

**CENTRO UNIVERSITÁRIO PARA O DESENVOLVIMENTO DO ALTO VALE DO  
ITAJAÍ – UNIDAVI**

**AMÁBILLE PAOLA SIVAEIR FACHINI**

**BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL: A APLICAÇÃO DE TRATADOS  
INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

**Rio do Sul  
2021**

**AMÁBILLE PAOLA SIVAEIR FACHINI**

**BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL: A APLICAÇÃO DE TRATADOS  
INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada como requisito parcial  
para obtenção do título de Bacharel em Direito,  
pelo Centro Universitário para o Desenvolvimento  
do Alto Vale do Itajaí - UNIDAVI

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dra. Fabrisia Franzoi

**Rio do Sul**

**2021**

**CENTRO UNIVERSITÁRIO PARA O DESENVOLVIMENTO DO ALTO VALE DO  
ITAJAÍ – UNIDAVI**

A monografia intitulada “**BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL: A APLICAÇÃO DE TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**”, elaborada pela acadêmica AMÁBILLE PAOLA SIVAEIR FACHINI, foi considerada

APROVADA

REPROVADA

por todos os membros da banca examinadora para a obtenção do título de BACHAREL EM DIREITO, merecendo nota \_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

---

Prof. Mickhael Erik Alexander Bachmann  
Coordenador do Curso de Direito

Apresentação realizada na presença dos seguintes membros da banca:

Presidente: \_\_\_\_\_

Membro: \_\_\_\_\_

Membro: \_\_\_\_\_

## **TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido ao presente trabalho, isentando o Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí, a Coordenação do Curso de Direito, a Banca Examinadora e o Orientador de toda e qualquer responsabilidade acerca do mesmo.

Rio do Sul, 24 de maio de 2021.

**Amábille Paola Sivaeir Fachini**  
**Acadêmica**

*Consagre ao Senhor tudo o que você faz, e os  
seus planos serão bem-sucedidos.*

Provérbios 16:3

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço especialmente a Deus, à minha mãe, Marli, e ao meu amor, Leonardo, que me acompanharam durante a longa trajetória da graduação e do estudo aqui desenvolvido. Lutaram comigo, me acalmaram, me deram forças e me admiraram.

Agradeço aos meus grandes irmãos, Agran e Agrayr, pela oportunidade do curso superior, por confiarem e acreditarem no meu potencial e por tanto cuidado que despendem a mim.

Agradeço à minha querida professora orientadora, Dra. Fabrisia Franzoi, que sempre muito disponível me conduziu, extraordinariamente, neste trabalho.

Agradeço, por fim, à UNIDAVI e a todos os meus professores, por me prepararem humana e profissionalmente, ao longo desses cinco anos, para a vida.

## RESUMO

Das medidas capazes de combater e evitar a dupla incidência tributária, a aplicação do tratado internacional é a mais acertada. O ajuste de políticas de condutas entre países contratantes, por seus próprios entendimentos, voluntariamente e em consonância, regulam as relações comerciais internacionais impedindo a ocorrência do fenômeno da bitributação, um verdadeiro obstáculo ao sucesso do mercado mundial. A importação de serviços, como um meio de alavancar o negócio nacional ou se inserir no comércio internacional é frequentemente procurada por empresas brasileiras. É a partir daí que a temática da dupla tributação deve ser investigada, analisada e compreendida, com vistas a facilitar e favorecer a troca entre nações longe de altas e repetidas cargas tributárias. Para fins de incidência tributária os serviços são classificados em técnicos e de assistência técnica ou serviços em geral, também chamados de serviços puros. A categoria do serviço, somada à qualificação do rendimento gerado, determina, forte nos preceitos dos acordos internacionais, a quem compete o poder da tributação. Sem ignorar a imprescindibilidade dos tributos, os tratados buscam tão só impedir a ocorrência da dupla incidência tributária – da exigência em ambos os países contratantes, sobre a mesma operação. O presente estudo analisará, exclusivamente, o IRRF, em virtude da relevância econômica assumida na importação e remuneração dos serviços prestados por residente no exterior, como o tributo de maior alíquota dos seis envolvidos.

**Palavras-chave:** Bitributação. Tratados internacionais. Lucros das empresas. *Royalties*. Serviços.

## ABSTRACT

Of the measures capable of combating and avoiding double taxation, the application of the international treaty is the most appropriate. The adjustment of conduct policies between contracting countries, by their own understanding, voluntarily and in line, regulate international commercial relations preventing the occurrence of the double taxation phenomenon, a real obstacle to the success of the world market. The importation of services, as a means of leveraging the national business or entering the international trade, is often sought after by Brazilian companies. It is from there that the subject of double taxation must be investigated, analyzed and understood, with a view to facilitating and favoring the exchange between nations far from high and repeated tax burdens. For tax purposes, services are classified into technicians and technical assistance or services in general, also called pure services. The category of the service, added to the qualification of the generated income, determines, strong in the precepts of the international agreements, who are responsible for the power of taxation. Without ignoring the indispensability of taxes, the treaties seek only to prevent the occurrence of double taxation - the requirement in both contracting countries, on the same operation. The present study will analyze, exclusively, the IRRF, due to the economic relevance assumed in the import and remuneration of the services rendered by resident abroad, as the highest tax rate of the six involved.

**Keywords:** Double taxation. Internationals treatys. Corporate profits. Royalties. Services.

## LISTA DE SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADN	Ato Declaratório Normativo
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social
COSIT	Coordenação-Geral de Tributação
CTN	Código Tributário Nacional
INPI	Instituto Nacional da Propriedade Industrial
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
ISS	Imposto sobre Serviços
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OECE	Organização Europeia de Cooperação Econômica
PIS	Programa de Integração Social
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>2. IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS E SUA TRIBUTAÇÃO .....</b>	<b>13</b>
2.1 A IMPORTÂNCIA DO COMÉRCIO INTERNACIONAL .....	13
2.3 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS .....	15
2.4 SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA E SERVIÇOS EM GERAL .....	23
<b>3 TRATADOS INTERNACIONAIS SOBRE TRIBUTAÇÃO .....</b>	<b>27</b>
3.1 NOÇÕES PRELIMINARES .....	27
3.2 CONVENÇÃO DE VIENA SOBRE O DIREITO DOS TRATADOS.....	32
3.3 RELAÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS COM O DIREITO INTERNO - STATUS - ART. 98 DO CTN .....	35
3.4 MODELO OCDE – ORGANIZAÇÃO DE COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO .....	41
<b>4 APLICAÇÃO DOS TRATADOS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO .....</b>	<b>44</b>
4.1 QUALIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS: LUCROS DAS EMPRESAS, ROYALTIES, PROFISSÕES INDEPENDENTES E RENDIMENTOS NÃO EXPRESSAMENTE MENCIONADOS .....	49
4.2 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL - CASO COPESUL, IBERDROLA, ALCATEL e ENGECORPS .....	59
<b>4.2.1 Caso Copesul .....</b>	<b>59</b>
<b>4.2.2 Caso Iberdrola .....</b>	<b>61</b>
<b>4.2.3 Caso Alcatel.....</b>	<b>62</b>
<b>4.2.4 Caso Engecorps .....</b>	<b>62</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>65</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>67</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O Brasil é, sem sombra de dúvidas, um país predominantemente importador de serviços. Segundo os dados do Banco Central, as empresas brasileiras, entre janeiro e novembro de 2020, enviaram US\$44,2 bilhões, aproximadamente R\$234.260.000.000.000,00 para o pagamento de serviços prestados por residentes no exterior. Em 2019 o número foi ainda maior, atingindo US\$ 69,3 bilhões.

O crescimento e a força do comércio internacional encorajam os países a se inserirem no mercado mundial em busca da expansão dos negócios, todavia, a atenção merece ser redobrada. A tributação incidente sobre a remessa de valores ao exterior por ocasião da prestação de serviços é tema relevante que merece destaque.

No sistema jurídico-tributário brasileiro, sobre o pagamento da remuneração dos serviços prestados por residentes no exterior, incidem, simultaneamente, até seis tributos distintos: Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF; Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE; Imposto Sobre Serviços - ISS; Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP; Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS; e Imposto sobre Operações Financeiras - IOF - Câmbio.

O presente trabalho, no entanto, se limitará ao estudo do IRRF, por ocasião de sua relevância econômica, como o de maior alíquota dos tributos envolvidos.

As verbas remetidas ao exterior em razão da prestação de serviços se sujeitam ao IRRF da seguinte forma: sobre serviços técnicos e de assistência técnica, IRRF à alíquota de 15%; serviços puros ou em geral, IRRF à alíquota de 25%.

Este é o cenário tributário geral aplicado às operações de remuneração de serviços prestados por residente no exterior, entretanto, a presente pesquisa se limitará ao estudo dos aspectos e condições de incidência do IRRF em remunerações pagas a estrangeiro cujo país de origem possua com o Brasil tratado contra a bitributação, analisando a variação da carga tributária com base nos elementos de conexão, categoria do serviço importado e classificação dos rendimentos nas possibilidades previstas nas convenções internacionais.

Retratando um verdadeiro obstáculo ao sucesso do comércio internacional, a dupla tributação pode ser enfrentada, mitigada e até mesmo afastada através da aplicação de tratados contra a bitributação, onde países signatários resolvem cooperar mutuamente em matéria fiscal em busca do progresso e viabilidade dos negócios internacionais.

Limitando e conduzindo o tratamento tributário do negócio internacional, os tratados internacionais contra a bitributação resolvem o impasse da dupla incidência determinando a quem compete a atividade fiscal, de modo que a carga tributária, especialmente a do IRRF, pode ser objeto de fortes ajustes, sofrendo relevantes impactos e sendo muitas vezes inclusive afastada.

O objeto do presente trabalho é a aplicação dos tratados internacionais contra a bitributação. O objetivo geral é estudar e compreender os aspectos tributários da importação de serviços e o pagamento da remuneração a prestador residente no exterior, cujo país possua com o Brasil tratado contra a dupla incidência tributária.

Os objetivos específicos são: a) analisar a importação de serviços e a sua tributação; b) estudar os tratados internacionais sobre tributação; c) compreender a aplicação dos tratados contra a bitributação.

Na delimitação do tema levanta-se o seguinte problema: Na aplicação dos tratados contra a bitributação, a importação de serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia se sujeita ao recolhimento do IRRF?

Para equacionamento do problema levanta-se a seguinte hipótese: Supõe-se que diante da aplicação dos tratados contra a bitributação, a importação de serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia não se sujeita, via de regra, ao recolhimento do IRRF

O método de abordagem utilizado na elaboração deste trabalho foi o indutivo; o método de procedimento, o monográfico. O levantamento de dados foi através da técnica de pesquisa bibliográfica.

O trabalho é dividido em introdução, capítulo um, dois e três e considerações finais. No primeiro capítulo, abordar-se-á a importação de serviços e sua tributação, no segundo os tratados internacionais sobre tributação e, por fim, no terceiro, a aplicação dos tratados contra a bitributação.

## 2 IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS E SUA TRIBUTAÇÃO

Para analisar a importação de serviços e sua tributação, especialmente os aspectos tributários da remuneração de serviços prestados por residentes no exterior, é importante destacar a relevância do comércio internacional, a diferença entre comércio de bens e serviços e os tributos incidentes sobre a remuneração do serviço estrangeiro.

### 2.1 A IMPORTÂNCIA DO COMÉRCIO INTERNACIONAL

No passado, foram as trocas comerciais de escambo entre os mais variados povos que possibilitaram o desenvolvimento das civilizações. Com o tempo, as práticas relacionais evoluíram e formaram o cenário mercadológico atual, do comércio internacional entre potências, onde a troca de produtos e serviços é a chave para a comunicação entre as nações. O comércio e o crescimento caminham juntos, um sustentando o outro, fortalecendo a economia dos países contratantes e do mercado global como um todo.

A acessibilidade gerada através do advento de novas tecnologias de transmissão e troca de dados e informações possibilita a importação de produtos e serviços localizados a milhas de distância, sem dificuldade.<sup>1</sup>

Nas palavras de José Lopez Vazquez, “a globalização internacional da economia faz com que os países intercambiem bens e serviços com mais rapidez, num fluxo que tende a ser cada vez mais ágil e interativo.”<sup>2</sup>

No ponto, de acordo com Segalis, “o termo comércio internacional define as operações de importação e exportação de produtos ou serviços”<sup>3</sup>, relações que colaboram fortemente para o desenvolvimento econômico e social dos países interessados.

---

<sup>1</sup> MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015. p. 15. *E-book*. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 20 mar. 2021.

<sup>2</sup> VASQUEZ, José Lopes. **Comércio Exterior Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Atlas. Grupo GEN, 2015, p. 01. *E-book*. 9788522498680. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522498680/>. Acesso em: 20 mar. 2021.

<sup>3</sup> SEGALIS, Gabriel; FRANÇA, Ronaldo de; ATSUMI, Shirley Yurica Kanamori. **Fundamentos da exportação e importação no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012. p. 18.

Nesse sentido, Maria Rebono afirma que:

A prática do comércio internacional é essencial para todos os países, mais ainda nestes tempos de globalização, sejam eles desenvolvidos ou não, pois tal prática contribui com as atividades de circulação de capitais e com o desenvolvimento econômico. A importação pode suprir falhas na estrutura econômica, colaborando na complementação dos produtos disponíveis à população de um país, ou de bens de capital necessários às empresas, cumprindo também o papel de modernização da economia por estimular a competição e permitir a comparação de processos e produtos<sup>4</sup>.

A importância do comércio internacional reside, dentre diversos fatores, na possibilidade de expansão de negócios e vantagens competitivas, através do almejo das empresas em se inserirem no mercado global. Mas, como em toda relação comercial e mais ainda na internacional, é necessário o ajuste de políticas de condutas entre os contratantes para o sucesso do negócio.

No comércio internacional estão em jogo regimentos e legislações internas de países distintos, fato que, sem cuidado, pode trazer complexidade ao fechamento das operações. É diante deste cenário que entram os tratados internacionais, determinando regras comuns para cooperação na ordem comercial como um todo, e especialmente na seara tributária, quando diante dos tratados internacionais contra a bitributação, tema que após as abordagens conceituais iniciais será amplamente destacado.

Os compradores de bens ou serviços são chamados de importadores, por ocasião do papel que desempenham no processo de importação, que como Segalis explica, "define as compras internacionais realizadas por um país, sejam efetuadas por pessoas jurídicas de direito público, privado ou pessoas físicas."<sup>5</sup>

Neste estudo, no entanto, serão abordadas exclusivamente as relações comerciais internacionais entre pessoas jurídicas, no caso, empresariais, com estudo aprofundado na complexidade enfrentada na importação de serviços e no pagamento da remuneração ao prestador estrangeiro, compreendendo os seus desafios tributários e analisando os efeitos da aplicação dos tratados internacionais contra a bitributação.

## 2.2 IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

<sup>4</sup> REBONO, Maria; BORTOTO, Artur César; CASSAR, Maurício; RAMOS, Ronaldo J. Souza. **Comércio exterior: teoria e gestão**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 207. *E-book*. Grupo GEN, 2013. 9788522484447. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522484447/>. Acesso em: 20 mar. 2021.

<sup>5</sup> SEGALIS, Gabriel; FRANÇA, Ronaldo de; ATSUMI, Shirley Yurica Kanamori. **Fundamentos da exportação e importação no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012. p. 22.

A importação pode ser de bens ou serviços, entendendo-se por bens as mercadorias e por serviços a contratação de ofícios, consultorias, assessorias, representações, conhecimento, entre outros.

A importação de serviços, diferentemente da importação de bens, não envolve processo transfronteiriço de passagem de mercadoria, mas a contratação de ofício a ser executado por residente no exterior.

Os serviços são, sinteticamente, imateriais, de caráter não estocável e que não passam por desembaraço aduaneiro com identificação de valores, como bem definido no comércio de bens.

O presente trabalho cuidará única e exclusivamente da importação de serviços, que para fins de incidência tributária são classificados em serviços técnicos e de assistência técnica ou serviços em geral, também chamado de “serviços puros”, categorias que serão abordadas posteriormente.

De acordo com Pagliuso, “a prestação de serviços pressupõe atividade autônoma, remunerável, e muitas vezes, de breve duração. É obrigação pactuada livremente entre partes, tanto na forma de sua execução quanto no tocante à retribuição.”<sup>6</sup>

Como toda contratação, a prestação de serviços estrangeiros exige remuneração, e transitando no ramo do Direito Tributário Internacional, é preciso definir se há ou não limites entre as nações sobre o poder de tributar os rendimentos auferidos fora de seu território.

O estudo dos desafios tributários da remuneração de serviços estrangeiros é relevante para entender quem é quem na relação internacional, favorecendo as relações comerciais através de cooperações tributárias e evitando a dupla tributação, corrompendo qualquer barreira ao triunfo do comércio internacional.

## 2.3 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

---

<sup>6</sup> MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015. p. 32. *E-book*. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 20 mar. 2021.

Para estudar os desafios tributários enfrentados pela importação de serviços, é necessário compreender o conceito de tributo e a figura da tributação. No ponto, Regina Helena Costa afirma que “dentre as múltiplas incumbências a cargo do Estado está a tributação, que consiste, singelamente, na atividade estatal abrangente da instituição, da arrecadação e da fiscalização de tributos.”<sup>7</sup>

O Estado, como administrador da nação, exige elevados gastos, e é por atividade típica, indelegável e exercida mediante lei, forte no art. 150, I, da Constituição Federal, através de seu poder-dever, que institui o tributo, prestação de caráter compulsório que lhe permite alcançar recursos necessários ao desempenho de suas atividades, sejam elas de prestação de serviços públicos ou manutenção do patrimônio coletivo.<sup>8</sup>

Sobre o tema, Hugo de Brito Machado assegura que:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ela não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia. [...] É importante, porém, que a carga tributária não se torne pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada.<sup>9</sup>

O tributo, por sua vez, forte no art. 3º do Código Tributário Nacional:

[...] é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.<sup>10</sup>

O tributo é gênero com cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições sociais, estas duas últimas modalidades autônomas, que como afirma Cláudio Carneiro, são “classificadas em

---

<sup>7</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2020. p. 38. *E-book*. 9788553618309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553618309/>. Acesso em: 12 mar. 2021.

<sup>8</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2020. p. 38. *E-book*. 9788553618309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553618309/>. Acesso em: 12 mar. 2021.

<sup>9</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 24.

<sup>10</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 21 mar. 2021.

razão da finalidade ou da destinação do produto de sua arrecadação (ADI 2.925-8).”<sup>11</sup>

De acordo com Ricardo Cunha Chimenti e Andréa de Toledo Pierri:

O art. 5º do Código Tributário Nacional e o art. 145 da Lei Maior indicam que são três as espécies do gênero tributo: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. No entanto, com base no art. 217 do CTN e nos arts. 148 e 149 da Constituição, inúmeros doutrinadores têm considerado o empréstimo compulsório e as contribuições sociais como espécies do gênero tributo, até porque na Constituição de 1988 tais obrigações também figuram no capítulo do Sistema Tributário. Nesse sentido o Recurso Extraordinário n. 560.153 e o Recurso Especial n. 616.348 (é a denominada teoria pentapartida, hoje prevalente).<sup>12</sup>

O presente trabalho, todavia, cuidará especificamente dos impostos, que nos termos do art. 16 do Código Tributário Nacional, “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte”<sup>13</sup>, ou seja, cuidam-se, nas palavras de Bonfá de Jesus, de “exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do *jus imperi* do Estado”.<sup>14</sup> O imposto é, nos ensinamentos de Carneiro, “um tributo, por excelência, de finalidade meramente fiscal, ou seja, de cunho meramente arrecadatório.”<sup>15</sup>

Sobre o pagamento da remuneração dos serviços prestados por estrangeiros, incidem, simultaneamente, os seguintes tributos nas seguintes alíquotas (tabela): Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF; Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE; Imposto Sobre Serviços - ISS; Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP; Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens

<sup>11</sup> CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. p. 245. *E-book*. 9788553615872. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553615872/>. Acesso em: 21 mar. 2021.

<sup>12</sup> CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e prática no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 80.

<sup>13</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 21 mar. 2021.

<sup>14</sup> JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

<sup>15</sup> CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. p. 246. *E-book*. 9788553615872. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553615872/>. Acesso em: 03 mar. 2021.

Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS; e Imposto sobre Operações Financeiras - IOF - Câmbio.

**Tabela 1 – Tributos Incidentes sobre a Importação de Serviços**

IOF	0,38%
PIS/PASEP	1,65%
ISS	2 a 5%
COFINS	7,60%
CIDE	10%
IRRF	15% ou 25%

Fonte: elaborado pela autora.

Da ilustração acima, observa-se que dentre os desafios tributários enfrentados na remuneração do serviço prestado por residente no exterior, o IRRF, “incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica e a título de royalties”<sup>16</sup> é o mais expressivo, com alíquota de 15%, via de regra.

A alíquota passa a 25%, no entanto, para residentes em paraísos fiscais ou países de tributação favorecida, entendidos assim aqueles que “não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade”<sup>17</sup>, elencados na Instrução Normativa RFB Nº 1037, de 04 de junho de 2010.

É diante da relevância econômica do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), pela alta alíquota incidente na importação de serviços, que o presente trabalho será desenvolvido, limitando-se a analisar seus aspectos e condições de incidência, sobretudo no pagamento da remuneração de serviços prestados por

<sup>16</sup> BRASIL. **Medida provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001**. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2159-70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2159-70.htm). Acesso em: 21 mar. 2021.

<sup>17</sup> BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução normativa RFB nº 1037, de 04 de junho de 2010**. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16002>. Acesso em: 21 mar. 2021.

residentes no exterior, quando o respectivo país possui com o Brasil tratado internacional contra a bitributação.

A análise investigará os efeitos da aplicação dos tratados contra a dupla incidência tributária, que a partir do enquadramento dos rendimentos gerados nas possibilidades previstas na respectiva convenção, define a quem compete o poder de tributar e, mais do que isso, determina a possibilidade ou não da exigência do IRRF. Mas antes, importa destacar, ainda que brevemente, a evolução legislativa do tratamento tributário.

No passado, a doutrina majoritária defendia a não tributação no Brasil de serviços prestados inteiramente no exterior. Tal entendimento provocou inclusive a edição da súmula 585 do Supremo Tribunal Federal: “Não incide o imposto de renda sobre a remessa de divisas para pagamento de serviços prestados no exterior, por empresa que não opera no Brasil.”<sup>18</sup>

Ocorre que, como bem narrado por Gustavo Haddad e Carolina Vidigal:

[...] em 1975 foi editado o Decreto-Lei n. 1.418, cujo art. 6º estabeleceu a incidência do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhante derivados do Brasil e recebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada.<sup>19</sup>

Sabe-se, até aqui, como bem delineado no tópico anterior, que os serviços são classificados, para fins de incidência tributária, em técnicos e de assistência técnica ou serviços em geral. No ponto, o Decreto-Lei n. 1.418/75, em seu art. 6º, foi o primeiro a dispor sobre a tributação na fonte dos rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, determinando a incidência do IRRF à alíquota de 25%, ao passo que só em 1999, pelo art. 7º da Lei n. 9.779/99, a tributação dos serviços em geral foi também regulamentada, com igual alíquota.

Todavia, em meados dos anos 2000, a Medida Provisória n. 2.159-70/01 reduziu para 15% a alíquota do IRRF sobre a remuneração dos serviços técnicos e

---

<sup>18</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 585**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1618#:~:text=S%C3%BAmula%20585,que%20n%C3%A3o%20opera%20no%20Brasil>. Acesso em: 21 mar. 2021.

<sup>19</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Direito Tributário: Tributação Internacional**. 1. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007. p. 257. *E-book*. 9788502141940. Disponível em: <https://integrada.minha.biblioteca.com.br/#/books/9788502141940/>. Acesso em: 21 mar. 2021.

de assistência técnica, nada alterando com relação aos serviços em geral, que permanece à alíquota de 25% até hoje.

Com efeito, em poucas palavras, pela evolução legislativa brevemente destacada e confirmada pelos arts. 16 e 17 da IN RFB n. 1.455/14, *in verbis*, sobre os serviços em geral incide a alíquota de 25% do IRRF, à medida que os técnicos e de assistência técnica 15%.

#### CAPÍTULO XV DA REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL

Art. 16. Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), ressalvado o disposto no art. 17.

[...]

#### CAPÍTULO XVI DA REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS, ASSISTÊNCIA TÉCNICA E ADMINISTRATIVA E ROYALTIES.

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).<sup>20</sup>

Este é o cenário tributário geral aplicado às operações de remuneração de serviços prestados por residente no exterior, no entanto, a presente pesquisa se limitará ao estudo dos aspectos e condições de incidência do IRRF em remunerações pagas a estrangeiros cujos países de origem assinaram tratados com o Brasil contra a bitributação, analisando a variação da incidência tributária com base nos elementos de conexão, categoria do serviço importado e classificação dos rendimento nas possibilidades previstas nas convenções internacionais.

Neste passo, abre-se parênteses para destacar que os tratados internacionais, apesar de elaborados com base no Modelo OCDE, que será posteriormente abordado, são frequentemente interpretados controversamente, ou seja, de acordo com o entendimento de cada país. O que se quer dizer é que para além da definição do serviço e da classificação do rendimento gerado, que estabelece o sujeito ativo da obrigação tributária, os Estados, por diversas vezes, disputam a responsabilidade da disciplina fiscal com base na sua legislação

---

<sup>20</sup> BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1455, de 06 de março de 2014**. Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas hipóteses que menciona. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50414&visao=anotado>. Acesso em: 18 maio 2021.

doméstica, razão pela que se faz o presente estudo, com vistas a delimitar clara e adequadamente os sujeitos na relação comercial internacional evitando a dupla incidência tributária.

Para que a importação de serviços tenha bons efeitos é preciso definir de quem é o poder da tributação, delimitando, como alhures delineado, limites entre as nações sobre o poder de tributar os rendimentos auferidos fora de seu território, afinal de contas, se por mera liberalidade ambos os países tributam, indistintamente, materializando a bitributação internacional, se tem por inviabilizado o negócio.

À vista disso, os Estados utilizam elementos de conexão como limitadores ao poder de tributar, que nas palavras de Pagliuso “têm por objetivo estabelecer a qualificação do rendimento e determinar o sujeito ativo do imposto (sobre a renda) e evitar a pluritributação internacional.”<sup>21</sup>

No mesmo sentido, Alberto Xavier leciona que o elemento de conexão é “o elemento da previsão normativa que, determinando a "localização" de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação.”<sup>22</sup>

No sistema tributário internacional, entre os diversos elementos de conexão existentes, dois são os principais norteadores da responsabilidade fiscal: o da universalidade (princípio da residência) e o da territorialidade (princípio da fonte).

Todavia, simultaneamente à necessidade de delimitação do poder tributário através dos elementos de conexão, a diversidade de critérios adotados provoca a ocorrência da dupla incidência tributária, situação bravamente explicada por Xavier:

A dupla tributação internacional resulta essencialmente da diversidade dos elementos de conexão adotados pelas normas tributárias de conflitos. E não só diversidade na sua identidade, mas também diversidade pelo seu conteúdo: tanto pode haver dupla tributação do mesmo rendimento, por dois Estados adotarem elementos de conexão distintos - como o local da produção da renda e a residência do beneficiário -, como por, adotando embora o mesmo elemento - por exemplo, a residência -, imprimirem a este conceito um sentido diverso, de tal modo que o mesmo sujeito pode ser tido por residente simultaneamente em ambos os Estados em concursos.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015. p. 35. *E-book*. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 20 mar. 2021.

<sup>22</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 187.

<sup>23</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 189.

No caso, indo ao encontro da explanação acima delineada, valiosa a lição de Pagliuso:

A questão da definição da residência se contrapõe à definição da fonte do rendimento. Isto porque todo não-residente (assim considerado pelo país da fonte da renda) é residente de outro país, e por isso, caso este outro Estado (de residência) utilize o princípio da universalidade, tributando todo o conjunto de rendimentos dos seus residentes, independentemente de onde tenham sido produzidos (dentro ou fora dos seus limites territoriais), surge a possibilidade de um concurso de pretensões impositivas entre o Estado de residência e o Estado da fonte do rendimento (onde o mesmo é considerado não-residente e tributado pelo princípio da territorialidade).<sup>24</sup>

O princípio da universalidade ou residência preconiza a tributação de todos os rendimentos auferidos por pessoas residentes no país, onde quer que tenham sido produzidos, ao passo que, forte no princípio da territorialidade ou fonte, são tributados apenas os rendimentos auferidos dentro do limite espacial, em função da existência de ligação entre o território e a atividade que gerou o aumento patrimonial.

Sobre os temas, colhe-se trecho da Revista de Informação Legislativa, por Marcílio Toscano Franca Filho:

Também conhecido como *source income taxation* ou base territorial, o princípio da territorialidade significa que todas as situações jurídicas que dêem origem à produção de renda, por nacionais ou residentes, localizadas dentro do território de um Estado, geram uma obrigação tributária. Segundo o princípio da territorialidade, a imponibilidade dependerá tão-só da localização territorial da fonte geradora da renda. Descrita a hipótese de incidência na lei e ocorrendo o fato gerador no território nacional, nasce a obrigação tributária. Pelo princípio da territorialidade, importa essencialmente determinar a localização da fonte reidual produtora, se em território nacional ou estrangeiro. Evidenciado que essa fonte está localizada em país estrangeiro, seria inegável que o fato gerador estaria fora do alcance de validade da legislação tributária nacional.

[...]

Por outro lado, segundo o princípio da base global do imposto sobre a renda, passa a ser tributada a universalidade dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos (nos mercados doméstico e exterior) por pessoas jurídicas domiciliadas no país. Todas as rendas obtidas por pessoas jurídicas sediadas nos Estados que adotam a base global, mesmo aquelas obtidas fora do território nacional, encontram-se dentro do âmbito da incidência do IR. Em suma, o princípio da base global do IR obriga a taxação da renda onde quer que ela venha a ser produzida.<sup>25</sup>

<sup>24</sup> MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015. p. 36. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 20 mar. 2021.

<sup>25</sup> FRANCA FILHO, M. T. "Princípios da tributação internacional sobre a renda." **Revista de Informação Legislativa**. Brasília. 35 n. 137 jan./mar. 1998. p. 03. Disponível em: <https://www2.sena>

De todo modo, apesar do aspecto territorial ser uma das determinantes do *modus operandi* da incidência tributária, igualmente o é a qualificação do serviço importado e a classificação do rendimento gerado, onde a depender da titulação da função empregada e do enquadramento dos rendimentos nas possibilidades previstas no tratado internacional vigente entre Estados signatários, identificar-se-á a ponta da operação, ou seja, a competência da tributação e a alíquota incidente.

Sobre a constituição da obrigação tributária, Pagliuso afirma:

Para que a obrigação tributária se constitua, exige-se a ocorrência do respectivo fato jurídico tributário que lhe serve de causa, e para que um sujeito possa ser chamado a compor o polo passivo da consequente relação jurídica, mister que ele seja identificado em relação direta e imediata com o respectivo fato jurídico tributário.<sup>26</sup>

A próxima seção abordará a diferença entre os serviços técnicos e de assistência técnica e os serviços em geral, destacando os aspectos tributários no pagamento da remuneração ao prestador estrangeiro.

## 2.4 SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA E SERVIÇOS EM GERAL

Como abordado anteriormente, os serviços, para fins de incidência tributária, são classificados em técnicos e de assistência técnica e serviços em geral (ou serviços puros), onde a identificação da categoria do serviço importado somada ao correto enquadramento das verbas remetidas ao exterior, nas possibilidades previstas no tratado internacional, determina a alíquota e/ou a possibilidade do IRRF incidente na operação.

Reforçando, sabe-se até aqui que a depender do serviço a incidência e os questionamentos tributários são pré-determinados. Quando técnicos e de assistência técnica IRRF à alíquota de 15%, quando puros a 25%.

Mas, para que se possa aplicar tal entendimento de forma adequada nas relações comerciais internacionais cujos países possuem acordos contra a

---

do.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/334/r137-08.pdf?sequence=4&isAllowed=y. Acesso em: 12 abr. 2021.

<sup>26</sup> MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015. p. 36. *E-book*. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 20 mar. 2021.

bitributação, é importante destacar e compreender a diferença entre as categorias, tendo em vista que, como afirma Alberto Xavier, “a delimitação conceitual resulta ainda de as convenções contra a dupla tributação submeterem a tratamento diferenciado os institutos em causa, sujeitando uns (os serviços em geral) ao regime de "lucros de empresas" e os outros ao de royalties.”<sup>27</sup>

Passando à abordagem conceitual, o art. 17, parágrafo 1º, inciso II, alíneas a e b da Instrução Normativa RFB n. 1.455/14, *in verbis*, assim define:

CAPÍTULO XVI - DA REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS, ASSISTÊNCIA TÉCNICA E ADMINISTRATIVA E ROYALTIES.

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

§ 1º Para fins do disposto no caput:

[...]

**II - considera-se:**

**a) serviço técnico** a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e

**b) assistência técnica** 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.

[...] (grifo apostro)<sup>28</sup>

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, consideram-se técnicos e de assistência técnica os serviços que demandam amplo conhecimento e habilidades, o primeiro para execução, o segundo para assessoria, restando para os serviços em

<sup>27</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 512.

<sup>28</sup> BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1455, de 06 de março de 2014**. Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas hipóteses que menciona. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50414&visao=anotado>. Acesso em: 18 maio 2021.

geral a qualificação contrária, ou seja, aqueles que não envolvem alta capacidade técnica ou especialidades.

Todavia, a demarcação perfeita entre as categorias é ainda mais profunda, como se vê dos ensinamentos de Xavier, que em sua obra classifica os serviços em geral como “serviços puros”:

A linha de fronteira que separa os serviços de assistência técnica dos “serviços puros” está em que, enquanto neste último caso a prestação de serviços é o objeto principal do contrato, no primeiro a prestação de serviços é meramente instrumental relativamente ao objeto principal do contrato, que é a transmissão de uma informação tecnológica. No contrato de prestação de serviços em geral, as partes querem a própria execução de um determinado serviço e não uma “assistência” na aquisição de uma informação tecnológica; no contrato de assistência técnica, as partes querem uma informação tecnológica por meio da prestação de um serviço complementar ou instrumental à transmissão do *know-how*.<sup>29</sup>

Com efeito, diferente dos serviços em geral, os técnicos representam uma ferramenta de alcance a uma pretensão determinada, é de finalidade instrumental, podendo ser compreendido como uma atividade-meio, enquadrando-se o serviço em geral, por sua vez, como aquele que se objetiva no seu próprio fim.

Observa-se que nos serviços técnicos o contratante deposita na tecnicidade do prestador o sucesso do negócio, abandonando tal pretensão nos serviços em geral, que podem ser bem praticados sem o envolvimento de grandes habilidades, tampouco tecnologia.

Retornando, o contrato de *know-how*, bem destacado por Pagliuso, tem por objeto pura e simplesmente a “transmissão de informações tecnológicas preexistentes e não reveladas ao público, onde o adquirente as utiliza sem que o transmitente intervenha na aplicação ou garanta seu resultado”.<sup>30</sup>

À vista disso, nos serviços técnicos e de assistência técnica o objetivo da operação é alcançado através da aplicação de conhecimentos e habilidades técnicas, podendo envolver inclusive transferência de tecnologia, seja ela de finalidade executória, instrumental ou de mera assessoria, de sorte que nos serviços puros se exige a mais básica habilidade imaginável, longe de qualquer troca de informações tecnológicas.

---

<sup>29</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 513.

<sup>30</sup> MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015. p. 45. *E-book*. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 20 mar. 2021.

No ponto, abre-se parênteses para destacar que ao falar em transferência de tecnologia, os contratos que envolvem a respectiva troca devem ser registrados junto ao INPI, forte no art. 211 da Lei n. 9.279/96, a saber:

DA TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA E DA FRANQUIA

Art. 211. O INPI fará o registro dos contratos que impliquem transferência de tecnologia, contratos de franquia e similares para produzirem efeitos em relação a terceiros.<sup>31</sup>

É justamente o respectivo registro que reconhece e caracteriza os contratos que implicam transferência de tecnologia, valendo-se como critério atualmente utilizado pela legislação tributária.<sup>32</sup>

De outro giro, na leitura do art. 17, parágrafo 1º, inciso II, alíneas a e b da Instrução Normativa RFB n. 1.455/14, alhures delineado, destaca-se a seguinte redação “considera-se serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva **assistência administrativa**” (grifo aposto).

No ponto, além da classificação como técnicos e de assistência técnica, soma-se a esta categoria os serviços administrativos e semelhantes, que Xavier explica:

De natureza idêntica aos serviços de assistência técnica, também se contrapondo aos "serviços puros", são os serviços administrativos e semelhantes) uma modalidade de serviços de caráter complementar ou instrumental de uma transferência de tecnologia, que se caracterizam por ter por objeto a própria organização da empresa destinatária, com vista à sua racionalização e ao aumento de produtividade.

A partir de agora, mas não mais importante, ao citar as classificações dos serviços para fins tributários, passar-se-á a intitular por serviços técnicos e de assistência técnica e administrativa e semelhantes ou serviços em geral. De todo modo, destaca-se que a extensão da nomenclatura se faz nesse momento apenas para conceituar e expor acerca dos serviços administrativos, nada mudando em relação aos efeitos e aspectos tributários anteriormente apontados.

---

<sup>31</sup> BRASIL. **Lei nº 9.279 de 14 de maio de 1996**. Regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19279.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19279.htm). Acesso em: 16 mar. 2021.

<sup>32</sup> MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015. p. 45. *E-book*. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 20 mar. 2021.

Sem delongas, compreendidos os elementos de conexão e as categorias dos serviços para fins de incidência tributária, no próximo capítulo serão abordados os tratados contra a bitributação, do conceito à finalidade, compreendendo a sua aplicação em relação ao direito interno e na remuneração dos serviços prestados por residente no exterior.

### **3 TRATADOS INTERNACIONAIS SOBRE TRIBUTAÇÃO**

#### **3.1 NOÇÕES PRELIMINARES**

Previamente ao estudo dos tratados internacionais sobre tributação, importa destacar as figuras da bitributação e dos tratados internacionais em seu significado jurídico - seu conceito, formalidades e efeitos -, ponderações que auxiliarão não só o entendimento acerca dos aspectos tributários da importação de serviços e da relação dos tratados e o direito interno, mas também a percepção das variações tributárias na remuneração do serviço prestado por residente no exterior, cujo país de origem possua com o Brasil acordo sobre tributação.

A dupla tributação é o fenômeno do concurso de normas tributárias materiais de ordenamentos jurídicos distintos<sup>33</sup>, cuja obrigação recai sobre nações contratantes mais de uma vez (geralmente duas) pelo mesmo aumento patrimonial.

A bitributação, como abordado no primeiro capítulo, é a reflexão da adoção simultânea dos critérios da territorialidade e da universalidade, onde ambos os países contratantes entendem por seu o poder de tributar. A dupla incidência tributária decorre do exercício fiscal conjunto dos Estados signatários, tributando duas ou mais vezes a relação comercial e inibindo a prática da atividade econômica.

Nociva ao desenvolvimento econômico e à prática comercial internacional, a bitributação frustra as trocas comerciais mundiais quando sobrecarrega o cenário mercadológico com infinitos e repetidos tributos.

É a partir desta conjuntura que o mercado mundial passou a firmar acordos de natureza fiscal, tratados internacionais para evitar a dupla incidência tributária que rezam sobre benefícios e parâmetros tributários comuns a relações comerciais

---

<sup>33</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 21.

internacionais, com vistas a facilitar e promover a troca de produtos e serviços longe de altas e múltiplas cargas tributárias.

No ponto, acerca da cooperação validada entre as nações através do tratado internacional, valioso o ensinamento de Pagliuso:

[...] Em outras palavras, um Estado contratante abre mão daquilo que está estipulado na sua legislação tributária com relação a determinado fato imponible (ex.: retenção do imposto de renda na fonte sobre a importação de determinado serviço prestado por não-residente) para aplicar o que está estipulado no tratado (tributação dos rendimentos no local de residência). Isso poderia ser analisado como um ato de camaradagem do Estado que abre mão de sua tributação com o outro Estado contratante ou melhor ainda como uma forma de exercício de sua soberania na forma do poder de tributar.<sup>34</sup>

Os tratados contra a bitributação, consoante o ensinamento de Schoueri citado por Pagliuso, são “instrumentos de que se valem os Estados para, através de concessões mútuas, diminuir ou impedir a ocorrência do fenômeno da bitributação internacional em matéria do imposto sobre a renda, além do meio para o combate à evasão fiscal”.<sup>35</sup>

Limitando e conduzindo o tratamento tributário do negócio internacional, os tratados internacionais contra a bitributação resolvem o impasse da dupla incidência tributária determinando a quem compete a atividade fiscal, forte nos elementos de conexão, categoria do serviço importado e qualificação dos rendimentos gerados, de modo que diante da existência dos respectivos acordos entre as nações contratantes, a carga tributária, especialmente a do IRRF, pode ser objeto de fortes ajustes, sofrendo relevantes impactos e sendo muitas vezes inclusive afastada.

Sobre a finalidade dos tratados internacionais, Sérgio André Rocha destaca:

Um aspecto importante das convenções tributárias é que as mesmas servem à distribuição de poder tributário aos países signatários. Este aspecto faz com que tais tratados se tornem um instrumento de concorrência fiscal legítima, na medida em que o predomínio de cada país durante sua negociação poderá refletir na maior ou menor extensão de seu poder tributário.<sup>36</sup>

<sup>34</sup> MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015. p. 119. *E-book*. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 20 mar. 2021.

<sup>35</sup> SCHOUERI, 2013. p. 409 apud MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015. p. 118. *E-book*. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 22 abr. 2021.

<sup>36</sup> ROCHA, Sérgio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 91.

Mas, para que se possa estudar os aspectos e variações tributárias da remuneração do serviço prestado por estrangeiro em operações comerciais entre países que possuem acordo contra a bitributação, importa trilhar a perspectiva conceitual de tratado, bem definida pelo art. 2º, §1º, a, da Convenção de Viena de 1969:

Para os fins da presente Convenção:

a) “tratado” significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica;<sup>37</sup>

Os tratados internacionais, por natureza austera e formal, não podem circunscrever-se ao mero ajuste verbal, exigindo-se, para tanto, a forma escrita como garantia da segurança da relação comercial.<sup>38</sup>

Afirmando que somente a escritura torna imemorial o tratado nas relações comerciais internacionais, Mazzuoli destaca que “a celebração oral não satisfaz o requisito da formalidade. Nela não há a clareza e a estabilidade de um acordo escrito, não sujeitando o tratado, também, ao controle democrático pelo Poder Legislativo.”<sup>39</sup>

Partindo da forma à matéria, observa-se que o conceito abarcado pela Convenção de Viena não limita o conteúdo dos tratados internacionais. O que se quer dizer é que a definição acima transcrita ignora referência à matéria das disposições, podendo o tratado versar sobre múltiplos assuntos, conquistando ainda a nomenclatura que os contratantes julgarem apropriada, valendo-se como tratado pura e simplesmente pelo cumprimento dos requisitos destacados, ou seja, pela

---

<sup>37</sup> BRASIL. **Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009**. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm). Acesso em: 19 abr. 2021.

<sup>38</sup> AMARAL JÚNIOR, Alberto do. **Curso de Direito Internacional Público**. 5. ed. São Paulo: Atlas, Grupo GEN, 2015. p. 49. E-book. 9788522496853. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522496853/>. Acesso em: 26 abr. 2021.

<sup>39</sup> MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Direito dos Tratados**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense. Grupo GEN, 2014. p. 49. E-book. 978-85-309-5707-0. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5707-0/>. Acesso em: 19 abr. 2021.

constituição do acordo formal de vontades regido pelo Direito Internacional, na forma escrita e com o fim de produzir efeitos jurídicos entre as partes.<sup>40</sup>

Os tratados podem assumir as seguintes denominações: tratados, acordos, cartas, convenções, pactos, ajustes, convênios, ligas, estatuto, protocolo, dentre outros, tais quais com seu fim. Isto porque, como acima comentado, a terminologia é irrelevante ao alcance da finalidade, possuindo os Estados contratantes liberdade à designação conveniente.

No ponto, observa-se que a própria Constituição Federal, por observação feita por Carla Teixeira, “utiliza invariavelmente e sem distinções as expressões “tratados”, “tratados internacionais”, “acordos firmados pela União”, “atos internacionais” (vide arts. 5º, §2º; 102, III, b; 105, III, a; 178, *caput*; 84, VIII; e, 49, I, da CF)”<sup>41</sup>, terminações que serão igualmente empregadas no desenvolvimento do presente trabalho.

Todavia, salienta-se que, nos dizeres de Flávia Piovesan, “não necessariamente os tratados internacionais consagram novas regras de Direito Internacional. Por vezes, acabam por codificar regras preexistentes, consolidadas pelo costume internacional, ou, ainda, optam por modificá-las.”<sup>42</sup>

Das fontes internacionais do Direito Tributário, os tratados ocupam lugar de destaque. Ao lado de convenções internacionais de natureza comercial – acordos de comércio que versam desde a formação de uniões aduaneiras, passando pela regulamentação de portos, aeroportos e viação rodoviária, até as cooperações culturais e científicas, com disposições acidentais ou acessórias de natureza tributária –, surgiram os tratados de conteúdo especificamente tributário, com vistas a disciplinar cooperações tributárias entre Estados signatários e eliminar ou mitigar a dupla tributação.<sup>43</sup>

No Brasil, para que o tratado passe a ter força de lei, deve ser aprovado pelo Poder Legislativo e promulgado pelo Presidente da República, sujeito, ainda, para

---

<sup>40</sup> MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Direito dos Tratados**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense. Grupo GEN, 2014. p. 53. *E-book*. 978-85-309-5707-0. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5707-0/>. Acesso em: 19 abr. 2021.

<sup>41</sup> TEIXEIRA, Carla Noura. **Manual de Direito Internacional Público e Privado**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. p. 51. *E-book*. 9788553616787. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616787/>. Acesso em: 19 abr. 2021.

<sup>42</sup> PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. p. 123. *E-book*. 9788553600274. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600274/>. Acesso em: 19 abr. 2021.

<sup>43</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 67.

vigência, à ratificação. É a partir daí que, por objeto lícito e possível, os agentes signatários estão obrigados, internamente e no plano internacional aos termos do tratado, previamente ajustados aos preceitos constitucionais do país. A extinção, por sua vez, pode ocorrer por perda do objeto, denúncia unilateral, comum acordo, caducidade e guerra.<sup>44</sup>

Com relação à elaboração e expressão do consentimento, o tratado parte da elaboração, fase em que o corpo textual é preparado e redigido, sucedida pela assinatura, que forte no art. 12 da Convenção de Viena de 1969, representa o consentimento de um Estado em obrigar-se por um tratado. Logo após, como há pouco abordado, parte-se para a ratificação, com amparo no art. 14 da respectiva Convenção, funcionando como manifestação em definitivo e irrevogável aos termos do pactuado, que passa a produzir efeitos no plano internacional, com força jurídica obrigatória e vinculante. A adesão ou acessão, por sua vez, é atividade alheia à elaboração do tratado, importando na entrada do sujeito de Direito Internacional a tratado multilateral já constituído. A reserva, finalmente, é ato facultativo, manifestação unilateral que pretende excluir ou modificar deveres delineados no tratado.<sup>45</sup>

Sobre o tema, destacam-se as considerações de Amaral Júnior:

O tratado nasce, às vezes, da mera troca de notas entre as chancelarias. Para que o liame obrigacional se forme é imprescindível a inequívoca manifestação de vontade dos Estados desejosos de celebrar o compromisso. Não é usual que as convenções internacionais sejam negociadas diretamente pelo chefe de Estado ou de governo. Na maior parte dos casos, são negociadas por funcionários, conhecidos como plenipotenciários, que recebem amplos poderes para representar o Estado com vistas à conclusão de um acordo internacional.<sup>46</sup>

Continuando, acerca da estrutura do tratado, após o cumprimento das formalidades acima destacadas se comporta em preâmbulo, dispositivos e anexos. De todo modo, o que importa revelar, para os fins do presente estudo, é a

---

<sup>44</sup> DEL'OLMO, Florisbal de Souza. **Curso de Direito Internacional Privado**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, Grupo GEN, 2016. p. 30. *E-book*. 9788530973896. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530973896/>. Acesso em: 19 abr. 2021.

<sup>45</sup> TEIXEIRA, Carla Noura. **Manual de Direito Internacional Público e Privado**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. p. 54. *E-book*. 9788553616787. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616787/>. Acesso em: 19 abr. 2021.

<sup>46</sup> AMARAL JÚNIOR, Alberto do. **Curso de Direito Internacional Público**. 5. ed. São Paulo: Atlas, Grupo GEN, 2015. p. 51. 9788522496853. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522496853/>. Acesso em: 26 abr. 2021.

excepcional relevância dos tratados internacionais como forma adequada de vinculação externa do Estado brasileiro, e em especial dos tratados sobre tributação, que buscam veementemente favorecer o comércio internacional através de cooperações tributárias, eliminando ou mitigando a bitributação por meio do ajuste de políticas de condutas e delimitação do poder de tributação entre as nações contratantes.

É diante do crescimento e relevância das relações comerciais internacionais que além da necessidade de regulamentação de políticas às nações contratantes, através de instrumentos internacionais, os próprios tratados necessitaram ser regulamentados, e é justamente sobre a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados que abordará o próximo tópico, dando ênfase aos ditames da criação e interpretação dos tratados internacionais.

### 3.2 CONVENÇÃO DE VIENA SOBRE O DIREITO DOS TRATADOS

A evolução e o crescimento das relações internacionais exigiram a codificação do Direito dos Tratados, com o objetivo de definir e regulamentar diretrizes à criação, interpretação e consequências das operações, bem como promover a manutenção da paz e da segurança internacional.

A necessidade de um conjunto de normas comuns à elaboração e cumprimento de tratados pelas nações contratantes deu origem à Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, aplicável aos tratados entre Estados, que foi complementada pela Convenção sobre o Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais, de 1986, com a consolidação das organizações como sujeitos de Direito Internacional.<sup>47</sup>

De todo modo, com vistas a facilitar a compreensão da estrutura unificada para a condução dos tratados internacionais contra a bitributação, o presente estudo adotará como parâmetro a Convenção de Viena de 1969.

Assinada pelo Brasil em 23 de maio de 1969, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados entrou em vigor no plano interno somente 40 anos após,

---

<sup>47</sup> TEIXEIRA, Carla Noura. **Manual de Direito Internacional Público e Privado**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. p. 50. *E-book*. 9788553616787. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616787/>. Acesso em: 20 abr. 2021.

quando submetida ao Congresso em 22 de abril de 1992 e referendada e promulgada por meio do Decreto n. 7.030 de 14 de dezembro de 2009.<sup>48</sup>

Indiscutivelmente uma das mais importantes normas do Direito Internacional, conhecida como o “Tratado dos Tratados”, a Convenção tem raízes nas práticas costumeiras do comércio internacional, nos costumes que já eram aceitos no plano externo como expressão da juridicidade, razão pela qual deposita vasta confiança em sua concepção, quando afirma em seu preâmbulo que acredita promover “os propósitos das Nações Unidas enunciados na Carta, que são a manutenção da paz e da segurança internacionais, o desenvolvimento das relações amistosas e a consecução da cooperação entre as nações” [...].<sup>49</sup>

No ponto, valiosa a lição de Mazzuoli:

Chamada *Lei dos Tratados*, *Código dos Tratados* ou ainda *Tratado dos Tratados*, a Convenção de Viena de 1969 é um dos mais importantes documentos já concluídos na história do Direito Internacional Público. Ela não se limitou apenas à codificação do conjunto de regras gerais referentes aos tratados concluídos entre Estados, mas também se preocupou em regular o desenvolvimento progressivo daquelas matérias ainda não consolidadas na arena internacional. A Convenção regula desde questões pré-negociais (capacidade para concluir tratados e plenos poderes), até o processo de formação dos tratados (adoção, assinatura, ratificação, adesão, reservas etc.), sua entrada em vigor, aplicação provisória, observância e interpretação, bem assim a nulidade, extinção e suspensão de sua execução.<sup>50</sup>

Regendo a criação, a interpretação e eventual rompimento da relação internacional, a Convenção se suporta no princípio do *pacta sunt servanda*, rezando que os pactos devem ser cumpridos, como lei entre as partes, onde já no seu preâmbulo e no art. 26 bem define: “Constatando que os princípios do livre consentimento e da boa-fé e a regra *pacta sunt servanda* são universalmente reconhecidos, [...]” bem como “Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé.”<sup>51</sup>

---

<sup>48</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 77.

<sup>49</sup> BRASIL. **Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009**. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm). Acesso em: 19 abr. 2021.

<sup>50</sup> MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Direito dos Tratados**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense. Grupo GEN, 2014. p. 37. *E-book*. 978-85-309-5707-0. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5707-0/>. Acesso em: 20 abr. 2021.

<sup>51</sup> BRASIL. **Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009**. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Disponível

Nesse sentido, Mazzuoli cita os ensinamentos de De La Guardia:

Desde que os homens, os grupos humanos, as tribos, os Estados antigos fizeram entre si contratos ou tratados – pactos –, a moral, a razão humana ou o direito natural lhes impuseram que eles *deviam ser cumpridos*. Na esfera do direito natural romano se atribui a Cícero (*De officiis*) a expressão da norma *pacta sunt servanda*, transmitida logo ao direito natural cristão escolástico-medieval, assim como aos jusnaturalistas racionalistas; aceita, mais tarde, como norma do direito consuetudinário; e, já em nossos tempos, como *norma fundamental* de todo o direito dos tratados.<sup>52</sup>

No ponto, abrem-se parênteses para destacar que como fundamento para interpretação dos tratados internacionais, as relações comerciais devem observar ainda as disposições dos arts. 31 e 32 da Convenção, que rezam que “um tratado deve ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade” bem como que “pode-se recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão”.<sup>53</sup>

Sobre o tema, Pagliuso ressalta:

O artigo 25, § 3º, do Modelo OCDE estabelece que a interpretação autêntica de um tratado, por via normativa, deve-se dar por mútuo acordo das partes interessadas. Em adição, os arts. 31 e 32 da Convenção de Viena prescrevem que os tratados serão interpretados de boa-fé, em harmonia com o significado comum a ser dado aos termos do tratado em seu contexto e à luz do seu objeto e propósito. Nos tratados para evitar a bitributação, além de seguir o quanto o disposto na Convenção de Viena e no artigo 25, §3º, do Modelo OCDE, aplica-se também o previsto no artigo 3º, §2º, do mesmo Modelo, que determina que qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida no acordo terá o significado que tem no momento de sua aplicação.<sup>54</sup>

Sobre o termo contexto empregado no art. 31, valioso o ensinamento de Xavier:

---

em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm). Acesso em: 19 abr. 2021.

<sup>52</sup> DE LA GUARDIA, p. 193 apud MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Direito dos Tratados**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense. Grupo GEN, 2014. p. 219. *E-book*. 978-85-309-5707-0. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5707-0/>. Acesso em: 20 abr. 2021.

<sup>53</sup> BRASIL. **Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009**. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm). Acesso em: 19 abr. 2021.

<sup>54</sup> MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015. p. 120. *E-book*. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 22 abr. 2021.

O contexto compreende, além do texto (incluindo preâmbulo e anexos), qualquer acordo relacionado com o tratado que tiver sido celebrado pelas partes em conexão com a conclusão do tratado, bem como qualquer instrumento elaborado por uma ou mais partes em conexão com a conclusão do tratado e aceite pelas outras partes como instrumento relacionado com o tratado. Juntamente com o contexto, a interpretação dos tratados deve considerar qualquer acordo subsequente entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação das suas disposições, qualquer prática subsequente na aplicação do tratado que estabeleça um acordo das partes relativo à sua interpretação, bem como quaisquer regras relevantes de direito internacional aplicáveis às relações entre as partes.<sup>55</sup>

Continuando, ao lado da obrigação entre os contratantes no cumprimento ao pactuado, a Convenção preconiza, junto ao art. 27, “que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado”<sup>56</sup>, estabelecendo, ao que se vê, a superioridade dos tratados internacionais sobre as legislações internas dos Estados signatários.

Acerca do art. 27, Alberto Xavier defende que além de regra de juridicidade também o é de senso comum, pois um tratado de nada valeria se pudesse ser alterado ou revogado sem observância aos mecanismos de denúncia ou renegociação defendidos no Direito Internacional Público, por mera liberalidade de uma das nações contratantes.<sup>57</sup>

Não obstante, o próximo tópico cuidará da relação dos tratados internacionais com o direito interno, em especial a posição dos tratados internacionais em matéria tributária e seu *status*, frente às considerações da Convenção de Viena e do Código Tributário Nacional.

### 3.3 RELAÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS COM O DIREITO INTERNO - STATUS - ART. 98 DO CTN

De largada, a respeito dos tratados internacionais e o direito interno, destaca-se a reflexão de Alberto Xavier:

<sup>55</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 135.

<sup>56</sup> BRASIL. **Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009**. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm). Acesso em: 19 abr. 2021.

<sup>57</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 78.

A existência de duas ordens jurídicas, a nacional e a internacional, e a possibilidade de a norma de direito internacional poder regular qualquer matéria suscitam a questão de saber o que acontece se uma determinada questão for regulada simultaneamente, mas em termos diversos, por uma norma interna e por uma norma internacional. Poderá a eventual antinomia ser resolvida por um critério hierárquico? Este problema consiste afinal em saber se entre a ordem jurídica nacional e internacional há ou não relações sistemáticas e, em caso afirmativo, de que tipo.

Para que as relações comerciais internacionais tenham bons efeitos é necessário investigar como o tratado passa a ter relevância jurídica na ordem interna dos Estados signatários, tornando-se efetivamente vigente e apto a regular tais operações. No caso, reitera-se os dizeres de Pagliuso de que “um dos Estados contratantes abre mão do exercício de sua soberania para aplicar o disposto no tratado ou convenção internacional”.<sup>58</sup>

No entanto, para ministrar acerca da incorporação dos tratados ao ordenamento jurídico interno, é importante destacar, ainda que brevemente, as teorias da norma fundamental do direito internacional: monista e dualista.

A monista, defendida por Hans Kelsen, sustenta a existência de uma ordem jurídica única que compreende a ordem interna e a internacional, rejeitando a ideia de ordens autônomas e independentes e admitindo a possibilidade de conflito entre normas. A corrente se divide ainda em duas vertentes: o monismo com primazia do direito interno e o monismo com primazia do direito internacional. A primeira defende que o direito internacional só será aplicado e prevalecerá sobre o direito interno quando o Estado assim desejar. A segunda, por outro lado, tem como corolário a existência de uma norma fundamental, no caso, a internacional, que por sua natureza costumeira é nela onde todas as normas devem se fundamentar.<sup>59</sup>

A dualista, defendida por Heinrich Triepel, reconhece, ao contrário dos monistas, a existência de duas ordens jurídicas distintas, admitindo a diversidade entre direito internacional e direito interno. Sustenta a superioridade do direito internacional em relação aos Estados e rejeita a possibilidade de conflitos entre os sistemas jurídicos, vez que não possuem qualquer relação. Em seu vértice defende

---

<sup>58</sup> MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015. p. 122. *E-book*. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 20 mar. 2021.

<sup>59</sup> MOTTA, Andrea Limani Boisson. **Curso Introdutório de Direito Internacional do Comércio**. São Paulo: Editora Manole, 2010. p. 12. *E-book*. 9788520446454. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788520446454/>. Acesso em: 21 abr. 2021.

que a incorporação de norma internacional à legislação nacional deve ocorrer por meio de lei ou outro ato normativo, para garantir semelhante posição hierárquica.<sup>60</sup>

De todo modo, importa revelar a tese adotada pelo Ministro Celso de Mello no julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 1.480, solenidade onde afirma que não é na controvérsia doutrinária que se encontra resposta acerca da incorporação dos tratados internacionais no direito interno, trecho da ementa que abaixo se transcreve:

É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro. O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto.<sup>61</sup>

Esse é o comando da CF/88, formalidades essenciais impostas pelo texto constitucional para a incorporação dos tratados internacionais na ordem interna dos Estados signatários, quais sejam, aprovação, ratificação, promulgação e publicação.

Promulgados, questiona-se se os tratados têm efeito imediato no ordenamento jurídico interno, por força vinculante a partir de sua edição, incorporando-se no plano internacional.<sup>62</sup> Sobre o tema, Betina Grupenmacher e Flávia Piovesan, citadas por Pagliuso, afirmam:

No instante em que um país subscreve validamente um tratado é evidente que está ampliando seus horizontes jurídicos, limitadores, com frequência, da sua soberania absoluta de ditar regras de convivência interna. Assim, uma vez concluídos, os tratados são vinculantes para as partes envolvidas,

---

<sup>60</sup> MOTTA, Andrea Limani Boisson. **Curso Introdutório de Direito Internacional do Comércio**. São Paulo: Editora Manole, 2010. p. 13. *E-book*. 9788520446454. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788520446454/>. Acesso em: 21 abr. 2021.

<sup>61</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1480 MC-DF**. Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade. Relator Min. CELSO DE MELLO. Julgamento: 04/09/1997. Publicação: 18/05/2001. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur18417/false>. Acesso em: 21 abr. 2021.

<sup>62</sup> MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015. p. 123. *E-book*. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 22 abr. 2021.

pois desde então são instrumentos válidos perante a ordem jurídica, nacional e internacional.<sup>63</sup>

É diante do interesse em participar do mercado globalizado, que como abordado no primeiro capítulo do presente trabalho, reside, dentre diversos fatores, na possibilidade de expansão de negócios e vantagens competitivas, que os Estados signatários abrem mão da aplicação de sua legislação em benefício das relações comerciais.

Sendo assim, nos dizeres de Mazzuoli “ratificados, promulgados e publicados, os tratados passam a integrar o arcabouço normativo interno e, conseqüentemente, a produzir efeitos na ordem doméstica.”<sup>64</sup>

Com relação ao *status* do tratado internacional, o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), manifestado no julgamento do RE n. 80.004/SE é no sentido de que incorporados ao plano jurídico interno, os tratados internacionais gozam do *status* de lei ordinária. A tese foi reafirmada no julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 1.480, acima comentada, mas que novo trecho se destaca:

Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa.<sup>65</sup>

De outro giro, especificamente acerca da posição dos tratados internacionais em matéria tributária, deve ser analisada a disposição do art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN), que reza: “Os tratados e as convenções internacionais

---

<sup>63</sup> PIOVESAN, Flávia. Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional. São Paulo: Max Limonad, 1996, p. 79. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna. São Paulo: Dialética, 1999. p. 103 apud MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015. p. 124. *E-book*. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 22 abr. 2021.

<sup>64</sup> MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Direito dos Tratados**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, Grupo GEN, 2014. p. 260. *E-book*. 978-85-309-5707-0. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5707-0/>. Acesso em: 22 abr. 2021.

<sup>65</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1480 MC/DF**. Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade. Relator Min. CELSO DE MELLO. Julgamento: 04/09/1997. Publicação: 18/05/2001. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur18417/false>. Acesso em: 21 abr. 2021.

revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”<sup>66</sup>

No caso, Alberto Xavier afirma que é incorreta a disposição no que toca à revogação da lei interna pelos tratados internacionais, uma vez que os pontos que não forem abordados no ato internacional continuarão a ser respeitados e praticados no ordenamento jurídico interno dos Estados signatários, a todas as pessoas e situações que o tratado internacional não alcançar. Cuida-se então, pelo contrário, do instituto da derrogação, onde a lei interna não perde vigência, mas tem limitação de eficácia perante circunstâncias pré-determinadas, socorrendo-se na relação de especialidade entre tratados e leis.<sup>67</sup>

É no mesmo sentido que andam os ensinamentos de Pagliuso, reafirmando que os tratados sobre tributação não revogam leis internas, apenas limitam sua aplicação nos casos previstos nos acordos, valendo integralmente nas situações por ora não contempladas.<sup>68</sup>

Interessante observar que o art. 98 busca inspiração nos princípios do *pacta sunt servanda* e da especialidade, bem como no art. 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

A uma porque o cumprimento do pacto reivindica a manutenção da boa-fé e da segurança dos compromissos internacionais, mesmo que diante de legislação infraconstitucional, especialmente a de natureza tributária, revelando que eventual descumprimento colocaria em risco as benesses articuladas para o sucesso do comércio internacional, entendimento manifestado pelo Ministro Gilmar Mendes em voto proferido por ocasião do início do julgamento do RE 460.320/PR.

A duas, em homenagem ao art. 27, reforçando a posição superior dos tratados internacionais quando impede uma parte de invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento do tratado.

E por fim, agracia princípio da especialidade, cabível diante de eventual controvérsia entre a aplicação de disposições internacionais e disposições do plano jurídico interno dos Estados signatários, que reza que a lei especial derroga a lei

---

<sup>66</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 22 abr. 2021.

<sup>67</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 91.

<sup>68</sup> MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015, p. 125. *E-book*. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 22 abr. 2021.

geral, conduzindo a antinomia à prevalência da aplicação dos tratados, entendimento destacado pelo STJ no julgamento do REsp 1.618.897 STJ, em maio de 2020:

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS SOBRE A NORMA DE DIREITO INTERNO. CONCEITO DE LUCRO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. EMPRESA COM SEDE NA FRANÇA E SEM ESTABELECIMENTO PERMANENTE INSTALADO NO BRASIL. CONVENÇÃO CELEBRADA ENTRE A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E A FRANÇA, PROMULGADA PELO DECRETO 70.506/1972. COBRANÇA DE TRIBUTO QUE DEVE SER EFETUADA NO PAÍS DE ORIGEM (FRANÇA). RECURSO ESPECIAL DA SOCIEDADE EMPRESARIAL PROVIDO.**

**1. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas jurídicas de Direito Interno, em razão da sua especificidade, ressalvada a supremacia da Carta Magna. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedentes: REsp. 1.272.897/PE, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 9.12.2015; REsp. 1.161.467/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 1.6.2012.**

[...]

(REsp 1618897/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/05/2020, DJe 26/05/2020) (grifo aposto)<sup>69</sup>

Com efeito, em atenção aos princípios destacados e às disposições da Convenção de Viena sobre o Direitos dos Tratados, qualquer seja o fundamento a resposta é o reconhecimento da prevalência dos tratados internacionais em face da legislação nacional - especialmente os de natureza tributária, objeto do presente trabalho -, materializando a supremacia hierárquica em relação à legislação fiscal de direito interno.

Destacada a relação entre os tratados internacionais e a legislação doméstica, que a partir de sua incorporação tem *status* de lei ordinária e se posiciona hierarquicamente à frente das legislações dos países signatários, passar-se-á a análise do modelo base dos instrumentos internacionais reguladores da relação comercial internacional, voltados ao estabelecimento de benefícios ao sucesso do mercado globalizado.

---

<sup>69</sup> BRASIL. Superior Tribunal De Justiça. **REsp 1618897/RJ**. Recurso Especial. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. T1 - PRIMEIRA TURMA. Julgamento: 19/05/2020. Publicação: 26/05/2020. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=98+CTN&b=ACOR&p=false&l=10&i=2&operador=e&tipo\\_visualizacao=RESUMO](https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=98+CTN&b=ACOR&p=false&l=10&i=2&operador=e&tipo_visualizacao=RESUMO). Acesso em: 23 abr. 2021.

Os tratados destinados a eliminar a bitributação tem como parâmetro para sua elaboração o Modelo OCDE, temática abordada no tópico seguinte, com destaque à importância da padronização e unidade do documento internacional.

### 3.4 MODELO OCDE – ORGANIZAÇÃO DE COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

Os tratados internacionais destinados a evitar a bitributação tem como parâmetro para sua elaboração o Modelo OCDE, que tipifica o rendimento e atribui a cada Estado signatário, a depender da classificação dos rendimentos envolvidos, o poder da tributação.<sup>70</sup>

O modelo de tratado, conhecido como “Modelo OCDE”, teve origem nos trabalhos desenvolvidos pelo Comitê Fiscal da Organização Europeia de Cooperação Econômica (OECE), sucedida pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), de um projeto de convenção destinado a evitar a bitributação sobre o rendimento e patrimônio bem como padronizar as diretrizes e disposições das relações comerciais internacionais garantindo segurança jurídica ao comércio internacional.

Composto por dois documentos, o Modelo OCDE apresenta, na primeira parte, a estrutura base à elaboração dos tratados internacionais, seguida, como segunda parte, pelos “comentários à convenção”, incontáveis explicações e conceitos das temáticas abordadas no corpo do modelo, com vistas a antecipar respostas a eventuais dúvidas.

O preâmbulo da Convenção-Modelo OCDE sustenta a necessidade da coordenação de esforços entre Estados signatários:

Os países membros da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) há muito reconheceram a conveniência de esclarecer, normalizar e garantir a situação fiscal dos contribuintes que realizam operações comerciais, industriais, financeiras ou outras em outros países, aplicando, por todos eles, soluções comuns em casos idênticos de dupla tributação. Esses países também reconheceram a necessidade de melhorar a cooperação administrativa em matéria tributária, especialmente por meio

---

<sup>70</sup> MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015. p. 118. *E-book*. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 22 abr. 2021.

do intercâmbio de informações e assistência na arrecadação de impostos, a fim de evitar a evasão e a elisão fiscais.<sup>71</sup>

Soma-se à disposição as considerações delineadas na Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal (que são signatários os Estados Membros do Conselho da Europa e os países Membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE)), que igualmente sustenta e incentiva “todas as formas de assistência administrativa em matéria fiscal, relativamente a todo o tipo de impostos, assegurando ao mesmo tempo a proteção adequada dos direitos dos contribuintes [...]”.<sup>72</sup>

Sobre o tema, destaca-se brava consideração do texto do relatório explicativo revisto relativo à Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal:

Evidentemente que já existe um certo grau de cooperação, graças a múltiplos instrumentos, quer bilaterais quer multilaterais, cuja utilidade é reconhecida. Todavia, as relações económicas e comerciais tornaram-se de tal forma intensas e diversificadas que se sentiu a necessidade de desenvolver um novo instrumento, simultaneamente de carácter geral – isto é, que abranja as diferentes formas de assistência possíveis e que cubra um vasto leque de impostos – e multilateral, ou seja, que possibilite uma cooperação internacional mais eficaz entre grande número de Estados, em virtude da uniformidade de aplicação e interpretação das respectivas disposições.<sup>73</sup>

O modelo pretende facilitar e colaborar com as relações comerciais e, em homenagem à Convenção de Viena sobre o Direito dos tratados, promover a manutenção da paz e da segurança internacionais, corrompendo a necessidade de infinitas tentativas aleatórias e fracassadas para o ajuste de acordos entre nações.

No caso do Brasil, apesar de oficializado o pedido de entrada na OCDE em 2017, ainda não é, formalmente, membro, mas, como destaca a matéria do sítio

---

<sup>71</sup> CONVENÇÃO-MODELO OCDE. Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico. **Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio**: Versión Abreviada 2017. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017\\_765324dd-es#page44](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page44). Acesso em: 04 maio 2021.

<sup>72</sup> ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO. **Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal**. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2021.

<sup>73</sup> ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO. **Texto do relatório explicativo revisto relativo à convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal depois de alterada pelo protocolo**, p. 21. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2021.

eletrônico do Governo Federal publicada em 03/07/2020, é atualmente o país que atende ao maior número de requisitos para entrada no organismo internacional:

Das nações que pleiteiam uma vaga na Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Brasil é, atualmente, o país que atende ao maior número de requisitos para a entrada no organismo internacional. Conhecida como o grupo dos países desenvolvidos, a OCDE tem como principal missão incentivar o progresso econômico e o comércio mundial. Atualmente, a instituição conta com 37 países-membros. E, nesta semana, o Brasil deu mais um passo para ingressar na OCDE. O país teve aprovado mais seis instrumentos legais, todos na área de ciência e tecnologia. Com isso, o país já cumpriu, até o momento, 90 dos 252 instrumentos exigidos para a entrada na instituição, ou seja, 35% do total dos requisitos, de acordo com a Casa Civil.

[...]

De acordo com o secretário da Casa Civil, ao cumprir os instrumentos da OCDE, as políticas públicas executadas no Brasil sofrem impacto positivo, pois passam a ser realizadas alinhadas às práticas internacionais.

[...]

Além dos 90 instrumentos que já receberam adesão, o Brasil tem outros 54 em análise pela OCDE e 59 prontos para solicitar adesão.<sup>74</sup>

De todo modo, Alberto Xavier ressalta que “há possibilidade de Estados não membros da OCDE participarem na revisão sistemática do Modelo, fazendo consignar os seus pontos de vista e ressalvas (*Non Member Countries Positions - NMCP*).”<sup>75</sup>

Nesse sentido, embora o Brasil ainda não faça parte da Organização, dos 34 acordos internacionais para evitar a bitributação em vigor, todos seguem a estrutura da Convenção-Modelo OCDE.

No ponto, importa destacar trecho da matéria do sítio eletrônico do Senado Federal, que em 24/02/2021 aprovou 3 novos acordos assinados pelo Brasil com Singapura, Suíça e Emirados Árabes Unidos para eliminar a dupla tributação, que aguardam promulgação pelo Congresso:

O Senado aprovou nesta quarta-feira (24) acordos assinados pelo Brasil com Singapura, Suíça e Emirados Árabes Unidos para eliminar a dupla tributação em relação aos impostos sobre renda e prevenir a evasão e a omissão fiscais. Também foram aprovados acordos de cooperação em matéria de defesa entre Brasil e República Dominicana, e de serviços

<sup>74</sup> BRASIL. **Brasil recebe aprovação da OCDE de novos instrumentos legais na área de Ciência e Tecnologia**. Publicado em 03/07/2020, 18h26. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/noticias/educacao-e-pesquisa/2020/07/brasil-recebe-aprovacao-da-ocde-de-novos-instrumentos-legais-na-area-de-ciencia-e-tecnologia>. Acesso em: 24 abr. 2021.

<sup>75</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 72.

aéreos entre Brasil e Arábia Saudita. Os textos foram aprovados em votação simbólica e seguem para promulgação do Congresso.<sup>76</sup>

Retornando, a Convenção-Modelo OCDE é sistematizada em sete capítulos, a saber: Capítulo I - Âmbito de aplicação da convenção e impostos visados; Capítulo II - Definições Gerais; Capítulo III – Distribuição de competências do impostos sobre rendimentos; Capítulo IV - Tributação do patrimônio; Capítulo V – Métodos para evitar a dupla tributação; Capítulo VI - Disposições Especiais; Capítulo VII – Disposições Finais.

O art. 1º reza que a Convenção-Modelo se aplica às pessoas residentes em um ou ambos os Estados contratantes, sobre diversos impostos (art. 2º). Todavia, cuidando da tributação sobre importação de serviços bem como da relevância econômica do IRRF, importa destacar que se aplicam aos impostos sobre o rendimento ou lucros e sobre o patrimônio, categorias exploradas no presente trabalho.

Embora a Convenção-Modelo não obrigue os Estados-membros, servindo apenas como paradigma à confecção dos tratados, as convenções internacionais usualmente seguem a estrutura proposta, “do pé à ponta”, promovendo, por vezes, pequenas alterações fundamentadas nas particularidades dos signatários.

De mais a mais, compreendida a relação dos tratados internacionais com o direito interno bem como a austeridade das disposições e diretrizes do Modelo OCDE, que se aplicam aos Estados signatários e pretendem dispor universalmente acerca dos direitos, parâmetros e benefícios fiscais, abordar-se-á a partir de agora a aplicação dos tratados contra a bitributação, trilhando a análise da natureza dos rendimentos e determinando a quem compete o poder de tributar.

#### **4 APLICAÇÃO DOS TRATADOS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO**

Retratando um verdadeiro obstáculo ao sucesso do comércio internacional, a dupla tributação pode ser enfrentada, mitigada e até mesmo afastada através da aplicação de tratados contra a bitributação, onde países signatários, como alhures

---

<sup>76</sup> AGÊNCIA SENADO. **Aprovados acordos internacionais de combate à dupla tributação e evasão de divisas**. Publicado em 24/02/2021, 19h15. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2021/02/24/aprovados-acordos-internacionais-de-combate-a-dupla-tributacao-e-evasao-de-divisas>. Acesso em: 24 abr. 2021.

delineado, resolvem cooperar mutuamente em matéria fiscal em busca do progresso e viabilidade dos negócios internacionais, uma vez que, conforme os ensinamentos de Sérgio André Rocha, “a dupla tributação está na contramão do processo de globalização econômica mundial, sendo um entrave à livre movimentação de bens, serviços, capital e pessoas.”<sup>77</sup>

Das medidas capazes de combater e evitar a dupla tributação, destacam-se as unilaterais e as bilaterais. As medidas unilaterais são aquelas adotadas individual e internamente pelo Estado signatário, como por exemplo a isenção sobre rendimentos auferidos no exterior e crédito compensável a imposto doméstico, ambos em harmonia unicamente à legislação do plano jurídico interno do país. As medidas bilaterais, por sua vez, que em alguns casos podem ser multilaterais (envolvendo mais de dois países), perfazem a celebração de tratados internacionais.<sup>78</sup>

Pela garantia da plena comunicação entre as nações, o tratado é a principal e acertada medida de enfrentamento à dupla tributação internacional. A uma pelo estabelecimento de preceitos comuns a ambos os países contratantes, por seus próprios entendimentos, voluntariamente e em consonância, a duas pela relevância dos tratados internacionais perante as legislações internas, como bem destacado na seção anterior.

Sobre o tema, valiosos são os dizeres de Pagliuso:

Um dos temas mais relevantes da tributação incidente sobre a prestação de serviços por empresas não-residentes no Brasil é a aplicação de tratados internacionais para evitar a dupla incidência tributária. A tendência cada vez mais acentuada à globalização importa incremento das relações econômicas no plano internacional e, como corolário, a necessidade de integração dos mercados. Um dos efeitos dessa situação é a necessidade de identificação e estabelecimento do *regime jurídico* a que devem submeter-se às relações de natureza internacional.<sup>79</sup>

O regime jurídico, pois, é determinado a partir da aplicação e interpretação dos tratados internacionais, que desenhando verdadeiros limites à legislação fiscal dos países signatários, põe por terra a dupla tributação internacional.

Sobre o desempenho das respectivas convenções, Rocha aduz:

---

<sup>77</sup> ROCHA, Sergio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 55.

<sup>78</sup> ROCHA, Sergio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 56.

<sup>79</sup> MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015. p. 116. *E-book*. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 22 abr. 2021.

[...] As convenções contra a bitributação exercem o importantíssimo papel de possibilitar aos investidores estrangeiros a previsibilidade das regras tributárias e a consequente estabilidade de suas operações. [...] Nesse contexto, uma vez que têm como efeito a segurança quanto à tributação de operações com não residentes, as convenções viabilizam a realização de investimentos, reduzindo os riscos fiscais relacionados às operações transnacionais.<sup>80</sup>

Nesse íterim, ainda nos ensinamentos de Rocha, a finalidade do tratado contra a bitributação é “delimitar o exercício legítimo do poder tributário dos signatários, conciliando interesses fiscais e protegendo os contribuintes contra a dupla imposição que ocorreria se ambos tributassem, indistintamente, a renda auferida por pessoas a eles vinculadas”.<sup>81</sup>

No mesmo sentido Alberto Xavier leciona que os tratados estabelecem regras de reconhecimento de competência do poder de tributar - verdadeiros limites -, dividindo-as em normas de competência exclusiva ou cumulativa, memorando aos elementos de conexão dos critérios e princípios da residência ou fonte. No primeiro caso, a atividade fiscal compete a apenas um dos Estados signatários (ao Estado da residência ou ao Estado da fonte), ao passo que no segundo compete a ambos, ou seja, ao Estado da residência e ao Estado da fonte.<sup>82</sup>

É justamente neste passo o entendimento estampado no julgamento do Recurso Especial n. 1.759.081/SP, sobre o correto enquadramento das verbas remetidas ao exterior por ocasião da prestação de serviços estrangeiros, a fim de verificar se sujeitam-se à exclusiva tributação no exterior (residência) ou no Brasil (fonte).<sup>83</sup>

É através da qualificação do rendimento gerado pela prestação de determinado serviço, bem delineada no corpo textual das convenções internacionais que, definindo em “royalties”, “lucros”, “serviços profissionais independentes” e, por circunstância residual, “rendimentos não expressamente mencionados”, se admite, a depender do caso, a incidência ou não do IRRF.

---

<sup>80</sup> ROCHA, Sergio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 65.

<sup>81</sup> ROCHA, Sergio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 57.

<sup>82</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 547.

<sup>83</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1759081/SP**. Recurso Especial. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. T2 - SEGUNDA TURMA. Julgamento: 15/12/2020. Publicação: 18/12/2020. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201801998690&dt\\_publicacao=18/12/2020](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201801998690&dt_publicacao=18/12/2020). Acesso em: 03 maio 2021.

Como ressaltado no primeiro capítulo deste trabalho, dentre os desafios tributários enfrentados na remuneração do serviço prestado por residente no exterior o IRRF é o mais expressivo, com alíquotas de 15% ou 25%.

É diante da relevância econômica avistada que se aplicam os tratados internacionais contra a bitributação com vistas a reduzir, impedir ou garantir meios de atenuação da dupla incidência tributária, ou seja, da obrigação tributária repetida e exagerada, caracterizada pela tributação dos rendimentos no país da fonte (retenção da renda) e no país da residência.

Note-se, repetida porque exigida de ambos os contratantes pelo mesmo fato gerador, exagerada porquê de carga elevada, inviabilizando a continuação e manutenção do negócio internacional.

No ponto, destaca-se a consideração de Marco Antônio Chazaine Pereira:

Em relação ao imposto de renda, que normalmente deve ser retido pela fonte pagadora por ocasião das remessas, a existência de um tratado para evitar a dupla tributação internacional entre o país da fonte e o país da residência pode influenciar significativamente a tributação da operação.<sup>84</sup>

Dessarte, apontando diretrizes para o sucesso do comércio internacional, o tratado deve ser aplicado em caso de antinomias de natureza tributária, mitigando ou afastando infinitos e repetidos tributos sobre operações comerciais internacionais. Os tratados contra a bitributação regulamentam a atividade fiscal do mercado mundial limitando e conduzindo o tratamento tributário do negócio internacional através de cooperações tributárias.

Para a aplicação dos tratados contra a bitributação é necessário trilhar um caminho composto por duas fases; a primeira para identificar se a relação à baila trata do fenômeno da dupla incidência tributária, a segunda para examinar os sujeitos e o tributo *in quaestio*, aplicando-se as diretrizes entabuladas apenas a residentes dos Estados signatários sobre tributos previamente estipulados.

Confirmados os requisitos acima destacados, os tratados contra a bitributação passam a atuar na relação jurídica com o fim de identificar e determinar a quem compete o poder da tributação, a depender do rendimento e dos aspectos do negócio.

---

<sup>84</sup> PEREIRA, Marco Antônio Chazaine. **Direito tributário internacional**: aspectos práticos, 2º volume - São Paulo: LTr, 2014. Vários autores, p. 35.

Todavia, o processo de aplicação não é tão simples como parece. As controvérsias levantadas pelos Estados signatários na interpretação dos tratados, que corriqueiramente caminham no sentido do correto enquadramento para determinado tipo de rendimento, dificultam seu cumprimento. Sobre o tema, Pagliuso destaca:

Tema de grande relevância quando se analisam tratados internacionais é a dificuldade de sua aplicação ao caso concreto. Tornar compreensível o texto, de sorte a decidir sobre a aplicabilidade de determinado mandamento jurídico, é uma forma de interpretação. A interpretação de tratados em matéria tributária difere um pouco da interpretação ordinária. Tais tratados são normas sobre a aplicação normativa, pois não disciplinam, como no caso do direito público internacional, a aplicação de direito estrangeiro, mas limitam o próprio direito interno do Estado contratante.<sup>85</sup>

É justamente diante deste cenário que o presente trabalho é desenvolvido, à luz da melhor doutrina e jurisprudência sobre o assunto, com vistas a compreender e destacar, detalhadamente, a interpretação e aplicação dos tratados internacionais contra a bitributação, com ênfase na investigação da competência tributária sobre rendimentos auferidos pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia.

Continuando, previamente ao estudo da qualificação dos rendimentos por serviços prestados por residente no exterior, importa destacar mais uma vez brava consideração de Pagliuso:

[...] o escopo dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação é também o de facilitar o comércio e o investimento internacionais através da redução dos obstáculos tributários ao comércio de bens e serviços. **Uma tributação geral reduzida encoraja o comércio e o investimento. Tratados também provêm um grau de certeza e previsibilidade de modo que os contribuintes possam organizar seus negócios.** A clareza a respeito da jurisdição tributante e os procedimentos de acordos mútuos para resolução de problemas contidos nos tratados para evitar a dupla tributação ajudam a eliminar alguns dos principais problemas que um contribuinte enfrenta ao lidar com diferentes estados e diferentes leis. Além disso, a previsão dos tratados relativa à troca de informações fiscais entre os estados colabora para a prevenção de eventuais discriminações, para minimizar a evasão fiscal e facilita a aplicação pelos estados de suas regras fiscais domésticas.<sup>86</sup>  
(grifo apostro)

<sup>85</sup> MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015. p. 119. *E-book*. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 22 abr. 2021.

<sup>86</sup> MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015. p. 116. *E-book*. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 22 abr. 2021.

As convenções internacionais contra a bitributação estampam a abertura de horizontes jurídicos entre nações contratantes e demonstram os ânimos do negócio internacional, atuando como verdadeiros escudos à dupla incidência tributária, caracterizada, *in casu*, pela tributação da renda em ambos países contratantes sobre uma única operação.

Destarte, a fim de verificar a quem compete o poder de tributar é preciso interpretar e enquadrar corretamente as verbas remetidas ao exterior, por ocasião dos serviços prestados, nas possibilidades previstas nas respectivas convenções. Isso porque, ainda nas palavras de Pagliuso, "a correta qualificação permite ao contribuinte utilizar a regra estipulada em um tratado para evitar a dupla tributação com o intuito de efetivamente pagar tributos em apenas uma das duas jurisdições."<sup>87</sup>

É sobre a qualificação dos rendimentos que versará a próxima seção, com ênfase na tributação da remuneração dos serviços prestados por residentes no exterior.

#### 4.1 QUALIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS: LUCROS DAS EMPRESAS, ROYALTIES, PROFISSÕES INDEPENDENTES E RENDIMENTOS NÃO EXPRESSAMENTE MENCIONADOS

Para definir o poder da tributação na importação de serviços, especificamente sobre a remuneração de serviços prestados por residente no exterior, é preciso enquadrar os rendimentos remetidos nas possibilidades previstas no tratado internacional vigente entre Estados signatários.

Para tanto, importa memorar, ainda que brevemente, que como destacado no primeiro capítulo do presente trabalho, para fins de incidência tributária os serviços são qualificados em serviços técnicos e de assistência técnica e administrativa e semelhantes (IRRF à alíquota de 15%), ou serviços em geral (IRRF à alíquota de 25%), e é justamente diante da categoria externada que, somada à qualificação do rendimento, reconhecer-se-á a competência da atividade fiscal.

---

<sup>87</sup> MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015. p. 125. *E-book*. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 22 abr. 2021.

Como alhures delineado, embora o Brasil ainda não faça parte da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), dos 34 acordos internacionais para evitar a bitributação em vigor, todos seguem a estrutura da Convenção-Modelo OCDE, o que significa dizer que da previsão dos tratados internacionais os rendimentos podem ser classificados de acordo com os art. 7, 12, 14 e 21, a saber, respectivamente, “lucros das empresas”, “*royalties*”, “profissões independentes” e “rendimentos não expressamente mencionados”.

Todavia, consoante o ADI RFB n. 5/14, para fins de incidência tributária sobre rendimentos pagos a residentes no exterior, por ocasião da prestação de serviços, três são as categorias de rendimentos: (1) *royalties*; (2) profissões independentes; e (3) lucros das empresas.

Entende-se, portanto, que a categoria dos “rendimentos não expressamente mencionados”, como o próprio nome diz, é uma categoria residual, isto é, excepcional, empregada aos rendimentos não enquadrados nas modalidades anteriores. Foi este, inclusive, o entendimento lançado no julgamento do Caso Copesul, que será à frente abordado.

É certo que os serviços geram rendimentos, todavia, ressalte-se que, em matéria tributária, a depender da natureza do serviço prestado, *verbi gratia*, com ou sem transferência de tecnologia, gera-se determinado tipo de rendimento, que quando enquadrado nas possibilidades previstas na convenção entre Estados, define a quem compete o poder de tributar - isto é, o cabimento ou não da cobrança do IRRF.

A interpretação dos tratados internacionais pelos Estados signatários, como alhures delineado, por vezes é um grande impeditivo à correta aplicação dos preceitos convencionados. Isso porque cada qual interpreta à sua própria maneira (leia-se: do modo que lhe convém), favorecendo, por consequência, a bitributação.

O que se quer dizer é que quando os países contratantes classificam, livremente, os rendimentos envolvidos na operação comercial, entendem por seu o poder de tributar, provocando a dupla incidência tributária, extremamente nociva ao desenvolvimento e progresso do comércio internacional.

Imagine-se a seguinte situação: Se o Brasil classificar os rendimentos gerados a partir da prestação de serviços técnicos como “*royalties*”, e o Estado oposto os classificar como “lucros das empresas”, ambos tributarão a remessa de valores, ocorrendo, então, a dupla tributação.

A finalidade do tratado, pois, é justamente essa, esclarecer, harmonizar e equilibrar os aspectos e entendimentos tributários dos Estados signatários na importação de serviços, corrompendo eventual dessemelhança e a busca na legislação doméstica por fundamentos para a atividade fiscal.

Com vistas a compreender o correto enquadramento dos rendimentos envolvidos na remessa a residentes no exterior, por ocasião da prestação de serviços, nas possibilidades previstas nos tratados internacionais vigentes entre Estados, passar-se-á à análise detalhada das respectivas categorias.

Não obstante o art. 14, das “profissões independentes”, tenha sido suprimido da Convenção-Modelo OCDE<sup>88</sup>, permanece em vigor nos tratados internacionais celebrados pelo Brasil e abrange, em especial, “as atividades independentes de caráter científico, técnico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores”, conforme a disposição constante, por exemplo, no acordo Brasil-Argentina.<sup>89</sup> Sobre o tema, de acordo com Alberto Xavier, “em matéria de profissões independentes, as convenções contra a dupla tributação assinadas pelo Brasil reconhecem, em princípio, no seu art. 14, caráter exclusivo ao direito de tributar do Estado da residência dos profissionais em causa”.<sup>90</sup> A tributação, neste caso, via de regra, compete ao Estado contratante, ressalvada as hipóteses delineadas no referido artigo.

O art. 21 (destaque-se: dos tratados assinados pelo Brasil), dos “rendimentos não expressamente mencionados”, reza que os respectivos rendimentos são tributáveis em ambos os Estados, isto é, no Estado da fonte e no Estado na residência - memorando a regra de competência cumulativa -, ausente qualquer tratamento diferenciado e de natureza cooperativa tendente à mitigação da dupla tributação.

---

<sup>88</sup> CONVENÇÃO-MODELO OCDE. Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio**: Versión Abreviada 2017. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017\\_765324dd-es#page44](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page44). Acesso em: 04 maio 2021.

<sup>89</sup> BRASIL. **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 do Impostos sobre a Renda. Art. 14. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/argentina/decreto-no-87-976-de-22-de-dezembro-de-1982>. Acesso em: 19 maio 2021.

<sup>90</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 573.

Importa observar que, excepcionalmente, não é esse o entendimento estampado na Convenção-Modelo OCDE, que prevê, para o caso, competência exclusiva do país da residência à tributação de tais rendimentos. Para essa situação, inclusive, Rocha a entende como um “um exemplo de distanciamento entre os tratados brasileiros e o Modelo OCDE”<sup>91</sup>, que apesar de fielmente observados pelo Brasil, neste caso trilha caminho diverso.

Apesar do art. 14, “das profissões independentes”, ser parte das categorias de rendimentos (conforme o entendimento lançado pela RFB no ADI RFB n. 5/14), não se enquadra nas minúcias do trabalho desenvolvido, que se funda nas relações comerciais empresarias. Além disso, o art. 21, “dos rendimentos não expressamente mencionados”, por categoria residual, igualmente não se ajusta, ao menos a princípio, ao rumo deste estudo. Diante disso, passar-se-á a investigar e explorar unicamente a qualificação dos rendimentos nos respectivos casos, isto é, na importação de serviços por empresa brasileira a empresa estrangeira, dando ênfase às categorias doutrinária e jurisprudencialmente mais debatidas: *royalties* e lucros das empresas.

Acerca do art. 12, dos “*royalties*”, valiosa a lição de Xavier:

Nas convenções contra a dupla tributação assinadas pelo Brasil, o conceito de *royalties* designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão) - *royalties intelectuais* -, de patentes, marcas de indústria ou de comércio; desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos - *royalties industriais* -, bem como pelo uso ou concessão do uso de equipamentos industriais, comerciais ou científicos e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico (art. 12 do Modelo OCDE).<sup>92</sup>

Os *royalties* se caracterizam também na prestação de informações por experiências adquiridas através de contratos de *know-how*, que se identificam pura e simplesmente pela passagem de conhecimento ou experiência, sem a execução de um serviço, propriamente dito, em função do contratante.

É o que diz o comentário da OCDE ao artigo 12, parágrafo 11, qualificando como *royalties* “os valores pagos por informações relativas à experiência adquirida

---

<sup>91</sup> ROCHA, Sergio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 282.

<sup>92</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 618.

no campo industrial, comercial ou científico, que permitem o desenvolvimento eficiente de uma atividade no campo artístico, científico ou dos negócios”.<sup>93</sup>

Observa-se que os *royalties* trilham o caminho da inovação e da tecnologia, é a partir disso que, fundamentados nas disposições do art. 12 das convenções internacionais, os rendimentos gerados a partir da prestação de serviços técnicos e assistência técnica com transferência de tecnologia (ou instrumentais à transferência tecnológica - contrato de *know-how*), são, usualmente, assim qualificados.

Nos ensinamentos de Xavier, “a distinção entre rendimentos de prestação de informações resultantes de experiência acumulada e rendimentos de simples prestação de serviços é que, no contrato de *know-how*, transfere-se tecnologia; no contrato de prestação de serviços, aplica-se tecnologia.”<sup>94</sup>

Acerca das remunerações envolvidas, Xavier também destaca:

Para efeitos tributários, a remuneração do *know-how* é um rendimento de capital, uma vez que retribui um capital tecnológico, previamente acumulado, que é posto à disposição do beneficiário, enquanto a remuneração da prestação de serviços não pessoais é preço pela "venda" do serviço em si mesmo considerado e não retribuição de um "fator de produção", de uma "tecnologia", cuja transmissão não é em si objeto do contrato.<sup>95</sup>

Os *royalties* são os rendimentos gerados a partir da prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica com transferência de tecnologia, que devidamente enquadrados à possibilidade abarcada pelo tratado internacional são objetos de tributação em ambos os Estados, no país da residência e no país da fonte, caracterizando a competência cumulativa do poder de tributar, sujeito, todavia, ao método da imputação ordinária, “que estabelece um teto de dedução do imposto pago no Estado da fonte correspondente ao valor do próprio imposto devido no Estado da residência”<sup>96</sup>, forte no entendimento traçado pelo STJ no julgamento do

<sup>93</sup> ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Convenção-Modelo OCDE. **Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio**: Versión Abreviada 2017. Comentarios al artículo 12. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017\\_765324-dd-es#page281](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324-dd-es#page281). Acesso em: 14 mai. 2021.

<sup>94</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 622.

<sup>95</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 622.

<sup>96</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1759081/SP**. Recurso Especial. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. T2 - SEGUNDA TURMA. Julgamento: 15/12/2020. Publicação: 18/12/2020. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201801998690&dt\\_publicacao=18/12/2020](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201801998690&dt_publicacao=18/12/2020). Acesso em: 17 maio 2021.

REsp n. 1.759.081, de dezembro de 2020, e nas disposições constantes no art. 23 das convenções internacionais, sobre métodos para evitar a dupla tributação.

No entanto, um fator relevante e que merece destaque é a equiparação, por protocolos de diversos tratados celebrados pelo Brasil, dos pagamentos por prestação de serviços técnicos e de assistência técnica a *royalties*, não obstante tais categorias não serem expressamente delineadas na definição abarcada pelo art. 12 da Convenção-Modelo OCDE.<sup>97</sup>

Os protocolos, tais quais como os próprios tratados, possuem força vinculante na interpretação e aplicação das convenções internacionais, é diante disso que, mesmo sem trazer a definição de serviços técnicos ou assistência técnica, equiparar os a *royalties* com o objetivo de fortalecer e perpetuar a tributação na fonte.

O regramento da equiparação destaca, em suma, que o art. 12 abrange a remuneração pela prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica e, pegando carona, o ADI RFB n. 5/14 ratifica o entendimento e ainda determina que os rendimentos serão assim classificados, haja ou não transferência de tecnologia.

Por sua vez, questiona-se a competência fiscal no caso dos serviços em geral ou “serviços puros”, cujos rendimentos são considerados lucros das empresas, de acordo com entendimento jurisprudencial do Tribunal da Cidadania.

Em caminho contrário ao estampado no art. 12, o art. 7, do “lucro das empresas”, nos ensinamentos de Xavier somados ao de Pagliuso, reza que “a regra geral constante do art. 7 do Modelo OCDE é a de que o direito de tributar os lucros das empresas é objeto de atribuição exclusiva ao Estado de que tais empresas são residentes,”<sup>98</sup> “a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado.”<sup>99</sup>

Sobre o tema, valiosa lição de Marco Antônio Chazaine Pereira:

Os tratados que seguem a Convenção Modelo OCDE adotam regras de tributação de lucros de empresas que permitem ao estado da fonte somente tributar o rendimento dos serviços gerado em seu território nos casos em que a empresa beneficiária de tal rendimento nele exerça atividade através de um estabelecimento permanente (EP). Assim, o pagamento de

---

<sup>97</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 625.

<sup>98</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 551.

<sup>99</sup> MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015, p. 130. *E-book*. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 22 abr. 2021.

determinado serviço no país importador de tal serviço - de acordo com o art. 7º da Convenção Modelo OCDE (lucro das empresas) - somente pode ser tributado pelo imposto de renda caso a execução de tais serviços configure a presença de um EP em seu território.<sup>100</sup>

Trilhando a lógica dos serviços gerarem rendimentos, no caso do lucro das empresas o rendimento é gerado a partir da prestação de serviços puros, aqueles considerados não técnicos, ao passo que, corretamente enquadrados, serão tributados em regra no país da residência, afastada a exigência tributária no país da fonte, a não ser que nele haja estabelecimento permanente (filial, sucursal, etc.), e isto porque fora destes casos, conforme os ensinamentos de Pagliuso “só no país do domicílio, em face da contabilidade global da empresa, é possível determinar a eventual existência de lucro tributável, em face da comparação entre a totalidade das receitas, custos e despesas”.<sup>101</sup>

Pagliuso ainda destaca que:

O que se pretende esclarecer é que o país da fonte do rendimento não pode presumir que determinada empresa terá lucro simplesmente pelo fato de prestar serviços para uma empresa que reside em suas fronteiras. Essa situação pode, novamente, ser explicada pela comparação das vendas de serviços com as vendas de bens. Pois, se não é possível determinar se uma empresa obtém lucros com a prestação de determinados serviços em um território onde não tenha estabelecimento permanente, a imposição de tributação sobre os valores advindos daquela pode gerar a tributação do patrimônio e não do rendimento em si.<sup>102</sup>

Traçado pelo art. 5º da Convenção-Modelo OCDE, Pereira define o estabelecimento permanente pela “presença local de determinado contribuinte no outro país, de forma estável, para exercer atividade com finalidade lucrativa.”<sup>103</sup>

Diante da existência de um outro estabelecimento, no caso, permanente (normalmente referido na doutrina como EP), ocorre a extensão da competência tributária, passando os respectivos rendimentos à tributação naquele espaço, isto é, na fonte, escapando à tributação apenas as atividades acessórias e acidentais.

<sup>100</sup> PEREIRA, Marco Antônio Chazaine. **Direito tributário internacional**: aspectos práticos. 2. Vol. São Paulo: LTr, 2014. Vários autores, p. 35.

<sup>101</sup> MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015. p. 128. *E-book*. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 22 abr. 2021.

<sup>102</sup> MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015. p. 128. *E-book*. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 22 abr. 2021.

<sup>103</sup> PEREIRA, Marco Antônio Chazaine. **Direito tributário internacional**: aspectos práticos. 2. Vol. São Paulo: LTr, 2014. Vários autores, p. 35.

Note-se que, no caso, na ausência de estabelecimento permanente o poder da tributação é tão só do Estado da residência, detentor de competência exclusiva, ao passo que, na existência, reconhece-se a competência cumulativa, onde ambos Estados contratantes são detentores do poder de tributar.

Sobre o tema, brava consideração de Xavier:

O princípio do estabelecimento permanente impede a tributação dos lucros de uma empresa não residente pelo Estado da fonte, pelo simples fato de os contratos terem sido nele celebrados, ou de nele se ter realizado fornecimento de mercadorias ou serviços, ou de uma das partes na transação ter nele residência. E isto mesmo que a lei interna permita a tributação de lucros auferidos por não residentes decorrentes da prática de atos isolados, sem a presença de um estabelecimento permanente.<sup>104</sup>

Nessa esteira, observe-se, com cautela, que o estabelecimento permanente não objetiva pura e simplesmente estender o poder tributário ao Estado da fonte, uma vez que, como alhures delineado, a competência é excepcional e se materializa somente com a presença física do estabelecimento no espaço territorial da fonte.<sup>105</sup>

Por fim, para fixar, importa destacar o comentário da OCDE ao art. 5º:

O conceito de estabelecimento permanente é utilizado principalmente para determinar o direito de um Estado Contratante de tributar os lucros de uma empresa do outro Estado Contratante. Nos termos do artigo 7.º, um Estado Contratante não pode tributar os lucros de uma empresa do outro Estado Contratante, a menos que exerça a sua atividade por meio de um estabelecimento estável aí localizado. (Tradução nossa)<sup>106</sup>

Em suma, os lucros das empresas, rendimentos gerados a partir da prestação de serviços puros serão, via de regra, tributados no país da residência, a não ser que o beneficiário possua estabelecimento permanente no país da fonte.

Abre-se parênteses para destacar que a dessemelhança entre *royalties* e lucros das empresas, é, pois, a transferência de tecnologia. Outrossim, o próprio comentário da OCDE ao art. 12, parágrafo 11.4, exemplifica:

---

<sup>104</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 552.

<sup>105</sup> ROCHA, Sergio André. **Tributação Internacional** – São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 96.

<sup>106</sup> ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Convenção-modelo OCDE. Modelo de Convenio Tributário sobre la Renta y sobre el Patrimonio**: Versión Abreviada 2017. p. 117. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017\\_765324dd-es#page119](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page119). Acesso em: 10 maio 2021.

Os exemplos a seguir descrevem pagamentos que, portanto, não devem ser considerados como consideração pela contribuição de conhecimento prático, mas pela prestação de serviços:

- Pagamentos obtidos como contraprestação por serviços pós-venda;
- Pagamentos por serviços prestados por um vendedor sob a garantia devida ao comprador;
- Pagamentos de assistência técnica em sentido estrito;
- Os pagamentos de listas de potenciais clientes, quando tais listas forem feitas especificamente para o pagador com informações de natureza pública;
- Pagamentos de pareceres emitidos por engenheiro, advogado ou perito em contabilidade; e
- Pagamentos por assessoria prestada eletronicamente, por comunicações eletrônicas com técnicos ou por acesso através de redes informáticas, a uma base de dados para resolução de problemas.<sup>107</sup>

Com efeito, do rol exemplificativo acima destacado, infere-se que, sem medo de repetir, os lucros das empresas são rendimentos derivados da prestação de serviços puros, aqueles considerados não técnicos, cuja tributação compete em regra ao país da residência do beneficiário.

Ressalte-se, todavia, que na ausência de disposição, por protocolo, do tratado internacional vigente entre Estados signatários, da equiparação dos serviços técnicos e de assistência técnica à *royalties*, quando não envolverem transferência de tecnologia serão no art. 7 qualificados, escapando à tributação na fonte.

De outro giro, sobre os lucros tributáveis, Xavier ensina:

O conceito de lucro tributável é definido pelas diversas legislações internas. Como, porém, a noção geral de lucro de empresa abrange uma pluralidade de rendimentos imputáveis a uma unidade de exploração - rendimentos esses sujeitos, por vezes, a regimes tributários específicos (como é o caso dos dividendos, juros) regidos por outros preceitos das convenções -, as convenções esclarecem que tais regimes especiais não serão afetados pelo regime genérico dos lucros, traçado no art. 7º do Modelo. É o que podemos designar por princípio da prevalência dos regimes especiais ou do caráter residual da noção de lucro de empresa.

Soma-se o destaque doutrinário ao entendimento jurisprudencial lançado no julgamento do REsp n. 1.161.467 (Caso Copesul), cujo trecho da ementa abaixo se transcreve:

---

<sup>107</sup> ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Convenção-Modelo OCDE. **Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio**: Versión Abreviada 2017, p. 282. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017\\_765324dd-es#page282](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page282). Acesso em: 15 maio 2021.

4. O termo "lucro da empresa estrangeira", contido no art. VII das duas Convenções, **não se limita ao "lucro real"**, do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está - e estará sempre - sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro. 5. **A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada - e portanto, definitiva - do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes**, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro. 6. Portanto, "lucro da empresa estrangeira" deve ser interpretado não como "lucro real", mas como "lucro operacional", previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como "o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica", aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.<sup>108</sup> (grifo aposto)

O voto ainda memora ao princípio da especialidade (destacado no item 3.3 do presente trabalho), que reza que a lei especial derroga a lei geral, conduzindo a antinomia à prevalência da aplicação dos tratados internacionais.

Com efeito, observa-se que não obstante o art. 7 não estabeleça, clara e adequadamente, o conceito ou o que se deve considerar por "lucros das empresas", a melhor doutrina e jurisprudência, somadas aos Comentários à Convenção-Modelo OCDE, caminham na definição de rendas de qualquer natureza alcançadas na condução e desenvolvimento de uma empresa, aplicando-se a proteção e os preceitos do referido artigo nas remessas relativas à remuneração da prestação de serviços por residente no exterior, sempre que o respectivo pagamento compor o lucro, não havendo que se falar na diferença entre parcelas ou lucro real.

Conclui-se, pois, que a depender do serviço prestado, gera-se determinado tipo de rendimento. Tais rendimentos devem ser corretamente enquadrados nas possibilidades previstas nos tratados internacionais vigentes entre Estados signatários de modo a definir o poder tributário (e até mesmo o cabimento ou não do IRRF), que por vezes é cumulativo, noutras exclusivo.

Sem maiores destaques aos arts. 14 e 21, das "profissões independentes" e dos "rendimentos não expressamente mencionados", mas sem ignorar sua importância, observa-se que no caso dos *royalties* (art. 12), rendimentos gerados pela prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica com transferência de

---

<sup>108</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1161467/RS**. Rio Grande do Sul. RECURSO ESPECIAL. Ministro CASTRO MEIRA. T2 - SEGUNDA TURMA. Julgamento: 17/05/2012. Publicação: 01/06/2012. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200901980512&dt\\_publicacao=01/06/2012](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200901980512&dt_publicacao=01/06/2012). Acesso em: 10 maio 2021.

tecnologia (ou instrumentais à transferência tecnológica - contrato de *know-how*), o poder da tributação compete cumulativamente ao Estado da fonte e ao Estado da residência, de sorte que, no caso dos lucros das empresas (art. 7), rendimentos gerados pela prestação dos serviços puros ou técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia (quando ausente protocolos de equiparação a *royalties*), a competência fiscal é no sentido contrário, ou seja, do país da residência - afastando a exigência do IRRF.

## 4.2 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL - CASO COPESUL, IBERDROLA, ALCATEL E ENGECORPS

Com o objetivo de fundamentar e materializar as situações abordadas na seção anterior, passar-se-á à análise jurisprudencial dos temas, dando ênfase a julgamentos célebres e recentes do Superior Tribunal de Justiça e mudanças no entendimento da RFGB e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

### 4.2.1 CASO COPESUL

O Recurso Especial n. 1.161.467/RS, conhecido como “caso Copesul”, por ocasião do contribuinte envolvido (Copesul Companhia Petroquímica do Sul), foi o primeiro apreciado pelo STJ na temática dos tratados internacionais contra a bitributação, na análise dos acordos Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá.

Discutindo a tributação dos rendimentos auferidos por empresa estrangeira pela prestação de serviços à empresa brasileira, o julgamento, de 17/05/2012, analisou, em suma, a exigência de IRRF sobre rendimentos gerados pela prestação de serviços sem transferência de tecnologia.

A decisão aproveitou ainda a outros temas, delimitando o conceito de “lucro das empresas”, examinando a validade do ADN COSIT n. 1/00 e reforçando a aplicação do princípio da especialidade.

No caso em testilha, a recorrida, contratante de serviço estrangeiro sem transferência de tecnologia, não recolheu o imposto de renda na fonte defendendo a qualificação dos respectivos rendimentos no art. 7 da convenção internacional, do “lucro das empresas”, cujo poder de tributar compete, via de regra, ao Estado da residência.

A RFB, por sua vez, alegou a inaplicabilidade do art. 7, sob o fundamento de que os rendimentos não se encaixam no conceito do “lucro das empresas”, uma vez que o lucro somente pode ser auferido no fim do exercício financeiro, concluindo pela classificação no art. 21 dos tratados assinados pelo Brasil, forte no entendimento do ADN COSIT n. 1/00, admitindo a competência cumulativa ao poder da tributação - isto é, a incidência do IRRF.

Prevaleceu, todavia, o discurso da recorrida.

Magistralmente, o Ministro Relator Castro Meira pôs por terra o argumento lançado pela RFB, destacando que “o termo “lucro da empresa estrangeira” não se limita ao “lucro real”, do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo”, afirmando, por fim, que o “lucro da empresa” deve ser interpretado como “lucro operacional” ao invés de “lucro real”, incluindo, em consequência, o rendimento pago como remuneração a serviços prestados.

Dessarte, concluindo pela qualificação dos rendimentos de serviços sem transferência de tecnologia como “lucro das empresas”, o STJ afastou a possibilidade de exigência do IRRF, reforçando, ainda, a aplicação do princípio da especialidade em caso de antinomias entre normas internacionais e o direito interno, bem evidenciando que:

A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma “revogação funcional”, na expressão cunhada por Heleno Torres, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionados aos Estados contratantes.<sup>109</sup>

Com efeito, o julgamento do caso Copesul foi um grande passo à correta interpretação e aplicação dos tratados internacionais, especialmente no que toca aos serviços sem transferência de tecnologia, enquadrando-os no art. 7 das referidas convenções, ampliando e delimitando o conceito de “lucro das empresas”,

---

<sup>109</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1161467/RS**. Rio Grande do Sul. RECURSO ESPECIAL. Ministro CASTRO MEIRA. T2 - SEGUNDA TURMA. Julgamento: 17/05/2012. Publicação: 01/06/2012. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200901980512&dt\\_publicacao=01/06/2012](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200901980512&dt_publicacao=01/06/2012). Acesso em: 17 maio 2021.

afastando a exigência do IRRF e reconhecendo a invalidade das disposições do ADN COSIT nº 1/00.

Abre-se parênteses para destacar que a ADN COSIT nº 1/00 entendia pela classificação do art. 21 aos rendimentos gerados pela prestação de serviços técnicos e assistência técnica sem transferência de tecnologia, como “rendimentos não expressamente mencionados”, admitindo a competência cumulativa ao poder de tributar. Todavia, apesar de perdurar por pouco mais de uma década, na primeira vez posto à mesa do Judiciário, ali findou.

Muito bom para ser verdade, a vantagem do contribuinte não durou muito tempo. A decisão desfavorável fez com que a Fazenda lançasse uma nova tese, onde por meio do PARECER/PGFN/CAT/ N. 2.363/2013, apesar de reconhecer que as “remessas ao exterior decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia melhor se enquadram no artigo 7”, passou a defender que quando equiparados a *royalties* (pelos Protocolos dos respectivos acordos), a competência tributária é ato legítimo do Estado da fonte, ratificando o entendimento por meio do ADI RFB n. 5/14, de modo que embora o serviço não envolva transferência de tecnologia, quando os protocolos assim preverem, o enquadramento recairá ao art. 12, retornando à possibilidade da incidência do IRRF.

#### **4.2.2 CASO IBERDROLA**

Não muito distante do objeto do caso Copesul, o caso Iberdrola (REsp n. 1.272.897), do contribuinte Iberdrola Energia S/A, com julgamento datado em 19/11/2015, buscou o afastamento do IRRF na remessa de rendimentos ao exterior por ocasião da prestação de serviços, na análise do acordo Brasil-Espanha. A questão se resumiu à interpretação da expressão “lucros das empresas”, questionando se envolve ou não o termo rendimento.

Sem grandes novidades, o julgamento foi favorável ao contribuinte, no mesmo passo do caso Copesul, memorando ao conceito de lucro lá delineado, reforçando o princípio da especialidade e afastando a exigência do IRRF.

O que se destaca, no entanto, é que o voto, apesar de posterior ao ADI RFB n. 5/14, sequer o citou, razão pela qual se entende, ao menos até aqui, que no

entendimento do STJ mesmo quando os serviços técnicos e de assistência técnica forem equiparados, pelos protocolos das convenções internacionais, a *royalties*, o poder da tributação ainda compete unicamente ao Estado da residência quando não envolverem transferência de tecnologia, afastada a cobrança do IRRF.

#### 4.2.3 CASO ALCATEL

No mesmo ritmo, o caso Alcatel (REsp n. 1.618.897), do contribuinte Alcatel-Lucent Submarine Networks S/A, em análise do acordo Brasil-França, de julgamento bastante recente (19/05/2020), reitera os destaques dos casos Copesul e Iberdrola, garantindo o poder da tributação ao Estado da residência, forte no art. 7 do tratado internacional.

Note-se, todavia, que o tratado Brasil-França não possui previsão de equiparação, por protocolo, dos serviços técnicos e de assistência técnica a *royalties*. Desse modo, apesar da manutenção do entendimento favorável ao contribuinte, não retratou uma grande conquista. A RFB, por meio das Soluções de Consulta n. 153/15 e 501/17, já havia declarado que malgrado a presença ou transferência de tecnologia nas prestações de serviços técnicos e de assistência técnica, o aspecto tributário entre os países trilhará os preceitos da classificação do lucro das empresas, não se sujeitando, de uma maneira ou outra, ao IRRF.

#### 4.2.4 CASO ENGECORPS

O caso Engecorps (REsp 1.759.081), do contribuinte Engecorps Engenharia S/A, ainda mais recente, com julgamento em 15/12/2020, tentou analisar o correto enquadramento dos valores remetidos ao exterior como contrapartida à prestação de serviços de engenharia e assistência administrativa, no conceito de “*royalties*”, “lucros das empresas” ou “profissões independentes”, do acordo Brasil-Espanha.

Diga-se “tentou”, pois o acórdão não se exauriu no julgamento do mérito, retornando os autos à origem para análise da natureza do contrato e existência de hibridismo.

De toda sorte, o Ministro Relator Mauro Campbell Marques bem destacou as possibilidades do art. 7 e 12, bravamente exploradas no presente trabalho, detalhando também a do art. 14, das “profissões independentes”.

Ocorre que, de forma inédita no cenário do Tribunal da Cidadania, os *royalties* tomaram rumo diverso. De todos os respeitáveis julgamentos até então, nenhum havia manifestado entendimento acerca da equiparação, por protocolos das convenções internacionais, dos serviços técnicos e de assistência técnica a *royalties*, tese defendida no PARECER/PGFN/CAT/ N. 2.363/2013 e ratificada no ADI RFB n. 5/14.

Acompanhando a posição da Fazenda Nacional, todavia, o STJ abraçou o entendimento estampado nos protocolos dos tratados internacionais e defendido pela RFB, revelando que “haver ou não transferência de tecnologia é desinfluyente para a aferição da norma tributária aplicável, já que irrelevante para a conceituação de “*royalties*”.”<sup>110</sup>

Destarte, os rendimentos gerados pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica com ou sem transferência de tecnologia, desde que o respectivo tratado possua previsão, por protocolo, da equiparação a *royalties*, deve ser assim classificado e tributado no país da fonte.

O STJ ressalta, no entanto, que a tributação é limitada a 15% do montante bruto dos *royalties*, em consonância ao disposto no art. 23 do Modelo-OCDE que prevê como regra a aplicação do método da imputação ordinária como medida para eliminar a dupla tributação. Colhe-se trecho do acórdão:

[...]

O método da imputação ordinária é uma técnica através da qual se materializa o Princípio da Tributação Singular. Segundo este princípio, a soma das cargas tributárias dos dois países (fonte e residência) incidentes sobre determinado rendimento deverá corresponder à carga da tributação que o rendimento sofreria acaso fosse tributado apenas pelo país de maior carga (tributação singular). Já o método do crédito presumido, ou “*matching credit*”, é método excepcional pois, ao conceder, no Estado de residência, um crédito fixo e independente do valor efetivamente pago no Estado da fonte, permite uma carga tributária inferior à tributação singular.<sup>111</sup>

<sup>110</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1759081/SP**. Recurso Especial. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. T2 - SEGUNDA TURMA. Julgamento: 15/12/2020. Publicação: 18/12/2020. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201801998690&dt\\_publicacao=18/12/2020](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201801998690&dt_publicacao=18/12/2020). Acesso em: 17 maio 2021.

<sup>111</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1759081/SP**. Recurso Especial. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. T2 - SEGUNDA TURMA. Julgamento: 15/12/2020. Publicação: 18/12/2020. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201801998690&dt\\_publicacao=18/12/2020](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201801998690&dt_publicacao=18/12/2020). Acesso em: 17 maio 2021.

[...]

Por fim, o Ministro Relator destacou a temática do hibridismo - quando a classificação do rendimento é idêntica em ambos os países contratantes -, dando ênfase à possibilidade dos Estados valerem-se das disposições de forma abusiva com o fim de se furtar à tributação no país da fonte e no país da residência, situações que como destaca “são evidentemente contra o espírito dos tratados de tributação internacional.”<sup>112</sup>

Valendo-se das teses acima delineadas e destacando sua importância, o voto cuidou ainda por salientar que o método da imputação ordinária é uma técnica que materializa o princípio da tributação singular, isto é, da dupla não tributação.

Alfim, apesar de ampla e detalhadamente analisado e debatido, o STJ socorreu-se ao retorno dos autos à origem, sem julgamento de mérito, para a análise da (1) natureza do contrato que enseja a remessa e (2) a ausência de hibridismo.

O que importa revelar é a passagem e acolhimento pelo STJ da tese defendida pela Fazenda Nacional, de sorte que as operações comerciais internacionais de importação de serviços técnicos ou de assistência técnica sem transferência de tecnologia, deverão, a partir de agora, quando as nações contratantes possuírem, junto aos respectivos tratados, protocolo de equiparação a *royalties*, ser assim enquadrados, sujeitando-se ao recolhimento do IRRF.

---

<sup>112</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1759081/SP**. Recurso Especial. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. T2 - SEGUNDA TURMA. Julgamento: 15/12/2020. Publicação: 18/12/2020. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201801998690&dt\\_publicacao=18/12/2020](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201801998690&dt_publicacao=18/12/2020). Acesso em: 17 maio 2021.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após o estudo desenvolvido no presente trabalho, conclui-se pela relevância e variação dos aspectos tributários na importação e remuneração dos serviços prestados por residente no exterior, quando os Estados signatários possuem acordo contra a dupla incidência tributária.

Observou-se que, no sistema jurídico-tributário brasileiro, sobre a operação pode incidir, simultaneamente, até seis tributos, figurando o IRRF como o de alíquota mais expressiva, que pode ou não ser exigido, a depender da categoria do serviço importado e da qualificação do rendimento gerado.

De todo modo, de maneira geral, sobre serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes, incide IRRF à alíquota de 15%; sobre os serviços puros ou em geral, IRRF à alíquota de 25%.

Com passagem pelo conceito, forma e matéria das convenções internacionais, observou-se também que a cooperação em matéria fiscal abraçada pelos tratados limita a tributação, indistintamente, pelas nações signatárias, impedindo a ocorrência da bitributação e favorecendo a procura e o investimento no mercado internacional.

A bitributação, como fenômeno nocivo ao desenvolvimento da economia e do mercado mundial, pode e deve ser enfrentada através do emprego de medidas uniformes e harmônicas entre nações contratantes, retratadas nas convenções internacionais.

Para isso, em operações comerciais internacionais cujos países possuam tratado contra a bitributação, é necessário analisar o correto enquadramento das verbas remetidas ao exterior, por ocasião dos serviços prestados, nas possibilidades previstas nas respectivas convenções, tendo em vista que, a depender da classificação, isto é, em “*royalties*”, “lucros das empresas” ou “profissões independentes”, determinar-se-á o cabimento ou não do IRRF.

Os rendimentos gerados pela prestação de serviços puros ou em geral, considerados assim os serviços não técnicos, se enquadram ao art. 7, como “lucro das empresas”, sendo, via de regra, tributados no Estado da residência, afastada a exigência do IRRF, a não ser que nele haja estabelecimento permanente.

Por sua vez, os rendimentos gerados pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes, se enquadram ao art. 12, como “*royalties*”, portanto tributados no Estado da fonte, em outras palavras, sujeitos à incidência do IRRF. Ressalta-se, todavia, que a sujeição é limitada a 15% do montante bruto dos *royalties*, em consonância ao método da imputação ordinária.

De outro giro, com relação aos serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia, conclui-se, pois, em virtude do profundo estudo desenvolvido, pela confirmação da hipótese básica, que diante da aplicação dos tratados contra a bitributação, a importação de serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia não se sujeita, via de regra, ao recolhimento do IRRF.

A exceção, todavia, é verificada quando os respectivos tratados equipararem, por protocolo, os serviços técnicos e de assistência técnica a *royalties*, sujeitando os rendimentos, a partir disso, à cobrança do IRRF.

As alíquotas de 15% e 25%, são, desse modo, gerais e genéricas, de sorte que diante da existência de preceitos comuns entre Estados, estruturados por meio dos tratados internacionais, a carga tributária pode ser objeto de fortes ajustes, sofrendo relevantes impactos e sendo muitas vezes inclusive afastada.

Apontando diretrizes para o sucesso do comércio internacional, os tratados contra a bitributação corrompem a incidência de infinitos e repetidos tributos sobre operações comerciais internacionais, promovendo a troca de serviços longe de altas e múltiplas cargas tributárias.

O objetivo do tratado contra a bitributação é disciplinar o mercado mundial através de cooperações tributárias, em busca do progresso e viabilidade dos negócios internacionais, com o fim de eliminar ou mitigar a dupla tributação.

A aplicação dos tratados internacionais contra a dupla incidência tributária permite aos Estados, a depender da categoria do serviço importado e da qualificação do rendimento gerado, pagar tributos em apenas uma das duas jurisdições, retratando um grande e verdadeiro benefício em matéria fiscal e comercial.

## REFERÊNCIAS

AGÊNCIA SENADO. **Aprovados acordos internacionais de combate à dupla tributação e evasão de divisas.** Publicado em 24/02/2021, 19h15. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2021/02/24/aprovados-acordos-internacionais-de-combate-a-dupla-tributacao-e-evasao-de-divisas>. Acesso em: 24 abr. 2021.

AMARAL JÚNIOR, Alberto do. **Curso de Direito Internacional Público.** 5. ed. São Paulo: Atlas, Grupo GEN, 2015. 9788522496853. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522496853/>. Acesso em 26 abr. 2021.

BRASIL. **ADI RFB 5/14.** Ato Declaratório Interpretativo RFB Nº 5, DE 16 DE JUNHO DE 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=53416>. Acesso em: 04 maio 2021.

BRASIL. **Brasil recebe aprovação da OCDE de novos instrumentos legais na área de Ciência e Tecnologia.** Publicado em 03/07/2020, 18h26. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/noticias/educacao-e-pesquisa/2020/07/brasil-recebe-aprovacao-da-ocde-de-novos-instrumentos-legais-na-area-de-ciencia-e-tecnologia>. Acesso em: 24 abr. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009.** Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm). Acesso em: 19 abr. 2021.

BRASIL. **Decreto n. 87.976 de 22 de dezembro de 1982.** Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República da Argentina destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria do imposto sobre a renda. Art. 14. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/argentina/decreto-no-87-976-de-22-de-dezembro-de-1982> Acesso em: 19 maio 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em 21 mar. 2021, art. 3º.

BRASIL. **Lei nº 9.279 de 14 de maio de 1996**. Regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9279.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9279.htm). Acesso em: 16 mar. 2021.

BRASIL. **Medida Provisória nº 2.159-70**, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2159-70.htm#:~:text=MEDIDA%20PROVIS%C3%93RIA%20No%202.159,Art](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2159-70.htm#:~:text=MEDIDA%20PROVIS%C3%93RIA%20No%202.159,Art). Acesso em: 21 mar. 2021, art. 3º.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB Nº 1037**, de 04 de junho de 2010. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16002>. Acesso em: 21 mar. 2021, art. 1º.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1455, de 06 de março de 2014**. Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas hipóteses que menciona. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50414&visao=anotado>. Acesso em: 18 maio 2021.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. 9788553615872. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553615872/>. Acesso em: 21 mar. 2021.

CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRI Andréa de Toledo. **Teoria e prática no direito tributário**. 3. ed. rev. e atual. de acordo com as Leis Complementares n. 139/2011 e 141/2012. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2020. 9788553618309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553618309/>. Acesso em: 12 mar. 2021.

DEL'OLMO, Florisbal de Souza. **Curso de Direito Internacional Privado**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, Grupo GEN, 2016. 9788530973896. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530973896/>. Acesso em: 19 abr. 2021.

FRANCA FILHO, Marcílio Toscano. "Princípios da tributação internacional sobre a renda." **Revista de Informação Legislativa**. Brasília a. 35 n. 137 jan./mar. 1998. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/334/r137-08.pdf?sequence=4&isAllowed=y>. Acesso em 12 abr. 2021.

JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos Tributários da Importação de Serviços**. São Paulo: Almedina Brasil. Grupo Almedina (Portugal), 2015. 9788584930623. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930623/>. Acesso em: 20 mar. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Direito dos Tratados**, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense. Grupo GEN, 2014. 978-85-309-5707-0. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5707-0/>. Acesso em: 19 abr. 2021.

MOTTA, Andrea Limani Boisson. **Curso Introductório de Direito Internacional do Comércio**. São Paulo: Editora Manole, 2010. 9788520446454. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788520446454/>. Acesso em: 21 abr. 2021.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **TEXTO DO RELATÓRIO EXPLICATIVO REVISTO RELATIVO À CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL DEPOIS DE ALTERADA PELO PROTOCOLO**. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2021.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Convenção-Modelo OCDE. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017**. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017\\_765324dd-es#page44](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page44). Acesso em: 04 maio 2021.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal**. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2021.

PEREIRA, Marco Antônio Chazaine. **Direito tributário internacional: aspectos práticos**. 2. Vol. São Paulo: LTr, 2014. Vários autores.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. 9788553600274. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600274/>. Acesso em: 19 abr. 2021.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

REBONO, Maria; BORTOTO, Artur César; CASSAR, Maurício; RAMOS, Ronaldo J. Souza. **Comércio exterior: teoria e gestão**, 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. Grupo GEN, 2013. 9788522484447. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522484447/>. Acesso em: 20 mar. 2021.

ROCHA, Sergio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Direito Tributário: Tributação Internacional**. 1. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007. 9788502141940. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502141940/>. Acesso em: 21 mar. 2021.

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

SEGALIS, Gabriel; FRANÇA, Ronaldo de; ATSUMI, Shirley Yurica Kanamori. **Fundamentos da exportação e importação no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012.

Supremo Tribunal Federal. **Súmula 585**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1618#:~:text=S%C3%BAmula%20585,que%20n%C3%A3o%20opera%20no%20Brasil>. Acesso em 21 mar. 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADI 1480 MC/DF**. Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade. Relator Min. CELSO DE MELLO. Julgamento: 04/09/1997. Publicação: 18/05/2001. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur18417/false>. Acesso em: 21 abr. 2021.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **REsp 1618897/RJ**. Recurso Especial. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. T1 - PRIMEIRA TURMA. Julgamento: 19/05/2020. Publicação: 26/05/2020. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=98+CTN&b=ACOR&p=false&l=10&i=2&operador=e&tipo\\_visualizacao=RESUMO](https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=98+CTN&b=ACOR&p=false&l=10&i=2&operador=e&tipo_visualizacao=RESUMO). Acesso em: 23 abr. 2021.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **REsp 1759081/SP**. Recurso Especial. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. T2 - SEGUNDA TURMA. Julgamento: 15/12/2020. Publicação: 18/12/2020. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201801998690&dt\\_publicacao=18/12/2020](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201801998690&dt_publicacao=18/12/2020). Acesso em: 03 mai. 2021.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **REsp 1161467/RS**. RECURSO ESPECIAL. Ministro CASTRO MEIRA. T2 - SEGUNDA TURMA. Julgamento: 17/05/2012. Publicação: 01/06/2012. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200901980512&dt\\_publicacao=01/06/2012](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200901980512&dt_publicacao=01/06/2012). Acesso em: 10 mai. 2021.

TEIXEIRA, Carla Noura. **Manual de Direito Internacional Público e Privado**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. 9788553616787. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616787/>. Acesso em: 19 abr. 2021.

VASQUEZ, José Lopes. **Comércio Exterior Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Atlas. Grupo GEN, 2015. 9788522498680. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522498680/>. Acesso em: 20 mar 2021.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.