e *quanto* dos lucros poderiam ser tributados na fonte²²⁰.

De outro lado, o artigo 7 dos ADTs brasileiros não adota a regra da força de atração limitada, aproximando-se da versão da CM-OCDE²²¹. É por essa razão que o artigo 13 desses ADTs brasileiros não possui a alínea ‘b’ do artigo 12A(4) da CM-ONU, estando claro que a regra do EP do parágrafo 4 não se estenderá a outros serviços técnicos não conectados efetivamente ao EP. Logo, tais serviços estarão sujeitos à tributação em base bruta pelo artigo 12A.

Há que se concordar que é coerente a opção por não incluir a alínea ‘b’ do parágrafo 4 do artigo 12A da CM-ONU nos ADTs brasileiros. Basta refletir que a política tributária brasileira, tradicionalmente, não confere importância ao EP. Pelo contrário, as negociações de ADTs, salvo poucas exceções, solidamente efetivaram a

²¹⁷ Ibid., paragraph 6.

²¹⁸ LENNARD, Michael. The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention – Current Points of Difference and Recent Developments, Asia-Pacific Tax Bulletin, 2009, p. 7.

²¹⁹ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 7, paragraph 9-10.

²²⁰ ORZECOWSKI, David. The taxation of fees for technical services on the basis of Article 12A UN Model Convention. Doctoral thesis, Wirtschaftsuniversität Wien, 2023, p. 163.

²²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. The relevance of the OECD and the UN Model Conventions and their Commentaries on the interpretation of Brazilian tax treaties. In: Michael Lang, et al (Org.). The impact of the OECD and the UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties. 1 ed. Cambridge University Press, 2012, p. 177.

inclusão da renda de serviços técnicos no escopo do artigo 12, por meio da inserção do conceito ampliado de royalties, a fim de abarcar serviços técnicos. Sem contar que a RFB, por anos, sustentou o entendimento de aplicabilidade do artigo 21 aos serviços técnicos sem transferência de tecnologia, no âmago de contornar a qualificação de tais remunerações como lucros de empresas, sujeitas ao artigo 7.

Destarte, diversamente de outros países em desenvolvimento, que tencionam ampliar a caracterização do EP, no intuito de aumentar a tributação na fonte, no caso brasileiro, busca-se alcançar esse objetivo por meio de outras regras alocativas. Sob esse ângulo, a adoção do artigo 12A, sem ampliar o EP, é estratégica para a política brasileira.

Ademais, em vista das dificuldades em se delimitar o escopo da regra da força de atração limitada em certos casos, como o mencionado exemplo dos serviços de engenharia ou arquitetura, deduz-se que há vantagens administrativas na concepção de que os serviços técnicos recaem no regime de tributação na fonte do artigo 12A, na medida em que se evita a discussão quanto ao local em que a atividade foi desenvolvida. Isso é relevante para o Brasil, que ainda se defronta com a deficiência de recursos administrativos.

No tópico seguinte, será abordada a segunda exceção do artigo de serviços técnicos nos ADTs brasileiros em relação à CM-ONU.

3.2.2. Da extensão do parágrafo 6 do artigo 13 dos ADTs brasileiros

O parágrafo 6 do artigo 12A da CM-ONU estabelece que, se o pagador é residente de um Estado, mas possui um EP ou base fixa no outro Estado, o qual arca com as remunerações por serviços técnicos, tal pagamento estará fora do escopo do artigo. Os ADTs brasileiros com a Suíça, Singapura, Emirados Árabes Unidos, Uruguai e Noruega modificaram a redação do parágrafo 6 do artigo 13 (correspondente ao artigo 12A da CM-ONU), de modo a prever que o EP pode estar situado em um terceiro Estado.

Compare-se, abaixo, a redação do artigo 12A(6) da CM-ONU de 2021 e do correspondente artigo 13(6), idêntico em todos os referidos ADTs:

Artigo 12A da CM-ONU	Artigo 13 dos ADTs Brasil-Suíça, Brasil-Singapura, Brasil-Emirados Árabes Unidos, Brasil-Uruguai e Brasil-Noruega
“6. For the purposes of this Article, fees for technical services shall be deemed not to arise in a Contracting State if the	“6. Para efeitos deste Artigo, as remunerações por serviços técnicos não serão consideradas provenientes de um Estado Contratante se o devedor

payer is a resident of that State and carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated in that other State or performs independent personal services through a fixed base situated in that other State and such fees are borne by that permanent establishment or fixed base.”. (Grifou-se)	for residente desse Estado e exercer atividade empresarial no outro Estado Contratante <u>ou num terceiro Estado</u> através de um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado <u>ou no terceiro Estado</u> , ou prestar serviços pessoais de caráter independente por intermédio de uma instalação fixa situada nesse outro Estado <u>ou no terceiro Estado</u> , e o pagamento dessas remunerações por serviços técnicos couberem a esse estabelecimento permanente ou instalação fixa.” (Grifou-se)
---	---

Como se pode visualizar, os ADTs brasileiros adotaram uma versão estendida do parágrafo 6 do artigo 12A da CM-ONU, fazendo referência a um “terceiro Estado”. Assim, se o devedor exercer atividades no outro Estado ou em um terceiro Estado por meio de um EP ou base fixa, situados nesse outro Estado ou no terceiro Estado, e o pagamento advier desse EP ou base fixa, os parágrafos 1 e 2 do artigo 13 não serão aplicáveis. Em outras palavras, as remunerações por serviços técnicos não serão consideradas provenientes do Estado de residência do pagador, não levando à tributação pelo artigo 13 dos referidos ADTs brasileiros.

A extensão do escopo do artigo 12A da CM-ONU a remunerações provenientes de um terceiro Estado consiste em uma opção sugerida nos Comentários²²². A esse respeito, desde a décima sessão do Comitê de Especialistas, quando foi apresentado o primeiro rascunho do artigo 12A, o parágrafo 6 já continha uma disposição parecida, fazendo referência a um terceiro Estado²²³. Mas foi na sessão seguinte que o parágrafo foi aperfeiçoado, de modo a chegar nessa redação análoga à dos ADTs brasileiros²²⁴, a qual permaneceu inalterada no rascunho apresentado na décima segunda sessão²²⁵.

Contudo, foi após a décima terceira sessão que a revisão do rascunho resultou em uma nova versão do artigo em que, *inter alia*, excluiu-se a referência ao terceiro Estado no parágrafo 6, juntamente com a inclusão dos parágrafos 125 a 127 dos Comentários para fundamentar essa remoção do artigo, deixando como alternativa aos países que

²²² UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 127.

²²³ UN. Note from the Coordinator of the Subcommittee on Tax Treatment of Services: Draft Article and Commentary on Technical Services. Tenth Session of the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/C.18/2014/CRP.8, 2014, p. 2.

²²⁴ UN. Revised Draft Article XX and Commentary: Article XX – Fees for Technical and Other Services. Eleventh Session of the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/C.18/2015/CRP.5, 2015, p. 2.

²²⁵ UN. Taxation of Services: Report of the Coordinator (Ms. Liselott Kana). Twelfth Session of the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/C.18/2016/CRP.1, 2016, Annex 1, p. 2.

ainda desejassem adotar essa previsão²²⁶. É essa a versão atual do artigo 12A(6) da CM-ONU, tal como exposta no quadro acima.

A eliminação da referência ao terceiro Estado justificou-se pelo fato de que, se o terceiro Estado não tributar as remunerações por serviços técnicos, surge a possibilidade de que os contribuintes intentem evitar a tributação no Estado de residência do pagador por meio da estruturação artificial de um EP ou base fixa nesse terceiro Estado²²⁷. Sob outro ângulo, a ausência de previsão dessa relação triangular pode levar à dupla tributação caso o terceiro Estado também tribute essas remunerações, já que o artigo 12A(6) apenas lidará com o Estado de fonte e o Estado de residência. Nesse caso, havendo um EP ou base fixa localizado em um terceiro Estado, as remunerações serão consideradas provenientes deste país, ocasião em que serão aplicados os artigos 7, 14 ou 21, a depender das circunstâncias específicas de cada caso²²⁸.

Há que se apontar, ainda, a possibilidade de que exista um ADT entre o terceiro Estado e o Estado de residência do prestador de serviços (beneficiário efetivo), que também contenha o artigo 12A. À guisa disso, o terceiro Estado terá direito de tributar na fonte nos termos desse ADT. Essa hipótese consiste em uma circunstância de cumulação entre dois Estados de fonte em dois ADTs: o ADT entre o Estado do devedor e do beneficiário *versus* o ADT entre o terceiro Estado e o Estado do beneficiário. Nesse cenário, a versão estendida do parágrafo 6 do artigo 12A, que faz referência ao terceiro Estado, permitirá combater a dupla tributação que surgiria em sua ausência, já que considera

Pode-se afirmar que a escolha de incluir a referência ao terceiro Estado no artigo 13(6) dos mencionados ADTs brasileiros revela a preocupação de se impedir a dupla tributação que surgiria pela cumulação de fontes. Por outro lado, nessa situação, se o Brasil estiver na posição de Estado de fonte, não poderá tributar o rendimento, porque apenas o Estado de residência terá o poder de tributar, mediante a aplicação do artigo 7, 14 ou, eventualmente, 21.

O próximo tópico analisará a alíquota aplicável em cada ADT brasileiro quanto à retenção na fonte do tributo incidente sobre as remunerações por serviços técnicos.

²²⁶ UN. Revised Commentary on Article 12A – Fees for Technical Services. Fourteenth Session of the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/C.18/2017/CRP.1, 2017, p. 1.

²²⁷ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 126.

²²⁸ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraph 127.

3.2.3. Da alíquota máxima aplicável em cada ADT brasileiro

O parágrafo 2 do artigo 12A da CM-ONU deixa a encargo dos Estados Contratantes delimitar a alíquota máxima de retenção na fonte do valor bruto do tributo incidente sobre as remunerações por serviços técnicos. Como já mencionado, os Comentários sugerem a adoção da mesma alíquota para serviços técnicos e *royalties*, no intuito de evitar litígios quanto à qualificação da renda²²⁹.

Nos ADTs mais antigos, o Brasil, geralmente, vinha adotando uma alíquota máxima de *royalties* de 15%²³⁰, mais benéfica do que a alíquota vigente à época, que era de 25%²³¹. As únicas exceções foram o ADT com o Japão, cuja alíquota é de 12,5%²³² e o ADT com a Argentina, que não possui limitação para a tributação na fonte²³³. Posteriormente, o Brasil passou a concordar com uma alíquota máxima entre 10% a 15%, a depender do tipo de *royalties*²³⁴, o que levou outros ADTs já existentes, que possuísem a cláusula de nação mais favorecida, como o ADT Brasil-México²³⁵, a serem beneficiados com a mesma alíquota reduzida sobre *royalties*²³⁶.

Quanto aos novos ADTs brasileiros, que adotaram o artigo 12A, geralmente posicionado como artigo 13 (com exceção do ADT da Índia, posicionado como artigo

²²⁹ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraphs 45 and 100.

²³⁰

²³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. The relevance of the OECD and the UN Model Conventions and their Commentaries on the interpretation of Brazilian tax treaties. In: Michael Lang, et al (Org.). The impact of the OECD and the UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties. 1 ed. Cambridge University Press, 2012, p. 187.

²³² Decreto nº 61.899, de 14 de dezembro de 1967. Promulga a Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, entre o Governo dos Estados Unidos do Brasil e o Governo do Japão.

²³³ Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.

²³⁴ Decreto nº 5.922, de 3 de outubro de 2006. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda; Decreto nº 5.576, de 8 de novembro de 2005. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Estado de Israel Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda.

²³⁵ Decreto nº 6.000, de 26 de dezembro de 2006. Promulga a Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e dos Estados Unidos Mexicanos Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda.

²³⁶ Sobre a política brasileira, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. Direito Tributário Atual, v. 22, pp. 267-287, 2008; SCHOUERI, Luís Eduardo. The relevance of the OECD and the UN Model Conventions and their Commentaries on the interpretation of Brazilian tax treaties. In: Michael Lang, et al (Org.). The impact of the OECD and the UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties. 1 ed. Cambridge University Press, 2012.

12A), na maioria dos casos, a alíquota máxima de retenção na fonte do tributo incidente foi fixada em 10%. Esse percentual é vantajoso vis-à-vis a legislação doméstica brasileira, que aplica a alíquota de 15% de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre o pagamento bruto das remunerações por serviços técnicos remetido ao exterior²³⁷, podendo chegar a 25% caso se trate de alguma jurisdição com tributação favorecida²³⁸.

Contudo, o ADT Brasil-Emirados Árabes Unidos e o ADT Brasil-Reino Unido destoam dessa alíquota máxima. No primeiro, a alíquota foi fixada em 15%, o que ainda se considera vantajoso, tendo em vista se tratar de um país na lista de jurisdições com tributação favorecida²³⁹, ocasião em que se aplicaria a alíquota de 25% caso não houvesse um ADT. Em verdade, a assinatura desse ADT causou surpresa, porquanto é o primeiro ADT celebrado pelo Brasil com um país de tributação favorecida²⁴⁰.

Certo é que isso pode despertar o interesse de empresas em se utilizar de expedientes como o *treaty shopping*²⁴¹, que consiste em uma escolha dirigida de um ADT, a fim de se beneficiar do regime de tributação favorecida nos Emirados Árabes Unidos. Mas o ADT foi estruturado com regras específicas e critérios rígidos, especialmente no tocante ao escopo pessoal, para coibir a utilização indevida do ADT²⁴².

Já no ADT Brasil-Reino Unido, o artigo 13 possui uma peculiaridade não presente nos demais ADTs brasileiros no que se refere à alíquota máxima aplicável do tributo incidente sobre as remunerações por serviços técnicos. O parágrafo 2 do artigo 13 do referido ADT prevê que, nos dois primeiros anos após a entrada em vigor do ADT, a alíquota do tributo sobre as remunerações por serviços técnicos será de 8%; no terceiro e no quarto ano, a alíquota é reduzida pela metade, passando a 4%; após o quarto ano, a alíquota é zerada (0%). Logo, a partir do quinto ano, tem-se a impossibilidade de cobrança do tributo por todos os anos seguintes, indefinidamente, enquanto o ADT permanecer em vigor.

O efeito prático dessa cláusula é a limitação do poder de tributar as remunerações por serviços técnicos, representando uma significativa renúncia a essas receitas. Sem

²³⁷ Art. 765 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza).

²³⁸ Art. 8º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

²³⁹ Art. 1º, inciso XXII, da Instrução Normativa RFB nº 1037, de 04 de junho de 2010.

²⁴⁰ POLIZELLI, Victor Borges. Notas sobre a aplicação do tratado de dupla tributação Brasil-Emirados (Parte 1). Consultor Jurídico, 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-jul-04/polizelli-tratado-dupla-tributacao-brasil-emirados-parte>>. Acessado em: 01.09.2023.

²⁴¹ Sobre *treaty shopping*, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: *treaty shopping*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

²⁴² Ibidem.

dúvidas, essa disposição é excepcional, considerando-se a forte política brasileira de tributar remessas de remunerações por serviços técnicos ao exterior, mesmo antes da existência do artigo 12A da CM-ONU, e o ulterior interesse em adotar essa regra alocativa em todos os ADTs recentemente assinados. O breve período de quatro anos em que o Brasil continuará tributando esses rendimentos pagos a um residente do Reino Unido parece ser o tempo necessário para adaptação quanto à receita que o país deixará de auferir. Antecipe-se que essa disposição também repercutirá em outros ADTs que contenham a cláusula de nação mais favorecida, levando à aplicação das mesmas alíquotas regressivas. Esse ponto será melhor abordado no subtópico 3.3.3.

No tópico seguinte, serão discutidas todas as disposições relevantes do protocolo de cada ADT, quais sejam: (i) o enquadramento da remuneração pela prestação de assistência técnica; (ii) a previsão de que o *know-how* não se restringe a experiências anteriores no ADT Brasil-Reino Unido; (iii) a cláusula de nação mais favorecida em alguns ADTs; (iv) e a vedação de aplicar o artigo 13 aos casos de empresas associadas no ADT Brasil-Colômbia.

3.3. Dos Protocolos dos ADTs brasileiros que adotaram o artigo 12A

A maioria dos ADTs brasileiros que adotaram o artigo 12A contém disposições nos Protocolos que regulam o artigo 13. Acrescente-se que, por vezes, o Protocolo do artigo 12 também é relevante, nas ocasiões em que há equiparação de assistência técnica a *royalties*. Dessa forma, este tópico se dividirá em quatro partes, de modo a analisar: (3.3.1) o enquadramento da assistência técnica em cada ADT; (3.3.2) a previsão de que o *know-how* não se limita a experiências anteriores no ADT Brasil-Reino Unido; (3.3.3) ocasiões em que a cláusula de nação mais favorecida presente em algum ADT pode ser ativada; e (3.3.4) a aplicabilidade do artigo 13 no caso de empresas associadas no ADT Brasil-Colômbia.

3.3.1. *Do enquadramento da renda provinda de serviços de assistência técnica em cada ADT brasileiro*

Pela legislação brasileira, serviços técnicos e assistência técnica, tradicionalmente, receberam o mesmo tratamento tributário. Entretanto, com a inclusão da regra alocativa sobre serviços técnicos, faz-se necessário distinguir ambos os

conceitos, a fim de se melhor compreender o enquadramento da renda proveniente de serviços de assistência técnica.

VOGEL aponta que o termo “assistência técnica” não foi definido nas Convenções Modelo, mas é entendido como serviços em que, além de conceder o direito de uso e fornecer conhecimento obtido de experiências anteriores, o cedente atua no interesse do recipiente, fornecendo soluções especialmente elaboradas para este, inclusive treinamentos ao pessoal deste²⁴³. É dizer, a assistência técnica corresponderia a um contrato complementar vinculado a um principal cujo objeto é a transmissão da tecnologia (*know-how*)²⁴⁴.

Justamente em razão desse caráter de complementariedade, muitos países esposaram entendimento no sentido de que assistência técnica também é considerada *royalties*²⁴⁵. Sobre o tema, TORRES esclarece que a assistência técnica, em si, não transfere tecnologia, mas, por ser a própria aplicação do *know-how*, justifica-se a sua subsunção ao artigo 12²⁴⁶. Assim, segundo XAVIER, os protocolos brasileiros equiparam os serviços acessórios (serviços técnicos e assistência técnica) ao contrato principal de *know-how*²⁴⁷.

É esse o caminho da Instrução Normativa RFB n. 1455 de 6 de março de 2014 (IN 1455/2014), que define, em seu art. 17, inciso II, alínea ‘b’, assistência técnica como a “assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido”.

A questão é que pode existir a situação em que a assistência técnica é a prestação principal. Nesses casos, os Comentários ao artigo 12 da CM-ONU advertem que a pura assistência técnica não deve ser considerada como *know-how*, mas sim prestação de

²⁴³ VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on Double Taxation 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 Treaty Practice. 3. ed. Kluwer Law International, 1997, p. 801.

²⁴⁴ FONSECA, Andreza Ribeiro. A Qualificação dos Rendimentos de Assistência Técnica e Serviços Técnicos no Âmbito dos Acordos contra a Dupla Tributação Assinados pelo Brasil. Revista Direito Tributário Atual nº 32. São Paulo: Dialética, 2014, p. 58.

²⁴⁵ FALCÃO, Tatiana; MICHEL, Bob. Scope and interpretation of article 12A: assessing the impact of the new fees for technical services. British Tax Review, n. 3, 2018, p. 430.

²⁴⁶ TORRES, Heleno Taveira. A Qualificação dos Serviços não Técnicos como Lucro de Empresas nas Convenções para Evitar a Dupla Tributação. In: Sergio A. Rocha e Heleno Torres (Coord.). Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Prof. Alberto Xavier. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 255.

²⁴⁷ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 7ª ed. Rio de Janeiro, 2010, p. 627.

serviços²⁴⁸. Sob esse ângulo, com a inclusão do artigo 12A da CM-ONU, a pura assistência técnica classifica-se como serviço técnico. Mais especificamente, como apontam FALCÃO e MICHEL, a assistência técnica é uma modalidade de serviço técnico que está conectado ao uso de informação²⁴⁹, isto é, aplicando-se conhecimento especializado em relação a experiências industriais, comerciais ou gerenciais.

Atento a isso, pode-se estabelecer duas possibilidades de enquadramento da assistência técnica: como serviço técnico ou como *know-how*. No primeiro caso, a prestação de serviços é o contrato principal e não se transmite a experiência industrial, comercial ou científica: o prestador apenas a utiliza quando aconselhando ou instruindo seu cliente sobre questões técnicas. E, se o ADT possuir a regra distributiva do artigo 12A da CM-ONU, o país de fonte poderá, *a priori*, tributar essa remuneração por assistência técnica²⁵⁰; caso contrário, incidirá o artigo 7 ou 14. Já no segundo caso, a assistência técnica está imbricada na transferência da informação, que poderá ser, então, utilizada pelo adquirente do *know-how*. Nesse cenário, aplica-se o artigo 12, conforme apontam os Comentários ao artigo 12A²⁵¹.

Analisando-se, especificamente, o caso brasileiro, os ADTs com a Suíça, a Singapura, os Emirados Árabes Unidos, e a Noruega seguiram a posição consolidada do Brasil de equiparar assistência técnica a *royalties*. Mesmo assim, remanesce a necessidade de examinar a existência de transferência de tecnologia, visto que a pura assistência técnica deverá recair no escopo do artigo 13 (serviços técnicos).

Por outro lado, tem-se uma política distinta nos Protocolos dos ADTs brasileiros com o Uruguai, a Colômbia, a Polônia e a Índia, uma vez que passam a prever que assistência técnica se equipara a serviços técnicos, aplicando-se o artigo 13 (ou 12A no ADT Brasil-Índia). Nesse caso, considerando-se que a assistência técnica, em si, não transfere tecnologia, tão somente a aplica, não sendo, ela mesma, *royalty*, mas um serviço, deverá ser tributada como serviço técnico, por força da disposição do Protocolo.

Sendo assim, mesmo na hipótese em que a assistência técnica consista em um contrato acessório ao contrato de *royalties*, sua tributação se dará separadamente, no

²⁴⁸ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12, paragraph 11.4.

²⁴⁹ FALCÃO, Tatiana; MICHEL, Bob. Scope and interpretation of article 12A: assessing the impact of the new fees for technical services. *British Tax Review*, n. 3, 2018, p. 430.

²⁵⁰ ORZECZOWSKI, David. The taxation of fees for technical services on the basis of Article 12A UN Model Convention. Doctoral thesis, Wirtschaftsuniversität Wien, 2023, p. 132.

²⁵¹ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12, paragraph 103.

âmbito do artigo 13. Conquanto possa ser difícil realizar tal repartição em um contrato misto, como nesses ADTs a alíquota máxima sobre a remuneração por serviços técnicos é de 10%, a mesma alíquota aplicável ao *know-how* no artigo 12, na prática, não haverá disputas quanto ao enquadramento da renda em uma regra ou outra, já que o tratamento tributário será o mesmo, conforme solução sugerida pelos Comentários da CM-ONU²⁵².

Por fim, ressalte-se que, dentre os ADTs com a regra alocativa de serviços técnicos, o ADT Brasil-Reino Unido é o único que não fixa o regime sobre o qual a remuneração pela prestação de assistência técnica será submetida. Tal omissão não causa prejuízo, porquanto a ausência de equiparação a *royalties* atrai a mesma solução interpretativa caso o protocolo determinasse a aplicação do artigo 12A. Em verdade, constata-se a desnecessidade de equiparação expressa da assistência técnica a serviços técnicos, tendo em vista que aquela é uma modalidade destes.

Mas o Protocolo do ADT Brasil-Reino Unido possui uma disposição especial com referência ao artigo 12, consistente no alargamento do conceito de *know-how*, o que pode gerar maior complexidade em sua distinção quanto ao contrato de serviços técnicos. É o que se debaterá no tópico seguinte.

3.3.2. *Do ADT Brasil-Reino Unido e a previsão de que o know-how não se limita a experiências anteriores*

Em linhas gerais, o contrato de *know-how* consiste na transmissão de informações tecnológicas preexistentes, obtidas a partir de experiências prévias²⁵³. Para VIEGAS, isso advém do fato de que a tecnologia está relacionada a vivência e experiência adquiridas nas atividades empresariais²⁵⁴. Entretanto, conforme explicita ORZECOWSKI, apesar de a CM-ONU e a CM-OCDE consignarem que o *know-how* não se aplica a pagamentos por informações novas obtidas da prestação de serviços a pedido do contratante, alguns membros do Comitê da ONU e alguns autores opinam que não há base legal para limitar o escopo de *know-how* a experiências anteriores adquiridas

²⁵² UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12A, paragraphs 45 and 100.

²⁵³ FONSECA, Andreza Ribeiro. A Qualificação dos Rendimentos de Assistência Técnica e Serviços Técnicos no Âmbito dos Acordos contra a Dupla Tributação Assinados pelo Brasil. Revista Direito Tributário Atual nº 32. São Paulo: Dialética, 2014, p. 51.

²⁵⁴ VIEGAS, Juliana L. B. Contratos de Fornecimento de Tecnologia e de Prestação de Serviços de Assistência Técnica e Serviços Técnicos. In: Propriedade Intelectual: Contratos de Propriedade Industrial e Novas Tecnologias. Manuel J. P. dos Santos e Wilson P. Jabour (Coord.). Série GVLaw. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 147.

pelo cedente²⁵⁵.

E foi o que fez o artigo 6 do Protocolo do ADT Brasil-Reino Unido: ampliou o conceito de *know-how*, esclarecendo que não está limitado às informações decorrentes exclusivamente de experiências prévias. À guisa disso, passa-se a admitir que métodos ou processos formulados especificamente para o adquirente possam ser enquadrados como *royalties* e, conseqüentemente, sujeitos à tributação na fonte.

A questão que surge é se isso não seria um serviço e, em muitos casos, de natureza técnica, o que é relevante em um ADT que possui uma regra alocativa para serviços técnicos, em virtude da possibilidade de conflito de enquadramento de tal rendimento. Afinal, as informações tecnológicas seriam elaboradas no curso da contratação, ocasião em que se tem o envolvimento pessoal do cedente voltado à produção de um resultado, tal como o prestador de serviços técnicos.

Não por outra razão, o parágrafo 11 dos Comentários ao artigo 12 da CM-OCDE²⁵⁶, reproduzido no parágrafo 13 da CM-ONU²⁵⁷, expressamente dispõe que o artigo 12 não se aplica a essa situação em que o pagamento é feito a título de novas informações obtidas como resultado da prestação de serviços. Mesmo assim, a Índia reservou sua posição, explicitando não concordar com a interpretação de que o *know-how* esteja confinado a experiências anteriores²⁵⁸.

Apesar de ser difícil conceber que uma experiência não seja algo preexistente, mas sim construída no decorrer do contrato, o ponto nodal da distinção entre esse tipo de *know-how*, admitido pelo artigo 6 do Protocolo do ADT Brasil-Reino Unido, e um serviço técnico reside no fato de que apenas no primeiro caso existirá a transferência de informações, isto é, passando a estar à disposição do recipiente e utilizá-las como lhe for conveniente. Nesse caso, se as informações industriais, comerciais ou científicas forem desenvolvidas pelo prestador no curso do contrato, mas não forem transmitidas ao contratante, fica claro que não consistem em *know-how*. Mesmo assim, ainda é necessário verificar se o serviço recai no escopo do artigo 13(3), admitindo-se que pode não se tratar de um serviço técnico, mas sim outro tipo de serviço, sujeito aos artigos 7,

²⁵⁵ ORZECOWSKI, David. The taxation of fees for technical services on the basis of Article 12A UN Model Convention. Doctoral thesis, Wirtschaftsuniversität Wien, 2023, p. 127.

²⁵⁶ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Paris, OECD Publishing, 2017, Commentaries on Article 12, paragraph 11.

²⁵⁷ UN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021. New York, United Nations, 2021, Commentaries on Article 12, paragraph 13.

²⁵⁸ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Paris, OECD Publishing, 2017, Positions on Article 12, paragraph 18.

14 ou 21, a depender das circunstâncias do caso concreto.

Não se duvida que essa disposição trará dificuldades de interpretação, mas, em observância ao princípio da efetividade na interpretação de um tratado, corolário da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados²⁵⁹, o intérprete deve buscar preservar a coexistência dos artigos 12 e 13 no ADT. Portanto, deve-se rejeitar a singela conclusão de que essa disposição do Protocolo culmine em sobreposição com o escopo do artigo 13 do ADT, mas sim conciliar ambos os conceitos, atendo-se aos critérios que definem cada um.

Restando esclarecido essa questão, passa-se ao tópico seguinte, que visa analisar a cláusula de Nação Mais Favorecida presente nos ADTs Brasil-Noruega e Brasil-Reino Unido.

3.3.3. *Da cláusula de nação mais favorecida sobre serviços técnicos*

Sendo bilaterais, os ADTs apenas vinculam e geram efeitos aos dois Estados Contratantes. Por outro lado, não é incomum a inclusão das chamadas cláusulas de Nação Mais Favorecida (“NMF”), em que os Estados Contratantes estabelecem regras de tratamento isonômico. Por essa cláusula, define-se que, para certos rendimentos, se no futuro, um dos Estados assinar um ADT com outro país, que preveja um tratamento mais favorável (por exemplo, menor tributação na fonte), o mesmo regime será aplicável a este Estado²⁶⁰.

No tocante à tributação de serviços técnicos, os Protocolos dos ADTs Brasil-Suíça, Brasil-Reino Unido e Brasil-Noruega com referência ao artigo 13 contêm uma cláusula de Nação Mais Favorecida. A cláusula estipula que, caso o Brasil venha a celebrar um ADT com qualquer outro país membro da OCDE e adote alíquotas máximas inferiores à prevista no artigo 13(2) desses ADTs, aquelas alíquotas serão automaticamente aplicáveis a estes. Nos ADTs com o Reino Unido e Noruega, a cláusula excepciona a sua aplicação em relação a países situados na América Latina, mas no ADT com a Suíça, essa exceção não está presente. Desse modo, a cláusula assegura que os Estados Contratantes serão beneficiados com o mesmo tratamento favorecido.

²⁵⁹ Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009.

²⁶⁰ RUBIO, Maria Fernanda. Most favoured nation clause applicable to royalties covered by the Colombian tax treaty network. International Bar Association, 2022. Disponível em: <<https://www.ibanet.org/Most-favoured-nation-clause-applicable-to-royalties-covered-by-Colombian-tax-treaty-network>>. Acesso em: 20.09.2023.

De todos os ADTs que contêm o artigo sobre serviços técnicos, o Brasil-Reino Unido é o que possui o tratamento mais favorável, tendo em vista que, em razão das alíquotas regressivas, após o quarto ano de vigência do ADT, não haverá mais tributação na fonte. Nesse sentido, a tributação regressiva sobre remunerações por serviços técnicos será automaticamente estendida aos ADTs Brasil-Suíça e Brasil-Noruega.

No entanto, há que se considerar outras implicações da regressividade da alíquota de serviços técnicos do ADT Brasil-Reino Unido. Como visto, há outros ADTs brasileiros que, conquanto não possuam a regra alocativa sobre serviços técnicos, permitem a sua tributação no escopo de *royalties*. Alguns deles também possuem uma cláusula NMF que pode ter aplicabilidade quanto à tributação de serviços técnicos.

Assim, a vigência do primeiro ADT que adotou o artigo 12A da CM-ONU – o ADT Brasil-Suíça, cuja regra distributiva se encontra no artigo 13 – poderia ser capaz de ativar a cláusula NMF de tais ADTs, caso o tratamento lhes seja mais favorável. Certo que isso demanda uma análise comparativa, a fim de verificar se existe uma vantagem do novo ADT em relação aos anteriores que possuam alguma cláusula NMF aplicável a serviços técnicos. Em tese, os ADTs brasileiros que poderiam ser atingidos são os firmados com os seguintes países: Israel, Espanha, Coreia do Sul e México.

Entretanto, há que se avaliar se a cláusula NMF em cada ADT se aplica aos serviços técnicos, ainda que esses rendimentos sejam posteriormente alocados em outra regra distributiva, ou se a cláusula NMF só é capaz de reduzir a tributação de serviços técnicos no mesmo escopo de *royalties*, como inicialmente delineado pelo ADT. Isso deve ser avaliado caso a caso, já que o teor da cláusula NMF varia a depender do ADT.

Cumprе salientar que, se for admitida a primeira interpretação, o segundo passo será examinar se o escopo da previsão do novo ADT em questão está coberto pelo serviço técnico prestado. Nesse sentido, para que os ADTs dotados de uma cláusula NMF com eficácia sobre remunerações por serviços técnicos sejam beneficiados, é indispensável verificar se o serviço prestado se enquadra no conceito do artigo 13(3) dos novos ADTs. Ou seja, o tratamento benéfico não se aplicará a todos os *royalties*, apenas àqueles que se enquadrem no escopo do artigo 13(3) dos recentes ADTs.

Analizando-se o ADT Brasil-Israel²⁶¹, o artigo 2 do Protocolo estabelece que, se o Brasil firmar um ADT com um terceiro Estado não situado na América Latina, que

²⁶¹ Decreto nº 5.576, de 8 de novembro de 2005. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Estado de Israel Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda.

exclua a assistência técnica e os serviços técnicos da definição de *royalties* ou concorde com uma alíquota menor, a mesma disposição se aplicará àquele. Há, então, duas hipóteses distintas que podem ativar a cláusula NMF, a qual se dirige especificamente ao Brasil, beneficiando apenas Israel.

Quanto à primeira hipótese, não há dúvidas de que a adoção do artigo 12A da CM-ONU nos recentes ADTs brasileiros incide sobre o aspecto material, deixando de equiparar serviços técnicos a *royalties* no ADT Brasil-Israel. Por outro lado, a cláusula NMF não esclarece qual será o novo enquadramento desses serviços técnicos, já que neste ADT não há a regra distributiva específica, ocasião em que se aconselha que as partes realizem um Procedimento Amigável para esclarecer qual a interpretação que deve ser dada²⁶².

Quanto à hipótese de redução de alíquota, o ADT Brasil-Israel estabelece dois limites de tributação de *royalties* pelo Estado de fonte: alíquota máxima de 15% sobre *royalties* provenientes do uso ou direito de uso de marcas ou de 10% para todos os demais casos, o que inclui os serviços técnicos equiparados a *royalties*. Nessa perspectiva, a cláusula NMF apenas seria ativada a partir da vigência do ADT Brasil-Reino Unido, porque, em nenhum dos demais ADTs recentes, a alíquota máxima aplicável sobre remunerações por serviços técnicos é inferior a 10%.

É nesse segundo caso que o alcance do escopo da cláusula NMF não está claro. Será que os serviços técnicos equiparados a *royalties* devem se enquadrar no conceito de serviços técnicos do artigo 13(3) do ADT Brasil-Reino Unido, para que a cláusula NMF seja aplicável e, assim, incida a alíquota regressiva sobre o ADT Brasil-Israel? E mais, será que persiste a necessidade de perquirir a existência de acessoriedade e existência de transferência de tecnologia? Assim, apesar de restar claro que a cláusula NMF foi ativada pelo ADT Brasil-Reino Unido, levantam-se dúvidas quanto à sua extensão.

Ressalte-se que o idêntico problema se vislumbra nos Protocolos dos ADTs Brasil-Espanha²⁶³ e Brasil-Coreia do Sul²⁶⁴ que também possuem cláusulas NMF sobre a redução da alíquota de *royalties*, e também existe equiparação de serviços técnicos a

²⁶² ALMEIDA, Dora Pimentel Mendes de. Most Favored Nation clauses: the fine print of Brazilian double tax conventions. Tese (Dissertação de Mestrado), Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo, 2022, pp. 133-134.

²⁶³ Decreto nº 76.975, de 2 de janeiro de 1975. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Estado Espanhol destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.

²⁶⁴ Decreto nº 354, de 2 de dezembro de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Coreia.

royalties. Semelhantemente, está prevista a limitação da tributação na fonte apenas no Brasil, o que significa que somente o outro Estado Contratante será beneficiado. Há que se pontuar que, no ADT Brasil-Espanha, a cláusula não afeta todos os tipos de *royalties*, somente os descritos no artigo 12(2)(b), o qual abrange os serviços técnicos.

Dessarte, esses três ADTs sofrerão mudanças na tributação de serviços técnicos após o início de vigência do ADT Brasil-Reino Unido, que estabeleceu alíquotas regressivas. Porém, será necessário um estudo mais aprofundado quanto à interpretação dessas cláusulas NMF, a fim de se compreender, precisamente, seu escopo.

Por último, o artigo 6 do Protocolo do ADT Brasil-México²⁶⁵ também prevê uma cláusula NMF, todavia, nesse caso, restou consignado que, se o Brasil acordar com qualquer outro país que os rendimentos provenientes da prestação de serviços técnicos, que não impliquem *royalties*, sejam enquadrados nos artigos 7 ou 14, o mesmo tratamento será conferido àquele. Em outras palavras, se algum ADT futuro estipular que a remuneração por serviços técnicos se qualifica como lucro de empresas ou serviços pessoais independentes, esse mesmo tratamento será conferido ao México. Desse modo, como antevisto por ALMEIDA, a mudança no escopo de serviços técnicos, em razão da inserção de uma regra distributiva específica, não está coberta pela cláusula NMF desse ADT²⁶⁶.

Seguindo adiante, o último tópico deste trabalho discutirá a disposição do Protocolo do ADT Brasil-Colômbia que restringe a aplicabilidade do artigo 13 em se tratando de empresas associadas.

3.3.4. Da aplicabilidade do artigo 13 em relação a empresas associadas no Protocolo do ADT Brasil-Colômbia

O Protocolo do ADT Brasil-Colômbia possui uma disposição com referência ao artigo 13 não presente nos demais ADTs. Segundo o artigo 7(b) do seu Protocolo, o artigo 13 não deverá ser interpretado de tal forma a impedir que os Estados apliquem sua legislação interna em caso de pagamentos entre empresas associadas (definidas no artigo 9 do ADT) por serviços gerenciais ou administrativos; contudo, nesse caso, o tributo não

²⁶⁵ Decreto nº 6.000, de 26 de dezembro de 2006. Promulga a Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e dos Estados Unidos Mexicanos Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda

²⁶⁶ ALMEIDA, Dora Pimentel Mendes de. Most Favored Nation clauses: the fine print of Brazilian double tax conventions. Tese (Dissertação de Mestrado), Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo, 2022, p. 134-135.

excederá a alíquota de 20% do montante bruto do pagamento.

Para entender melhor essa disposição, há que se voltar ao artigo 13(7) do ADT, cuja redação reproduz integralmente o artigo 12A(7) da CM-ONU e regula os pagamentos entre empresas associadas. Em ambos os casos, o parágrafo 7 determina que se deve separar o montante das remunerações por serviços técnicos que seja equivalente ao que seria acordado entre duas empresas independentes e o montante que exceda esse valor. A primeira parcela estará sujeita ao artigo 13, enquanto a segunda parcela será tributável de acordo com a legislação de cada Estado Contratante.

Essa solução fundamenta-se no princípio *arm's length*, que exige que, em se tratando de empresas associadas, o aplicador da lei verifique qual teria sido o preço praticado se a mesma transação ocorresse entre partes independentes²⁶⁷. Enquanto as condições das relações comerciais entre empresas independentes sempre se dão *at arm's length*, ajustando seus preços de acordo com as forças de mercado, o mesmo pode não ocorrer entre empresas associadas²⁶⁸. Justamente em razão do relacionamento especial entre duas empresas vinculadas, pode existir algum favorecimento, mediante a fixação de preços artificiais²⁶⁹, com o objetivo de transferência indireta de lucros²⁷⁰. Além de ocasionar a elisão fiscal, essa transferência de lucros entre empresas associadas também acarreta a erosão da base tributária dos países de fonte, já que esses pagamentos geralmente são dedutíveis.

Como é cediço, há muitos métodos distintos de se apurar o preço de mercado de uma transação (*arm's length*) e cada país possui suas próprias regras de preços de transferência. O artigo 7(b) do Protocolo objetiva garantir que cada Estado poderá aplicar sua legislação nacional sobre preços de transferência, contanto que a tributação não ultrapasse 20% do montante bruto. Assevere-se que apenas o montante excedente da remuneração por serviços técnicos estará sujeito à tributação pelas regras de preços de transferência, realizando-se ajustes aos lucros sendo indiretamente transferidos. Mas o valor considerado *at arm's length* recai no escopo do artigo 13 do ADT, de modo que será tributado como serviços técnicos.

Interessa observar que o Protocolo se refere apenas aos serviços gerenciais e administrativos, deixando de fora os serviços técnicos em sentido estrito. Além disso,

²⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2013, p. 59.

²⁶⁸ Ibid., p. 65.

²⁶⁹ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 7ª ed. Rio de Janeiro, 2010, p. 289.

²⁷⁰ Ibid., p. 293.

merece atenção o fato de o dispositivo mencionar serviços “administrativos”, sendo necessário pontuar que tais serviços apenas recairão no escopo do artigo 13 caso se enquadrem como serviços de consultoria. Portanto, não se pode deixar de interpretar o artigo 7(b) do Protocolo de forma desvinculada ao artigo 13 do ADT, pois apenas alguns serviços administrativos entre empresas associadas estarão cobertos por aquele.

CONCLUSÃO

É cediço que o artigo 12A foi benquisto pelos membros da ONU. Mesmo assim, havia dúvidas sobre se a nova regra seria bem recepcionada no cenário internacional, especialmente por se cogitar que os países desenvolvidos estariam reticentes em negociar a sua adoção.

Analisando-se o caso brasileiro, pode-se afirmar que essa dúvida já foi dirimida, tendo em vista que, desde a introdução do artigo 12A na CM-ONU, todos os ADTs brasileiros celebrados incorporaram essa regra distributiva, inclusive, com membros da OCDE como Suíça, Noruega e Reino Unido. Nesse sentido, é de se esperar que o Brasil busque negociar seus ADTs antigos, de modo a incluir o artigo 12A, sendo a alteração do Protocolo do ADT Brasil-Índia o primeiro indício de que essa nova política tributária alcançará muitos desses ADTs anteriormente existentes.

À vista disso, considerando-se que a introdução do artigo 12A à CM-ONU foi motivada pela prática consolidada de inúmeros países de tributar a renda proveniente de serviços técnicos, a primeira vantagem da nova regra alocativa é possibilitar uma maior uniformização do tratamento da tributação sobre esses serviços²⁷¹. Em vez de cada país criar regras distintas sobre a qualificação de serviços técnicos em seus ADTs, a tendência é que os Estados passem a adotar o artigo 12A. Com efeito, reduz-se a insegurança jurídica e valoriza-se uma interpretação comum, sobretudo mediante as diretrizes dos Comentários.

Também é possível afirmar que, em grande medida, o problema da erosão da base tributária que circunda a prestação de serviços é resolvido, na medida em que a definição de serviços técnicos pelo artigo 12A(3) possui tamanha abrangência, que se pode arguir que a quase totalidade dos serviços com envolvimento humano se qualifica como técnico. Acrescente-se o fato de que se fixou o critério da fonte de pagamento na alocação do poder de tributar, independentemente de onde o serviço tenha sido prestado. Nessa perspectiva, entende-se que a abordagem da erosão da base tributária configura nexos suficientes com o país de fonte, permitindo a tributação.

Ademais, tendo em mente que os países de fonte são grandes importadores de serviços, é coerente que a tributação se dê em base bruta, uma vez que evita a complexidade da fiscalização, poupando recursos administrativos que, muitas vezes, são

²⁷¹ MALAN, Monique T. New Article 12A of the UN Model Regarding Fees for Technical Services: Ahead of Its Time or a Step Too Far? *Bulletin for International Taxation*, v. 73, n. 2, 2019, p. 60.

escassos. Sem prejuízo, como o artigo se dirige a relações *B2B* e mantém a estrutura geral da CM-ONU, revertendo a renda proveniente de serviços técnicos aos artigos 7 ou 14, na existência de EP ou base fixa, respectivamente, não se exclui a possibilidade de as empresas buscarem tal enquadramento, de modo a viabilizar a tributação líquida. De todo modo, a adoção de alíquotas baixas no artigo 12A(3) pode contrabalançar a tributação da renda bruta.

Logo, é evidente que o artigo 12A trouxe relevantes mudanças quanto à alocação da remuneração por serviços técnicos. Especificamente sob a ótica da política tributária brasileira, as alterações são sobremaneira vantajosas à vista do potencial de reduzir o contencioso administrativo e tributário do país. A principal controvérsia no direito brasileiro que circunda a tributação de remessas ao exterior sobre serviços técnicos é a discussão sobre quais serviços técnicos (além de assistência técnica), equiparados ao conceito de *royalties*, podem se enquadrar no artigo 12. De outra senda, com a alocação da renda em um artigo autônomo, essa discussão perderá sentido, uma vez que, nos ADTs que contêm o artigo 12A, não existe equiparação de serviços técnicos a *royalties*.

Conquanto nenhum dos ADTs brasileiros tenha adotado a versão integral do artigo 12A da CM-ONU, são poucas as alterações até o momento. Em alguns casos, as alterações não são no próprio artigo, mas sim, disposições específicas do protocolo que podem influenciar aquele.

A primeira alteração consiste no fato de que a alínea ‘b’ do parágrafo 4 do artigo 12A não está presente em nenhum dos ADTs, o que se justifica pelo fato de que o Brasil não adota o princípio da força de atração limitada da ONU. Assim, a *throwback rule* não se aplicará a serviços similares aos atribuíveis ao EP.

A segunda alteração consiste na adoção, em alguns dos ADTs brasileiros, de uma versão estendida do parágrafo 6 do artigo 12A da CM-ONU, sugerida nos Comentários da CM-ONU, dispondo que, tanto se o EP estiver no outro Estado, quanto se estiver no terceiro Estado, o artigo 12A não será aplicável. Nessa situação, apenas o Estado de residência terá direito de tributar a renda, aplicando-se o artigo 7, 14 ou 21, a depender das circunstâncias. Desse modo, a previsão dessa relação triangular visa evitar a dupla tributação que surgiria caso o terceiro país também tribute essas remunerações, haja vista que o artigo 12A(6) da CM-ONU apenas lida com o Estado de fonte e o Estado de residência.

A terceira alteração, que pode ser considerada uma das principais inovações ao

texto, apenas está presente no ADT Brasil-Reino Unido, e consiste na fixação de alíquotas regressivas no tempo, de modo que, após quatro anos de vigência do ADT, não haverá mais tributação da remuneração por serviços técnicos na fonte. Nota-se uma importante renúncia fiscal, o que é incomum no contexto brasileiro. Sem contar que isso trará consequências para alguns dos ADTs que possuem cláusulas NMF aplicáveis sobre serviços técnicos.

As outras alterações estão presentes nos protocolos. A primeira consiste na definição de qual o artigo aplicável à assistência técnica, o que varia em cada ADT: alguns, como o da Suíça, mantêm a equiparação de assistência técnica a *royalties*; outros, como o do Uruguai, dispõem que a assistência técnica deve ser reputada como serviço técnico; e há, ainda, aqueles que nada dispuseram sobre a questão, ocasião em que a análise deverá ser feita caso a caso, buscando distinguir se o contrato se relaciona à transferência de tecnologia.

A segunda alteração em Protocolo está no ADT Brasil-Reino Unido, estatuidando que o *know-how* não se limita a experiências anteriores. Dessa forma, podem surgir dificuldades interpretativas quanto à distinção entre um contrato de *know-how* e de serviços técnicos, já que, em ambos os casos, a solução é elaborada no decorrer do contrato. O ponto nodal deve ser a análise quanto à transferência de tecnologia.

Existe uma terceira peculiaridade, consistente na inclusão de cláusulas NMF em alguns desses ADTs brasileiros (com a Suíça, Reino-Unido e Noruega) quanto à redução de alíquota sobre a remuneração por serviços técnicos. Como o ADT Brasil-Reino Unido possui as condições mais favoráveis nesse quesito, entende-se que esse ADT ativou, automaticamente, as cláusulas NMF dos ADTs com a Suíça e com a Noruega.

Por fim, o Protocolo do ADT Brasil-Colômbia esclarece que as regras de transferência de preços da legislação interna de cada país não deixarão de ser aplicadas às remunerações por serviços técnicos. O cerne dessa disposição é a fixação de que a tributação, nesses casos, não ultrapassará 20% sobre o montante bruto.

O interessante de se observar é que, a despeito dessas particularidades, a interpretação do artigo sobre serviços técnicos nesses ADTs brasileiros não deixa de caracterizar a uniformização do tratamento tributário desses rendimentos, mormente ao tomar em consideração o fato de que muitas dessas variações estão presentes como alternativas nos próprios Comentários ao artigo 12A da CM-ONU. Em outros casos, trata-se de prática corrente no direito tributário internacional, como é o caso das

cláusulas NMF e do reconhecimento de que cada país pode aplicar suas próprias regras de preços de transferência.

As grandes exceções são a polêmica qualificação de assistência técnica no Brasil e o conceito alargado de que *know-how* não se limita a experiências anteriores. Mesmo assim, verifica-se que a antiga controvérsia, que gira em torno da própria definição de *royalties*, reduz o seu tamanho, já que o Brasil alcança maior legitimação em sua política de tributação de serviços técnicos.

Por outro lado, como discutido neste trabalho, estima-se que surgirão outras controvérsias, relacionadas à pretensa conceituação de serviços técnicos pelo artigo 12A(3) que, na verdade, não encerra uma definição, mas, tão somente, uma noção restritiva. A opção de conceituar serviços técnicos por meio de outros adjetivos foi arriscada, porque, ao fim, nem os adjetivos que qualificam os serviços cobertos – técnico, gerencial e consultoria – são definidos claramente, deixando margem para divergências interpretativas.

Portanto, a conclusão última a que se chega é de que o Brasil trocará uma velha controvérsia por uma nova. Inobstante, a nova controvérsia é menos prejudicial, já que, ao menos, reduz-se as chances de questionamentos quanto ao Estado não estar tributando de acordo com as disposições do ADT. Nessa toada, a insegurança jurídica antes gerada quanto à possibilidade de o Estado de residência negar o crédito ou isenção, conforme o artigo 23 do ADT, porque o Brasil não estaria qualificando a renda em consonância com o ADT, é dirimida. Maiormente, reduz-se as chances de denúncia do ADT.

Desse modo, ante o cenário litigioso de tributação de serviços técnicos no escopo de *royalties*, ainda parece mais vantajosa a inclusão do artigo 12A nos ADTs brasileiros.

BIBLIOGRAFIA

- ALMEIDA, Dora Pimentel Mendes de. **Most Favored Nation clauses: the fine print of Brazilian double tax conventions**. Tese (Dissertação de Mestrado), Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo, 2022.
- ARNOLD, Brian. **Article 5: Permanent Establishment**. Global Tax Treaties Commentaries, IBFD, 2018.
- ARNOLD, Brian J. **Note on the Taxation of Services Under the United Nations Model Tax Convention**. E/C.18/2010/CRP.7, 2010.
- ARNOLD, Brian J. **Note on the Taxation of Services Under the United Nations Model Tax Convention**. E/C.18/2010/CRP.7/Add.1, 2010.
- ARNOLD, Brian J. **The Taxation of Income from Services under Tax Treaties: Cleaning up the Mess – Expanded Version**. 65 Bulletin for International Taxation 2, IBFD, 2011.
- ARNOLD, Brian J. **Note on a New Article of the UN Model Convention Dealing with the Taxation of Fees for Technical and Other Services**. E/C.18/2013/CRP.5, 2013.
- AVI-YONAH, Reuven S. **Double Tax Treaties: An Introduction**. 2007. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1048441>>. Acesso em: 30.05.2022.
- BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions and International Tax Law**. 2ª ed. London: Sweet & Maxwell, 1994.
- BEZ-BATTI, Gabriel. **O artigo 12-A da ONU - tributação de serviços técnicos**. Disponível em: <<https://www.linkedin.com/pulse/o-artigo-12-a-da-onu-tributa%C3%A7%C3%A3o-de-servi%C3%A7os-gabriel-bez-batti/?originalSubdomain=pt>>. Acesso em: 15.08.2023.
- BURGSTALLER, Eva; HASLINGER, Katharina. **Conflicts of qualification in tax treaty law**. Wien: Linde, 2007.
- CASTELON, Marta. **International taxation of income from services under double taxation conventions: development, practice, and policy**. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2018.
- DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. **A Política Brasileira de Tributação de Serviços Técnicos**. Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 05, pp. 44-66, 2019.
- FALCÃO, Tatiana; MICHEL, Bob. **Scope and interpretation of article 12A: assessing the impact of the new fees for technical services**. British Tax Review, n. 3, 2018, pp. 422-440. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1814/60099>>. Acesso em: 01.10.2022.
- FALCÃO, Tatiana. **The U.N. Model's New Fees for Technical Services Provision**. Tax Notes International. V. 91, n. 4, 2018, pp. 367-372. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=3827548>>. Acesso em: 01.10.2022.
- FONSECA, Andreza Ribeiro. **A Qualificação dos Rendimentos de Assistência Técnica e Serviços Técnicos no Âmbito dos Acordos contra a Dupla Tributação Assinados pelo Brasil**. Revista Direito Tributário Atual nº 32. São Paulo: Dialética, pp. 45-62, 2014.
- KIRSCH, Michael S. **Tax Treaties and the Taxation of Services in the Absence of Physical Presence**. Brooklyn Journal of International Law, v. 41, n. 3, 2016. Disponível em: <<https://brooklynworks.brooklaw.edu/bjil/vol41/iss3/7/>>. Acesso em: 12.03.23.
- LANG, Michael. **Conflicts of Qualification and Double Non-Taxation**. Disponível em: <https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/langocdu_pdate2008.pdf>. Acesso em: 25.05.2022.

- LANG, Michael. **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**. 2. ed. IBFD Online Books, 2013.
- LAVEZ, Raphael Assef. **A retenção na fonte na importação de serviços técnicos: questões não resolvidas no Caso Copesul**. Revista Direito Tributário Atual v. 28, pp. 295-315. São Paulo: IBDT/Dialética, 2012.
- LENNARD, Michael. **The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention – Current Points of Difference and Recent Developments**. Asia-Pacific Tax Bulletin, IBFD, 2009.
- LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da Transferência de Tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- MALAN, Monique T. **New Article 12A of the UN Model Regarding Fees for Technical Services: Ahead of Its Time or a Step Too Far?** Bulletin for International Taxation, v. 73, n. 2, 2019.
- MAN, Fernando Souza de. **Chapter 6: The Position of Developing Countries Regarding the OECD Model Convention**. In: Taxation of Services in Treaties between Developed and Developing Countries – A Proposal for New Guidelines. Books IBFD, 2017.
- MORENO, Andres Báez. **The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Convention: A Rushed – Yet Appropriate – Proposal for (Developing) Countries?** World Tax Journal, Amsterdã, v. 7, n. 3, pp. 267-328, 2015.
- MORENO, Andres Báez; BRAUNER, Yariv. **Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital**. WU International Taxation Research Paper Series, n. 14, 2015.
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. **Action 1: 2015 Final Report Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**. OECD Publishing, 2015.
- OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)**. OECD Publishing, 2019.
- OECD. **Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros**. OECD Publishing, Paris, 2013. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264201248-pt>>. Acesso em: 12.10.2022.
- ORZECZOWSKI, David. **The taxation of fees for technical services on the basis of Article 12A UN Model Convention**. Doctoral thesis, Wirtschaftsuniversität Wien, 2023.
- PIGNATARI, Leonardo. **The Qualification of Technical Services in Brazilian Double Tax Treaties and the Possible Impacts of the Adoption of Article 12B, UN Model Convention**. Intertax, v. 49, n. 89, 2022.
- POLIZELLI, Victor Borges. **Notas sobre a aplicação do tratado de dupla tributação Brasil-Emirados (Parte 1)**. Consultor Jurídico, 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-jul-04/polizelli-tratado-dupla-tributacao-brasil-emirados-parte>>. Acessado em: 01.09.2023.
- PONOMAREVA, Karina A. **Analysis of the OECD and the United Nations' Approaches to Developing an International Consensus on Reforming the Rules of Taxation of Digital Services**. Kutafin Law Review Volume 9 Issue 3, pp. 564-585, 2022.
- RAAD, Kees Van. **Five Fundamental Rules in applying tax treaties**. Bruxelles: Bruylant, 2002.
- REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander. **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, G Annex: Article 12A UN MC on Fees for Technical Services**. 5 ed., Wolters Kluwer, 2022.

- RUBIO, Maria Fernanda. **Most favoured nation clause applicable to royalties covered by the Colombian tax treaty network**. International Bar Association, 2022. Disponível em: <<https://www.ibanet.org/Most-favoured-nation-clause-applicable-to-royalties-covered-by-Colombian-tax-treaty-network>>. Acesso em: 20.09.2023.
- RUSCHMANN, Cristiano Frederico; BRESCIANI, Pedro Paulo. **A tributação brasileira sobre os pagamentos de serviços técnicos ao exterior: o que muda, na prática, após a edição do Parecer PGFN/CAT nº 2.363/2013 e do recente ADI nº 5/2014?** Disponível em <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6iig/a-tributacao-brasileira-sobre-os-pagamentos-de-servicos-tecnicos-ao-exterior-o-que-muda-na-pratica-apos-a-edicao-do-parecer-pgfn-cat-n-23632013-e-do-recente-adi-n-52014-cristiano-frederico>>. Acesso em: 30.05.2022.
- SASSEVILLE, Jacques; VANN, Richard. **Article 7: Business Profits**. Global Tax Treaties Commentaries, IBFD, 2019.
- SIXDORF, Franziska; LEITSCH, Sebastian. **Taxation of Technical Services under the New Article 12A of the UN Model – Improved Taxation or a Step in the Wrong Direction?** European Taxation, IBFD, pp. 234-242, 2017.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Article 21 - Other Income**. In Richard Vann et al (orgs.). Global Tax Treaty Commentaries. IBFD, 2016.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Brazil: The Qualification of Income Derived from Technical Services**. In: Michael Lang, et al (Org.). Tax Treaty Case Law around the Globe – 2011. Viena: Linde Verlag Wien, v. 70, pp. 145-157, 2011.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira**. Direito Tributário Atual, v. 22, pp. 267-287, 2008.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário Internacional – Qualificação e Substituição – Tributação, no Brasil, de Rendimentos Provenientes de Sociedade de Pessoas Residente na Alemanha**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 54, 2000.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; COSTA, Renan Baleeiro. **Fowler Case: domestic law and treaty interpretation**. Maastricht University, 2023. Disponível em: <<https://pubpub.maastrichtuniversitypress.nl/pub/fowler-case-domestic-law-and-treaty-interpretation/release/2>>. Acesso em: 01.05.2023.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Imposto de Renda e o Comércio Eletrônico**. In: O Direito na Era Virtual (Org. SCHOUERI, Luís Eduardo et al). São Paulo: Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2013.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Princípios no Direito Tributário Internacional; territorialidade, fonte e universalidade**. In: FERRAZ, Roberto (coord.). Princípios e limites da tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **The relevance of the OECD and the UN Model Conventions and their Commentaries on the interpretation of Brazilian tax treaties**. In: Michael Lang, et al (Org.). The impact of the OECD and the UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties. 1 ed. Cambridge University Press, pp. 171-202, 2012.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.
- TORRES, Heleno Taveira. **A Qualificação dos Serviços não Técnicos como Lucro de Empresas nas Convenções para Evitar a Dupla Tributação**. In: Sergio A. Rocha e Heleno Torres (Coord.). Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Prof. Alberto

Xavier. São Paulo: Quartier Latin, pp. 249-267, 2016.

- UN. **Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021**. New York, United Nations, 2021
- UN. **Proposals for amendments to article 5 of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: Further Issues Relating to Permanent Establishments**. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. E/C.18/2007/CRP.4, 2007.
- UN. **Report on the sixth session**. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2010/45 E/C.18/2010/7, 2010.
- UN. **Report on the seventh session**. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2011/45 E/C.18/2011/6, 2011.
- UN. **Report on the eighth session**. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2012/45; E/C.18/2012/6, 2012.
- UN. **Report on the ninth session**. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2013/45-E/C.18/2013/6, 2013.
- UN. **Report on the tenth session**. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2014/45-E/C.18/2014/6, 2014.
- UN. **Note from the Coordinator of the Subcommittee on Tax Treatment of Services: Draft Article and Commentary on Technical Services**. Tenth Session of the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/C.18/2014/CRP.8, 2014.
- UN. **Report on the eleventh session**. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2015/45 E/C.18/2015/6, 2015.
- UN. **Revised Draft Article XX and Commentary: Article XX – Fees for Technical and Other Services**. Eleventh Session of the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/C.18/2015/CRP.5, 2015.
- UN. **Report on the twelfth and thirteenth sessions**. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2016/45 E/C.18/2016/7, 2016.
- UN. **Taxation of Services: Report of the Coordinator (Ms. Liselott Kana)**. Twelfth Session of the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/C.18/2016/CRP.1, 2016.
- UN. **Revised Commentary on Article 12A – Fees for Technical Services**. Fourteenth Session of the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/C.18/2017/CRP.1, 2017.
- UN. **Report on the fourteenth session**, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2017/45-E/C.18/2017/3, 2017.
- UN. **The Taxation of Fees for Technical, Managerial and Consultancy Services in the Digital Economy with respect to Art. 12A of the 2017 UN Model**. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. E/C.18/2017/CRP.23. Geneva: Fifteenth session, 2017.
- UN. **Report on the fifteenth session**, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, E/2018/45-E/C.18/2018/1, 2018.
- UN. **Report on the sixteenth session**. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. E/2018/45/Add.1-E/C.18/2018/7, 2018.
- UN. **United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries**. Edited by: TREPELKOV, Alexander, et al. New York, 2013.

- UN. **Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update**. New York, United Nations, 2017.
- UN. **Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021**. New York, United Nations, 2021.
- VIEGAS, Juliana L. B. **Contratos de Fornecimento de Tecnologia e de Prestação de Serviços de Assistência Técnica e Serviços Técnicos**. In: Propriedade Intelectual: Contratos de Propriedade Industrial e Novas Tecnologias. Manuel J. P. dos Santos e Wilson P. Jabour (Coord.). Série GVLaw. São Paulo: Saraiva, pp. 145-197, 2007.
- VOGEL, Klaus. **Double Tax Treaties and Their Interpretation**. Berkeley Journal of International Law, v. 4, n. 1, pp. 4-85, 1986.
- VOGEL, Klaus; PROKISCH, Rainer G. **General Report**. Cahiers de Droit Fiscal International, v. 78a. Rotterdam: IFA, 1993.
- VOGEL, Klaus. **The Domestic Law Perspective**. In: MAISTO, G. (Ed). Tax Treaties and Domestic Law. IBFD Publications BV, 2006.
- VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on Double Taxation 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 Treaty Practice**. 3 ed. Kluwer Law International, 1997.
- VOGEL, Klaus. **Worldwide vs. Source Taxation of Income - A review and re-evaluation of arguments**. Intertax, 1988.
- XAVIER, Alberto. **A Tributação da Prestação Internacional de Serviços, em Especial de Serviços Técnicos e de Assistência Técnica**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 235, pp. 7-28, 2015.
- XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7ª ed. Rio de Janeiro, 2010.