

## **Serviços técnicos e de assistência técnica e sua tributação conforme as convenções internacionais firmadas pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda<sup>1</sup>**

Marciano Seabra de Godoi<sup>2</sup>

### **Resumo**

A maioria das convenções contra a dupla tributação assinadas pelo Brasil promove em seus protocolos uma equiparação ampla entre os royalties e as remunerações por serviços técnicos e assistência técnica, e segundo essas convenções fica permitida a tributação na fonte inclusive dos pagamentos por serviços técnicos que não supõem transferência de tecnologia. Quanto às convenções que não promovem tal equiparação, a remuneração por serviços técnicos e assistência técnica deve ser enquadrada no art.7.º das convenções.

### **Abstract**

The majority of brazilian double taxation conventions enlarges the definition of royalties in order to include fees for technical services and technical assistance, and according with such double taxation conventions it's permitted to establish a withholding tax on these payments, even when they do no suppose any technological transference. According with the few double taxation conventions which do not enlarge the definition of royalties, those fees for technical services and technical assistance must be qualified as business income (art.7 of the conventions).

### **1. Introdução**

### **2. Modelo de convenção da OCDE: tratamento dos *royalties*, dos serviços técnicos e dos serviços de assistência técnica**

---

<sup>1</sup> Intervenção na Conferência “ADT Portugal-Brasil – questões prá(c)ticas”, organizada pela Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Escola de Lisboa, no dia 8 de Março de 2010.

<sup>2</sup> Doutor em Direito Financeiro e Tributário (Universidade Complutense de Madrid). Professor de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Advogado.

3. **Convenções internacionais firmadas pelo Brasil e equiparação de tratamento tributário entre *royalties*, serviços técnicos e assistência técnica**
4. **Análise de um precedente jurisprudencial sobre o enquadramento dos serviços técnicos nas convenções contra a dupla tributação**

## 1. Introdução

O objetivo do presente artigo é demonstrar a pluralidade de opiniões atualmente sustentadas a respeito do tratamento tributário a ser conferido às remunerações por serviços técnicos e assistência técnica no âmbito da aplicação das convenções internacionais firmadas pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda, bem como indicar a solução normativa que a juízo do autor é a correta.

## 2. Modelo de convenção da OCDE: tratamento dos *royalties*, dos serviços técnicos e dos serviços de assistência técnica

No modelo de convenção da OCDE, os *royalties* são definidos – art.12 – como “pagamentos de qualquer tipo recebidos como retribuições pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre obra literária, artística ou científica, incluindo filmes cinematográficos, qualquer patente, marca registrada, desenho ou modelo, fórmula ou processo secretos, ou pela informação relativa à experiência industrial, comercial ou científica”.

Apesar de no modelo de convenção da OCDE o direito de tributar os *royalties* ser exclusivo do país da residência do beneficiário efetivo dos *royalties* (art.12.1), diversos países-membros da OCDE<sup>3</sup> – e a generalidade dos países em desenvolvimento<sup>4</sup> – preferem

<sup>3</sup> Ver os itens 33 a 37 (art.12) dos Comentários ao Modelo de Convenção da OCDE – OCDE (2008).

<sup>4</sup> O modelo de convenção da ONU permite a tributação dos *royalties* no país da fonte.

definir em suas convenções que também o país da fonte está habilitado a tributar o pagamento dos *royalties*.

Os serviços técnicos e a assistência técnica prestados por um residente de um estado contratante são qualificados como “lucros empresariais” nos termos do art.7.º do modelo de convenção da OCDE, a menos que se trate de um contrato de transferência de “know how” ou de tecnologia, visto que nesse caso os pagamentos assumem a natureza de *royalties* nos termos da definição contida no art.12.2 (*in fine*) do modelo de convenção da OCDE. Os comentários oficiais ao modelo de convenção da OCDE<sup>5</sup> não deixam qualquer dúvida a respeito desse enquadramento no art.12 (contratos de transferência de “know how” e de tecnologia) ou no art.7.º (contratos de prestação de serviços e de assistência técnica), e a doutrina internacional também é unânime neste sentido<sup>6</sup>.

A opinião segundo a qual a prestação de serviços internacionais deve ser enquadrada não no art.7.º e sim no artigo do modelo de convenção (art.21) que trata de “outros rendimentos” não tratados nos dispositivos específicos<sup>7</sup> não possui qualquer respaldo no modelo de convenção da OCDE, nos comentários oficiais ao referido modelo, ou ainda na doutrina internacional.

Por isso é de se lamentar a pobreza intelectual e científica do Ato Declaratório n.º 1, de 5 de janeiro de 2000, do Coordenador Geral do Sistema de Tributação (COSIT), que comete ao menos dois erros crassos. Em primeiro lugar, pretende dar resposta a um problema complexo (enquadramento dos pagamentos por serviços técnicos e assistência técnica sem transferência de tecnologia nas categorias de rendimentos existentes nas convenções internacionais para evitar a dupla tributação) analisando genérica e indiferenciadamente todas as convenções assinadas pelo Brasil. Em segundo lugar, conclui sem qualquer

<sup>5</sup> Ver especialmente o item 11 (art.12) dos Comentários ao Modelo de Convenção da OCDE- OCDE (2008).

<sup>6</sup> Ver Alberto XAVIER (2004), pp.692-700.

<sup>7</sup> Essa opinião é sustentada por Gabriel LEONARDOS (1999), pp. 32-48. Na generalidade das convenções assinadas por países em desenvolvimento, é garantido ao país da fonte tributar esses “outros rendimentos”, os quais segundo o modelo da OCDE somente poderiam ser tributados pelo país da residência (art.21.1).

fundamentação que em todas as convenções “esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados e, conseqüentemente, são tributados na forma do item I [ou seja, na fonte], o que se dará também na hipótese de a convenção não contemplar esse artigo”. Certamente a edição desse malsinado Ato Declaratório há de haver pesado na decisão do governo alemão de denunciar a convenção com o Brasil no ano de 2005.

### **3. Convenções internacionais firmadas pelo Brasil e equiparação de tratamento tributário entre *royalties*, serviços técnicos e assistência técnica**

Atualmente estão em vigor vinte e oito convenções internacionais bilaterais firmadas pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda, sem considerar naturalmente a convenção com a Alemanha, denunciada pelo país germânico em 2005. A grande maioria dessas convenções estabelece em seus protocolos que o tratamento conferido aos *royalties* será o mesmo tratamento conferido às remunerações pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica. Aliás, o Brasil registrou essa prática de alargar a definição de *royalties* na própria publicação oficial do modelo de convenção da OCDE, mais precisamente no item 7 do art.12 das posições dos países não-membros<sup>8</sup>.

As convenções que não estabelecem essa equiparação entre *royalties*, serviços técnicos e de assistência técnica são as mais antigas – Japão (1967), França (1971), Bélgica (1972), Áustria (1975), Suécia (1975) – com exceção da convenção assinada com a Finlândia (1997). No caso dessas convenções, o pagamento por empresas brasileiras de serviços técnicos e assistência técnica que não envolvam transferência de “know how” ou de tecnologia deve ser tributado nos termos do art.7.º das convenções (“lucros empresariais”) e não nos termos do art.21. Neste sentido, determinando o enquadramento no art. 7.º,

---

<sup>8</sup> OCDE (2008), p.398: “7. Brazil, Gabon, Ivory Coast and Tunisia reserve the right to include fees for technical assistance and technical services in the definition of royalties”

especificamente no caso da convenção com a França, decidiu a Chefia da Divisão de Tributação de Curitiba – 9.<sup>a</sup> Região Fiscal numa resposta a consulta do contribuinte<sup>9</sup>.

Autores de prol<sup>10</sup> defendem o enquadramento dos serviços técnicos (sem transferência de tecnologia) no art.7.º (“lucros empresariais”) mesmo no caso das convenções cujos protocolos determinam sua equiparação aos *royalties*. Alberto Xavier afirma que os Protocolos somente determinam a equiparação para os contratos de prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica que “tenham carácter complementar ou instrumental de contratos de transferência de capital tecnológico”<sup>11</sup>, e Sérgio André Rocha conclui que “em nenhum caso a prestação isolada de serviços técnicos sem a transferência de tecnologia poderia gerar a equiparação a *royalties* eventualmente prevista no protocolo de convenção celebrada pelo Brasil”<sup>12</sup>.

Discordamos dos referidos autores, cuja argumentação soa como uma petição de princípio. Por que os Protocolos não determinariam a equiparação a *royalties* inclusive das prestações de serviços técnicos sem transferência de tecnologia e sem carácter complementar a contratos de “know how”? A resposta de Xavier é a seguinte: a equiparação seria equivocada “pois a remuneração destes [contratos] não é, por natureza, ‘royalty’, mas rendimento de trabalho autônomo (tratando-se de serviços pessoais) ou preço constitutivo de lucro de empresa (tratando-se de serviços não pessoais)”<sup>13</sup>.

Ora, é certo que a remuneração por contratos puros de prestação de serviços técnicos não tem natureza de *royalties* nos termos em que os *royalties* são definidos pela doutrina, pela legislação e pelo art.12 das convenções internacionais contra a dupla tributação. Mas é exatamente por isso que faz todo sentido que protocolos anexos às convenções determinem a equiparação entre tal remuneração e os *royalties*. Já tivesse tal remuneração (por serviços

<sup>9</sup> Ver Luciana GALHARDO (1998).

<sup>10</sup> Ver XAVIER (1999), pp. 14-16; ROCHA (2008), pp.191-199; GARCIA & ALMEIDA (2010), pp.7-17.

<sup>11</sup> XAVIER (1999), p.15. No mesmo sentido, ver XAVIER (2004), pp.777-781.

<sup>12</sup> ROCHA (2008), p.199.

<sup>13</sup> XAVIER (2004), p.780.

técnicos puros) a natureza de *royalties*, escusado seria que protocolos simplesmente relembassem o fato.

Pensamos que a resposta quanto ao alcance da equiparação deve se dar a partir da interpretação contextual dos próprios protocolos e convenções, e em nenhum caso vemos, nestas ou naqueles, elementos para corroborar a tese de que somente há equiparação entre os royalties e serviços técnicos ou de assistência técnica que tenham caráter complementar ou instrumental de contratos de transferência de capital tecnológico.

Os protocolos promovem uma equiparação sempre ampla. Em alguns casos, afirma-se que “fica entendido que as disposições do parágrafo 3.º do Art. 12 aplicar-se-ão a pagamentos de qualquer espécie recebidos em razão da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica” (item 3 do Protocolo anexo à Convenção com a África do Sul). Em outros casos, afirma-se que “a expressão ‘por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico’, mencionada no parágrafo 3 do artigo 12, compreende os rendimentos provenientes da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica” (item 5 do Protocolo anexo à Convenção com a Espanha). No caso da convenção com Portugal, veja-se o caráter amplo da equiparação: “fica entendido que as disposições do número 3 do Art. 12 se aplicam a qualquer espécie de pagamento, recebido em razão da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos” (item 5 do Protocolo).

A utilização da expressão “qualquer espécie de pagamento” é claro indicativo de que a equiparação não tem o caráter restritivo da tese acima comentada. Na verdade, sobre este tema há uma clara diferença entre a postura dos países em desenvolvimento e a postura dos países ditos desenvolvidos. Sobre o art. 12 do modelo de convenção da OCDE, o Brasil registrou oficialmente sua posição de que “se reserva o direito de incluir as remunerações por assistência técnica e serviços técnicos na definição de *royalties*” – OCDE (2008), p.398. Veja-se a diferença com a posição registrada por Espanha e Portugal sobre o mesmo artigo 12 do modelo de convenção da OCDE: “Portugal e Espanha se reservam o direito de tributar na fonte, como royalties, rendimentos derivados de assistência técnica em conexão com o uso,

ou o direito de uso de direitos ou informações do tipo mencionado no parágrafo 2.º do Artigo” – OCDE (2008), p.196, sem o grifo no original.

A tese da equiparação restritiva, somente com os contratos de prestação de serviços auxiliares ou complementares a contratos de transferência tecnológica, se encaixa na posição de Portugal e Espanha, mas não na posição manifestada pelo Brasil no documento oficial da OCDE e refletida na maioria de suas convenções. Há mais. O caráter amplo da equiparação (entre royalties e remuneração por serviços técnicos e assistência técnica) também é confirmado pela existência cada vez mais frequente de cláusulas convencionais como a que se estabeleceu no item 6, “b” do Protocolo anexo à Convenção com o México:

“6. Com referência ao parágrafo 3 do Artigo 12:

- a) Fica entendido que as disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 se aplicam a qualquer espécie de pagamento recebido em razão da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos.
- b) No caso de o Brasil acordar com qualquer outro país, após a data da assinatura da presente Convenção, um dispositivo mediante o qual os rendimentos provenientes da prestação de serviços técnicos que não impliquem um direito aos que se refere o parágrafo de referência se considerem como rendimentos aos quais se aplica o Artigo 7 ou 14, dita disposição aplicar-se-á automaticamente em lugar do estabelecido no inciso anterior deste Protocolo<sup>14</sup>, no momento da entrada em vigor da Convenção que a contenha”

De outra parte, a prática de se adotarem cláusulas convencionais equiparando os royalties a qualquer tipo de serviços técnicos, sejam ou não serviços dependentes e auxiliares a outro contrato de transferência de tecnologia, não é novidade no direito tributário internacional. Klaus Vogel<sup>15</sup> comenta especificamente esta realidade de expansão do

---

<sup>14</sup> “5. Com referência aos Artigos 10 [dividendos], 11 [juros] e 12 [royalties]. Caso o Brasil acorde com qualquer outro país, após a assinatura da presente Convenção, alíquotas inferiores (inclusive isenções) às estabelecidas nestes Artigos, referidas alíquotas serão aplicáveis para fins da presente Convenção, nos mesmos termos, no momento em que as mesmas entrem em vigor. Contudo, no caso de juros e ‘royalties’, tais alíquotas não poderão, em nenhum caso, ser inferiores a 4,9% ou 10%, respectivamente.”

<sup>15</sup> VOGEL (1997), pp.800-801.

conceito de royalties – e sua equiparação com a remuneração por serviços técnicos em geral – quanto às convenções assinadas pela Alemanha com países em desenvolvimento, nada havendo em seus comentários que possa dar sustentação à tese de que a equiparação seria, por natureza, restritiva.

#### **4. Análise de um precedente jurisprudencial sobre o enquadramento dos serviços técnicos nas convenções contra a dupla tributação**

Durante os anos de 2007 a 2009, o Tribunal Regional Federal da 4.<sup>a</sup> Região julgou uma questão que envolvia a aplicação das convenções assinadas pelo Brasil com a Alemanha e o Canadá sobre um caso de pagamento, do Brasil para o exterior, de serviços técnicos sem transferência de tecnologia. O fisco federal defendeu a possibilidade de tributação na fonte dos referidos pagamentos, batendo-se pela aplicação dos dispositivos das convenções que tratavam de “outros rendimentos” (art.22 da Convenção com a Alemanha e art.21 da Convenção com o Canadá). Ou seja, o fisco federal defendeu a correção do malsinado Ato Declaratório COSIT n.º 1/2000. O contribuinte defendeu a aplicação ao caso do art.7.º de ambas as convenções, que trata da tributação dos lucros empresariais.

O Tribunal a nosso ver agiu corretamente ao rechaçar as conclusões do Ato Declaratório COSIT n.º 1/2000, tendo afirmado com acerto que “é equivocada a tentativa do Ato Declaratório COSIT n.º01, de 05.01.2000, de enquadrar como “rendimentos não expressamente mencionados” os pagamentos ora discutidos, quando estes claramente constituem rendimento integrante do lucro da empresa que os auferi, situada no exterior” (item 7 da ementa oficial do acórdão nos Embargos Infringentes 2002.71.00.006530-5/RS).

A decisão do Tribunal deu ganho de causa ao contribuinte, livrando os referidos pagamentos da tributação na fonte e aplicando ao caso o art.7.º das convenções. O curioso é que nem a Fazenda Nacional nem os julgadores se deram conta de que as convenções com Alemanha e Canadá equiparam expressamente os pagamentos por serviços técnicos aos royalties, o que possibilitaria a tributação na fonte, ainda que a alíquotas reduzidas.



Querendo o *mais* (tributação na fonte pelas alíquotas da legislação interna), o fisco perdeu o *menos* (tributação na fonte segundo o regime de tributação dos royalties). Ao invés de argumentar com base nos itens dos Protocolos convencionais que preveem inequivocamente a equiparação entre os royalties e os pagamentos por serviços técnicos (permitindo sua tributação na fonte), a Fazenda Nacional brandiu o grotesco Ato Declaratório COSIT 1/2000, tendo colhido o que plantou.

## Referências

GALHARDO, Luciana Rosanova. Serviços técnicos prestados por empresa francesa e imposto de renda na fonte, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º 31/1998, pp. 39-44.

GARCIA, Ana Carolina Moreira & FONSECA, Frederico de Almeida. Não incidência de IRRF sobre remessas ao exterior – serviços técnicos sem transferência de tecnologia – Análise da jurisprudência, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º 172/2010, pp.7-17.

OCDE, **Model Tax Convention on Income and on Capital**, Paris: OCDE, 2008.

ROCHA, Sergio André. **Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**, 3.ª edição, The Hague-London – Boston: Kluwer Law International, 1997.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, 6.ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2004.

----- O imposto de renda na fonte e os serviços internacionais – análise de um caso de equivocada interpretação dos arts.7.º e 21 dos tratados, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º 49/1999, pp. 7-17.

