

## ANÁLISE SOBRE A NÃO INCIDÊNCIA DO IRF SOBRE REMESSAS AO EXTERIOR EM CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS QUE NÃO PRESSUPÕEM, EM SI MESMOS, QUALQUER TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA, NAS HIPÓTESES EM QUE O PROTOCOLO FAZ REFERÊNCIA AO CONCEITO DE KNOW-HOW

LUÍS EDUARDO SCHOUERI<sup>1</sup>

GABRIEL BEZ BATTI<sup>2</sup>

**RESUMO:** O presente artigo problematiza a incidência do imposto de renda na fonte (IRF) sobre pagamentos realizados ao exterior pela prestação de serviços técnicos que não envolvem, por si sós, transferência de tecnologia, nas hipóteses em que os protocolos dos acordos para evitar a dupla tributação (ADTs) firmados pelo Brasil fazem referência expressa ao conceito de know-how. O objeto da pesquisa é a qualificação jurídica desses pagamentos à luz do artigo 12 dos ADTs e dos respectivos protocolos. A questão-problema que orienta o estudo é: é juridicamente adequada a equiparação, para fins de incidência do IRF, de serviços técnicos sem transferência de tecnologia a royalties, quando o protocolo do ADT menciona apenas o conceito de know-how? Conclui-se que, nos casos em que os protocolos fazem menção apenas ao know-how, apenas os serviços técnicos que implicam transferência de tecnologia podem ser equiparados a royalties. A extensão automática da tributação pelo IRF a serviços técnicos per se, sem transferência de tecnologia, representa violação aos próprios limites convencionais dos tratados e pode conduzir à dupla tributação indevida.

**PALAVRAS-CHAVE:** Tributação internacional; Serviços técnicos; Know-how; Royalties; ADT; Imposto de Renda Retido na Fonte; Dupla tributação.

**ABSTRACT:** This article discusses the incidence of withholding income tax (IRF) on payments made abroad for technical services that do not, in themselves, involve technology transfer, in cases where the protocols of double taxation agreements (DTAs) signed by Brazil make express reference to the concept of know-how. The object of the research is the legal classification of these payments in light of Article 12 of the ADTs and the respective protocols. The question guiding the study is: is

<sup>1</sup> Professor Titular de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Vice-presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Advogado em São Paulo.

<sup>2</sup> Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela USP (magna cum laude), LLM em International Tax Law pela WU Vienna (passed with honours) e pós-graduado em Direito Empresarial pela FGV. Professor de pós-graduação e advogado em São Paulo.



it legally appropriate to equate technical services without technology transfer to royalties for IRF purposes when the ADT protocol mentions only the concept of know-how? It is concluded that, in cases where the protocols only mention know-how, only technical services that involve technology transfer can be equated to royalties. The automatic extension of IRF taxation to technical services per se, without technology transfer, represents a violation of the conventional limits of the treaties themselves and may lead to undue double taxation.

**KEYWORDS:** International taxation; Technical services; Know-how; Royalties; ADT; Withholding Income Tax; Double taxation.

## INTRODUÇÃO

Recentemente, houve a afetação, pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, de três recursos especiais (REsps 2.060.432/RS, 2.133.454/SP e 2.133.370/SP) em que se discute se os serviços técnicos podem ser tributados pelo Estado da fonte nas hipóteses em que o protocolo do acordo para evitar a dupla tributação (“ADT”) equipara-os (em conjunto com assistência técnica) a royalties.

Como se sabe, qualificar esses rendimentos como royalties resulta na aplicação do art. 12 dos ADTs assinados pelo Brasil, que permite a tributação pelo Estado da fonte — ao contrário do art. 7º, por exemplo, que trata de “lucros das empresas” e somente permite a tributação na fonte nas hipóteses em que o não-residente atua no Brasil por meio de estabelecimento permanente (e somente nos limites dos lucros apurados por esse estabelecimento permanente).

Em vista dessa afetação, pretendemos examinar se essa equiparação é devida nos ADTs em que o protocolo faz referência expressa ao conceito de know-how (“por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico”). Essa limitação é relevante porque, conforme se exporá, há outros ADTs, mais recentes, em que a redação prevista no protocolo demonstra a clara intenção de ambos os Estados em equiparar assistência técnica e serviço técnico a royalties, independentemente se há, ou não, transferência de know-how. Entendemos que não é possível uma conclusão válida para todos os ADTs assinados pelo Brasil, tendo em vista a diversidade não só nos textos, mas também em seus contextos.

Para verificar se o art. 12 se aplica nas situações em que o protocolo faz referência ao conceito de know-how, pretendemos analisar o contexto histórico nos quais esses ADTs foram assinados.

Para tanto, exporemos, na Seção 2, a posição histórica da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”) sobre a impossibilidade de se tributarem serviços na fonte. Nas Seções 3 e 4, por sua vez, faremos breve histórico acerca da posição da administração fiscal e do Judiciário sobre o tema, respectivamente.

Na Seção 5, o nosso objetivo será analisar e interpretar especificamente os protocolos dos ADTs que fazem expressa referência ao conceito de know-how. Ao final, na Seção 6, apontaremos as nossas conclusões sobre o tema.

## 2. OCDE E A IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAR OS SERVIÇOS NA FONTE

Não é incomum que os países em desenvolvimento, como a Índia<sup>3</sup>, por exemplo, tributem na fonte remessas feitas ao exterior para pagamento de serviços técnicos. Essa prática é mais fácil de ser implementada e compensa a perda de arrecadação advinda da dedutibilidade desses pagamentos ao exterior<sup>456</sup>.

Além disso, pode haver preocupação entre os países em desenvolvimento de que os prestadores estrangeiros de serviços tenham vantagem competitiva em relação aos prestadores nacionais, pois aqueles, sem presença física no Estado da fonte, não estariam sujeitos aos mesmos tributos incidentes sobre os serviços locais<sup>7</sup>.

Esse critério de tributação tem sido criticado por especialistas. Alberto Xavier<sup>8</sup>, por exemplo, afirma que o Estado de residência está em uma melhor posição para apurar as despesas incorridas para a prestação dos serviços ou para a venda dos bens. Para o referido autor, as “rendas ativas” devem ser tributadas no Estado de residência, a não ser que haja uma presença relevante no Estado da fonte, por meio de um estabelecimento permanente<sup>9</sup>.

No âmbito da Convenção Modelo da OCDE, os rendimentos decorrentes da prestação de serviços — sejam eles técnicos ou não — são tributados no Estado de residência do prestador, conforme dispõe o art. 7, que estabelece que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente.

<sup>3</sup> WIJNEN, Wim; GOEDE, Jan de; ALESSI, Andrea. **The treatment of services in tax treaties**. Bulletin for international taxation jan. 2012. pp. 32-33.

<sup>4</sup> Committee of experts on international cooperation in tax matters: ninth session. Secretariat Note – recent work of the committee on tax treatment of services. E/C 18/2013/CRP.17. Genebra, 21-25 de outubro de 2013.

<sup>5</sup> ARNOLD, Brian J. Papers on selected topics in protecting the tax base of developing countries: the taxation of income from services. Draft Paper n. 2, maio de 2013.

<sup>6</sup> ARNOLD, Brian J. The Taxation of Income from Services under Tax Treaties: Cleaning Up the Mess – Expanded Version. Bulletin for International Taxation 2011 (Volume 65), n. 2. pp. 16-17.

<sup>7</sup> PETERS, Carmel. Twenty Years of Change to the Treatment of Services in the OECD Model and the UN Model. Bulletin for International Taxation. 2021 (Volume 75), n. 11/12. p. 628.

<sup>8</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 642.

<sup>9</sup> *Ibidem*.

Nessas hipóteses, a tributação pelo Estado da fonte somente é permitida se a empresa não residente constituir, nesse local, um estabelecimento permanente. Sendo esse o caso, tributa-se a renda do estabelecimento permanente (tributação sintética), e não a sua receita bruta (tributação analítica).

No ano de 2008, a OCDE<sup>10</sup>, nos Comentários à Convenção Modelo, sugeriu que os países pudessem estabelecer nos seus acordos a figura do “estabelecimento permanente de serviços”<sup>11</sup>, mas somente se o serviço fosse prestado dentro do território de um estado, com um nível de presença mínima do prestador dos serviços. Por sua vez, a tributação teria de incidir sobre o lucro (e não sobre a receita bruta).

Essa posição diferiu do entendimento que vinha sendo adotado pela referida Organização até então, no sentido de que, para configurar estabelecimento permanente, o “*place of business*” deveria estar à disposição do contribuinte para usá-lo a seu critério, sem limitações de tempo ou quaisquer outros constrangimentos<sup>12</sup>. Em resumo, com essa nova posição, a OCDE entendeu que a prestação de serviços pode ser tributada no Estado da fonte mesmo que o prestador utilize as instalações do beneficiário, mas desde que essa prestação tenha sido feita durante um período razoável.

Monique Malan<sup>13</sup> analisou as referidas premissas da seguinte forma:

- (1) a primeira premissa trata do nexo tributário, isto é, dos fatores que conectam um não residente a um estado, que podem incluir a presença física e/ou atividade econômica;
- (2) a segunda premissa estabelece que o imposto deve ser aplicado aos lucros, ou seja, sobre a tributação líquida, em oposição a um imposto sobre a receita bruta;
- (3) a terceira premissa estabelece que a tributação, nos termos do direito tributário internacional, somente pode ocorrer se houver valor ou nível mínimo de fator que determine a existência de um nexo.

<sup>10</sup> Comentários ao art. 5º da Convenção Modelo da OCDE de 2008.

<sup>11</sup> Committee of experts on international cooperation in tax matters: ninth session. Taxation of cross-border trade in service: a review of the current international tax landscape and the possible future policy options. E/C 18/2013/CRP.16. Genebra, 21-25 de outubro de 2013.

<sup>12</sup> CASTELON, Marta. **International taxation of income from services under double taxation conventions: development, practice, and policy**. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2018. p. 171.

<sup>13</sup> MALAN, Monique T. **New article 12A of the UN Model Regarding Fees for Technical Services: Ahead of Its Time or a Step Too Far?** Tax Treaty Monitor. Bulletin for International Taxation. fev. 2019. p. 59.

Vê-se, portanto, que há a percepção de que, se inexistente uma presença física efetiva no Estado da fonte, as rendas ativas não podem ser tributadas nesse local. Isso não significa, porém, que os Estados-membros dessa organização não tenham assinado ADTs que permitiam a tributação de serviços na fonte. Em pesquisa sobre o tema, Wim Wijnen, Jan de Goede e Andrea Alessi<sup>14</sup>, no ano de 2012, identificaram que, de 694 ADTs analisados entre membros da OCDE e da ONU, 43 deles previam dispositivo independente que tratava especificamente da tributação de serviços na fonte, enquanto, entre membros da OCDE, nenhum dos 201 ADTs examinados previam essa mesma cláusula independente.

A ONU, por sua vez, tem reiteradamente adotado a posição de que a metodologia de tributar serviços na fonte é válida (após anos de discussão<sup>15</sup>, a ONU decidiu incluir, na sua Convenção Modelo de 2017, o art. 12-A, que permite a tributação dos serviços técnicos na fonte).

Não nos parece despropositada a pretensão de Estados tributarem os serviços na fonte. Também não há quaisquer restrições práticas por conta da suposta ausência de alguma conexão com o Estado em referência<sup>16</sup>, em especial quando se considera a localização da fonte pagadora. Note-se, aliás, que a tributação sobre a receita bruta não é incomum nas regras de alocação da Convenção Modelo da OCDE. De fato, dividendos (art. 10), juros (art. 11) e royalties (art. 12), por exemplo, podem ser tributados na fonte, ainda que esses pagamentos estejam relacionados a despesas que, no e final do dia, não são deduzidas.

Todavia, como a convenção modelo da OCDE prevê que serviços somente possam ser tributados na fonte caso o não residente constitua (ou configure) estabelecimento permanente naquele local, não é incomum que o Estado de residência — geralmente membro da OCDE, como Portugal<sup>1718</sup> — negue o direito de crédito relativo ao imposto de renda pago na fonte no Brasil.

<sup>14</sup> WIJNEN, Wim; GOEDE, Jan de; ALESSI, Andrea. The treatment of services in tax treaties. Bulletin for International Taxation, jan. 2012. p. 34.

<sup>15</sup> Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Report on the eighth session (15-19 October 2012). E/2012/45-E/C.18/2012/6. pp. 11-12.

<sup>16</sup> ARNOLD, Brian J. Papers on selected topics in protecting the tax base of developing countries: the taxation of income from services. Draft Paper n. 2, Maio de 2013.

<sup>17</sup> Ver, nesse sentido, CAAD: Arbitragem Tributária Processo n.º: 393/2019-T Tema: IRC - Crédito do imposto por dupla tributação internacional. Contrato de fretamento. Assistência técnica. Disponível em: [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter\\_data&listDir=DESC&listPage=2&id=4636](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=2&id=4636). Acesso em 27 de março de 2025.

<sup>18</sup> Em caso envolvendo o Brasil: CAAD: Arbitragem Tributária Processo n.º 232/2013-T. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=36&id=324>. Acesso em 14 de fevereiro de 2023.

Essa posição é refletida no art. 23 da Convenção Modelo da OCDE, pelo qual os métodos para aliviar a dupla tributação (crédito ou isenção) somente são exigidos se o Estado da fonte tributar os rendimentos de acordo com “as disposições da Convenção”. Ou seja, se o Estado da residência entende que a tributação pelo Estado da fonte não se deu nos termos previstos no acordo, então aquele não está obrigado ao conceder crédito ou isenção, o que resulta bitributação.

O mesmo problema pode ocorrer nas situações em que os pagamentos são feitos a países com os quais o Brasil não assinou acordo de bitributação. Recentemente, o Internal Revenue Service (“IRS”) editou regras (TD9959) que impedem o direito de crédito, nos Estados Unidos, de rendimentos considerados não elegíveis naquele país, como o imposto de renda retido na fonte pelo tomador de serviços<sup>1920</sup>. Posteriormente, o IRS editou as Notices 2023-55 e 2023-80<sup>21</sup> que permitiram novamente o direito de crédito sobre rendimentos considerados não elegíveis, mas a edição do TD9959, por si só, demonstra que a falta de coordenação acerca da tributação dos serviços na fonte pode gerar dupla tributação.

Por conta disso, não é incomum que o prestador de serviço, localizado no exterior, exija que o beneficiário no Brasil pague os valores devidos sem considerar o imposto de renda incidente na importação do serviço (gross up), porque sabe que não conseguirá compensar esse montante no seu Estado de residência. Isso torna o serviço importado mais caro para o tomador brasileiro.

No próximo típico, enfrentaremos o tema da possibilidade, ou não, de o Brasil tributar serviços técnicos, sem transferência de tecnologia, à luz de alguns de seus ADTs. Como já ressaltamos, essa análise não pode ser feita de modo genérico. Cada acordo de bitributação possui redação e contexto próprios, que não podem ser desconsiderados pelo intérprete/aplicador. Incorre em erro quem pretenda estender aos demais as conclusões obtidas a partir da análise de um acordo de bitributação.

### 3. TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS NA FONTE E OS ADTs ASSINADOS PELO BRASIL

Nosso objetivo, neste artigo, não é tratar das minúcias referentes à conhecida discussão sobre a interação entre as regras brasileiras de tributação de serviços na fonte (previstas no art. 741 do RIR/18) e os ADTs.

Para o fim proposto, basta dizer que a Receita Federal do Brasil (“RFB”) já se posicionou no sentido de que rendimentos decorrentes de contrato de prestação de

<sup>19</sup> BENEVIDES, Rafael. Crédito de IR brasileiro nos EUA: como o cenário pode mudar ainda em 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-set-14/rafael-benevides-credito-ir-brasileiro-eua/>. Acesso em 1º de abril de 2025.

<sup>20</sup> Treasury and IRS release final foreign tax credit regulations. Disponível em: <https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/treasury-and-irs-release-final-foreign-tax-credit-regulations.html>. Acesso em 27 de março de 2025.

<sup>21</sup> Disponível em <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-23-80.pdf>. Acesso em 1º de abril de 2025.

serviços de natureza técnica e gerencial, que não configurem pagamento de royalties ou de transferência de know-how, nem se apresentem como rendimentos de “profissão independente”, devem ser qualificados como “lucros das empresas”, no art. 7º (Soluções de Consulta Disit ns. 369 e 007).

Posteriormente, a administração fiscal sustentou enquadrarem-se tais rendimentos (assistência técnica e serviços técnicos sem transferência de tecnologia) no art. 21 – “outros rendimentos” (ADN Cosit 1/2000), e, após o “Caso Copesul” (REsp 1.161.467), passou a entender, por meio do ADI 5/2014, que o art. 12 (royalties) dos ADTs deve ser aplicado sempre que houver equiparação, em protocolo, de serviços técnicos e de assistência técnica a royalties — a não ser que o serviço seja prestado por profissionais liberais (organizados, ou não, na forma de pessoa jurídica), ocasião em que o art. 14 dos ADTs deve ser aplicado (conforme posição adotada pela Cosit na Solução de Consulta Cosit 140/2024).

Caso não haja a referida equiparação em protocolo e o serviço não seja prestado por profissional liberal (organizado, ou não, na forma de pessoa jurídica), a administração fiscal entende que os pagamentos de serviços técnicos e de assistência técnica devem ser qualificados no art. 7º (lucros das empresas). Poucos são os ADTs em que não há protocolo versando sobre os serviços técnicos. São eles os assinados com Suécia, Japão, Áustria, França e Finlândia. Nos casos de remessas efetuadas a beneficiários residentes naqueles países, parece que a RFB aceitará que não se faça retenção na fonte, por se aplicar o artigo 7º, que assegura tributação exclusiva no Estado da residência, excetuado o caso de estabelecimento permanente no País.

Nos casos em que se cogita a aplicação do art. 12, vale ressaltar que todos os acordos brasileiros seguem o previsto na Convenção Modelo da ONU que, ao contrário do disposto na Convenção Modelo da OCDE, permite que o Estado da fonte tribute os royalties pagos ao Estado de residência.

Os contribuintes, insatisfeitos com essa posição da administração fiscal, entendem que a equiparação de serviços técnicos e de assistência técnica a royalties (que não forem prestados por profissionais liberais) somente pode ocorrer nas hipóteses em que os serviços sejam prestados com um componente de know-how (ou seja, se houver transferência de tecnologia) ou se o contrato de know-how, em si considerado, possui um componente de serviço. Essa posição foi adotada por Alberto Xavier<sup>22</sup>.

Afirmam, para tanto, que o art. 12 (2) da Convenção Modelo da OCDE (que, na maior parte das vezes, corresponde ao art 12 (3) dos ADTs assinados pelo Brasil) não permitiria que o conceito de royalties abrangesse prestação de serviços sem transferência de know how, visto que o referido dispositivo estabeleceria que os

---

<sup>22</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 731.

rendimentos a serem qualificados como tal (royalties), nos termos da Convenção, seriam apenas:

- a) remunerações decorrentes de direito de autor (copyright);
- b) remunerações correspondentes às formas de propriedade industrial; ou
- c) outra realidade ligada à transferência de tecnologia, como a prestação de informações correspondentes à experiência adquirida (know-how).

Também fundamentam esse argumento com base no item 11 dos Comentários da OCDE ao art. 12, o qual dispõe que, ao classificar como royalties os pagamentos recebidos como contraprestação por informações relativas à experiência industrial, comercial ou científica, o referido dispositivo está se referindo ao conceito de know-how<sup>23</sup>. Vale lembrar que os Comentários se fazem com base no texto da Convenção Modelo, não tendo em vista protocolos assinados pelos Estados Contratantes.

Com base nessa linha de argumento, essa linha doutrinária sustenta que, afora as remunerações correspondentes às formas de propriedade industrial, somente poderiam ser qualificadas como royalties as remunerações decorrentes de contratos em que houvesse a transferência de know-how — isto é, nas hipóteses em que o conhecimento fosse passado a outrem, que executaria o serviço — não se incluindo, nesse conceito, os pagamentos de serviços técnicos puros.

Em contraponto a essa posição, Gabriel Franciso Leonardos<sup>24</sup>, Ramon Tomazela<sup>25</sup> e Fernando Souza de Man<sup>26</sup> entendem que o Brasil e os outros Estados contratantes, na negociação dos protocolos, optaram por atribuir sentido especial ao art. 12 (royalties), para abranger a prestação de serviços técnicos, independentemente se há, ou não, transferência de know-how.

Com base nessa interpretação, defendem os referidos autores, em linha com a posição da administração fiscal, que, ao assinarem um protocolo, ambos os Estados contratantes teriam adotado conceito amplo de serviços técnicos (e assistência

<sup>23</sup> In classifying as *royalties* payments received as consideration for information concerning industrial, commercial or scientific experience, paragraph 2 is referring to the concept of 'know how'. E, no item 11.4, a Organização destaca que os serviços de assistência técnica pura não devem ser considerados fornecimento de know how. Veja-se: "examples of payments which should therefore not be considered to be received as consideration for the provision of know-how but, rather, for the provision of services, include: (...) payments for pure technical assistance.

<sup>24</sup> LEONARDOS, Gabriel Franciso. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 212.

<sup>25</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. **A classificação da remuneração proveniente da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, abr. 2015, v. 121, pp. 105-138.

<sup>26</sup> DE MAN, Fernando Souza. **Taxation of Services in Treaties between Developed and Developing Countries: a Proposal for New Guidelines**. Amsterdam: IBFD Doctoral Series. 39, 2017.

técnica), o que seria suficiente para permitir que o Estado da fonte tributassem os rendimentos decorrentes na fonte, por conta da competência fiscal concorrente prevista no art. 12 (royalties).

Podemos resumir o debate da seguinte forma:

- a) se os serviços, prestados por pessoas físicas ou jurídicas, forem qualificados como profissionais (profissões liberais), como aqueles executados por escritórios de advocacia estrangeiros, a RFB entende que os pagamentos devem ser enquadrados no art. 14 dos acordos contra a dupla tributação (profissões independentes), conforme posição adotada pela Cosit na Solução de Consulta n. 140/2024. A maioria dos ADTs assinados pelo Brasil permite a tributação dos serviços profissionais na fonte, com algumas exceções (p.ex. China, Emirados Árabes Unidos, Japão, Uruguai, Turquia, Suíça, Noruega — que entrou em vigor em 2025, por meio do Decreto n. 12.406/25 — e Cingapura vedam a tributação na fonte, exceto se o prestador estrangeiro possui presença relevante ou base fixa no Estado da fonte);
- b) se o serviço, apesar de técnico, não for qualificado como profissional (profissões liberais); e se não há em protocolo qualquer esclarecimento ou equiparação de serviços técnicos e de assistência técnica a royalties (Suécia, Japão, Áustria, França e Finlândia), não haverá incidência do IRF (há diversas soluções de consulta da RFB nesse sentido, v.g. Soluções de Consulta Cosit 65/2018 e 99.006/2020; e a jurisprudência do STJ também se encaminha dessa forma), porque aplicável o art. 7º dos ADTs;
- c) se o serviço, apesar de técnico, não for qualificado como profissional (profissões liberais); e se o protocolo correlaciona serviços técnicos e de assistência técnica ao artigo 12 (todos os demais ADTs assinados pelo Brasil), alguns contribuintes buscam afastar o IRF, seja pela alegação de que o serviço não seria técnico ou de assistência técnica (a definição do que é, ou não, serviço técnico é dada pelo art. 17, II, da IN RFB 1455/14), seja pela demonstração de que a equiparação somente seria possível para os serviços técnicos e de assistência técnica com transferência de tecnologia (know-how);
- d) em nossa visão, a questão deve ser examinada de forma mais profunda. Nos casos previstos no item “c”, acima, há que se colocar em grupo distinto os ADTs que fazem referência ao conceito de know-how. Nesse último caso, apenas os serviços técnicos com transferência de know-how podem ser qualificados como royalties. Essa distinção será examinada no tópico 5. Antes, entretanto, parece oportuno apresentar a posição jurisprudencial

#### 4. JURISPRUDÊNCIA ATUAL DO STJ SOBRE A MATÉRIA



O STJ, após analisar o "Caso Copesul" (REsp 1.161.467), decidiu em diversas decisões que o art. 7º dos ADTs assinados pelo Brasil impediria a tributação, pelo Estado da fonte, dos pagamentos de serviços técnicos feitos ao exterior. Não se analisava, nesses casos, se os serviços técnicos pressupunham, em si mesmos, uma transferência de tecnologia, pois naquela época, o fisco sustentava a aplicação do art. 21 dos acordos. A jurisprudência afastou o art. 21 e não tratou da possibilidade de enquadramento no art. 12, já que nenhuma das partes o invocara. Pacificou-se nesses termos a jurisprudência daquele Tribunal.

Não obstante, entre os anos 2020 e 2022, houve mudança na discussão: tendo as autoridades fiscais abandonado seu entendimento acerca da aplicabilidade do art. 21, passaram a sustentar que os serviços técnicos, com ou sem transferência de tecnologia, estariam incluídos no escopo do art. 12 dos acordos, por força de seus protocolos. O STJ julgou os REsp 1.759.081/SP, j. 15.12.2020, 1.808.614/RJ, j. 16.03.2021, e 1.743.319/SP, j. 03.05.2022 (todos da Segunda Turma daquele Tribunal e da relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques), em que indicou sua posição sobre o tema.

No REsp 1.759.081/SP, por exemplo, analisou-se a incidência do IRF sobre os pagamentos feitos pelo contribuinte a empresa de engenharia consultiva que prestava serviços de coordenação e gestão de estudos na Espanha. O Tribunal Regional Federal da Terceira Região ("TRF-3") entendera pela aplicação do art. 7º dos tratados ("Lucro das Empresas"), sem verificar se os rendimentos se enquadrariam, ou não, no conceito de royalties.

A Turma do STJ decidiu pelo retorno dos autos à corte de origem, a fim de que fosse verificado, entre outros aspectos, se os rendimentos do caso concreto poderiam, ou não, ser qualificados como royalties. O relator mencionou, ainda, que o tribunal de origem deveria examinar se a classificação híbrida dos rendimentos poderia levar à dupla não tributação internacional ou a situações não protegidas pelo tratado.

O Ministro apontou que a possibilidade de um alegado hibridismo poderia levar a situação em que não haveria a cobrança do tributo nem no Brasil, caso o País qualificasse o rendimento como "Lucros das Empresas", nem no exterior.

Para essa e. Turma, a qualificação a ser dada a um rendimento pelo país de residência seria determinante para a qualificação a ser dada pelo país da fonte (no caso, o Brasil). Para tanto, o tribunal menciona a Ação 2 do Projeto BEPS, que, no âmbito dos planos de ações da OCDE/G20 para combater a erosão da base tributária, tratou de medidas e recomendações para evitar a dupla não tributação decorrente de instrumentos e de estruturas híbridas.

Com a devida vênia, não nos parece correta a conclusão a que chegou a Corte, tendo em vista que o objetivo da Ação 2 do Projeto BEPS foi combater os arranjos híbridos que, fundamentados em leis de duas ou mais jurisdições fiscais, explorem diferenças no tratamento fiscal de uma entidade ou de um instrumento financeiro, com o objetivo de obter a dupla não tributação da renda.

Pretendeu-se, com a Ação 2 do Projeto BEPS, implementar um imaginado single tax principle para assegurar, por exemplo, que certos instrumentos financeiros classificados como dívida, em um estado, e capital, em outro, fossem tributados em pelo menos em uma das jurisdições.

Tanto que a principal medida sugerida pela OCDE, nesses casos, é a alteração da legislação interna para a inclusão de regras que: garantam a) a não dedutibilidade da remuneração atrelada ao instrumento financeiro híbrido, caso o respectivo rendimento não tenha sido tributado no estado do seu beneficiário; e b) a tributação dessa remuneração, caso tenha sido admitida a sua dedutibilidade pela sociedade emissora.

Na Ação 2 do Projeto BEPS, não há qualquer recomendação para que o estado da fonte altere a qualificação do rendimento para evitar a dupla não tributação. Nem poderia ser diferente, considerando que os conflitos de qualificação se resolvem ou por meio de procedimentos amigáveis, caso o interessado se sinta prejudicado com a qualificação feita por um dos estados contratantes, ou pela aplicação do art. 23 da Convenção<sup>27</sup>, segundo o qual o estado de residência, e não o estado da fonte, deve aplicar o método para eliminar a dupla tributação, quando o estado da fonte tributar o rendimento em conforme com as disposições da Convenção<sup>28</sup>.

Ou seja, para o Brasil, o fato de o país de residência qualificar, ou não, os rendimentos decorrentes de serviços técnicos ou de assistência técnica como royalties ou “lucro das empresas” não influencia a forma pela qual o País deve qualificar esses rendimentos.

Na prática, a preocupação com a dupla não tributação demonstrada pelo Min. Mauro Campbell no seu voto não nos parece fundada, tendo em vista que os países de residência dos prestadores de serviço normalmente negam o direito de crédito relativo ao imposto de renda pago na fonte no Brasil, conforme exposto nos capítulos anteriores.

Mais recentemente, os Ministros da Primeira Turma do STJ proferiram decisões no sentido de que o IRF deve incidir sobre os pagamentos feitos ao exterior pela prestação de serviços técnicos no Brasil. Apontam, para tanto, que o art. 12 dos ADTs — que, como visto, trata de royalties e permite a tributação pelo Estado da

<sup>27</sup> Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which may be taxed in the other Contracting State in accordance with the provisions of this Convention, the first-mentioned State shall allow (...).

<sup>28</sup> BRIGAGÃO, Gustavo; BEZ-BATTI, Gabriel. Digitalização da economia: operações com fonte de pagamento no Brasil e respectivos reflexos tributários (IRF, CIDE-royalties, PIS/COFINS-importação e ISS). In: SANTANA, Hadassah Laís de Sousa; AFONSO, José Roberto Rodrigues; CORREIA NETO, Celso de Barros (Coord.). **Tributação 4.0: repensar os tributos na era digital**. São Paulo: Almedina, 2023. pp. 151-152.

fonte — teria equiparado os pagamentos de serviços técnicos a royalties, sem fazer distinção quanto a sua natureza (com ou sem transferência de tecnologia)<sup>29</sup>. Essa posição foi adotada, por exemplo, nos REsps ns. 2.102.886/RS, 1.753.262/SP e 1.688.241/RJ.

Por conta da natureza agora controvertida da questão, a Primeira Seção do STJ, por unanimidade, afetou os REsps 2.060.432/RS, 2.133.454/SP e 2.133.370/SP ao rito dos recursos repetitivos para discutir a legalidade da incidência do IRF sobre os recursos remetidos ao exterior para pagamento de serviços prestados por empresas domiciliadas em países com os quais o Brasil tenha celebrado acordo de bitributação. Sendo assim, estão suspensos todos os processos que versem sobre a mesma matéria.

Na nossa opinião, é equivocado estender, a todo e qualquer acordo de bitributação, o conceito serviços técnicos e de assistência técnica a royalties, porque a redação de cada ADT é única. O Brasil, em relação a esse ponto, conseguiu emplacar conceito de serviços técnicos e de assistência técnica mais abrangente em alguns acordos, mas em outros não. Daí ser temerário que a Primeira Seção tenha agrupado, num só julgamento tantos ADTs, sem atentar para suas diferenças.

No próximo tópico, faremos uma análise da redação de alguns acordos assinados pelo Brasil para concluir, ao final, que, nos casos em que a redação se refere ao conceito de know-how, só se qualificam como royalties os serviços técnicos que pressupõem, em si mesmos, uma transferência de tecnologia.

## 5. REDAÇÃO DOS ADTs: EXPRESSA MENÇÃO AO CONCEITO DE KNOW-HOW

Nesse tópico, examinaremos a redação dos protocolos dos ADTs assinados pelo Brasil em 03 (três) grupos, que, neste estudo, serão divididos em: a) ADTs que fazem referência ao parágrafo 3 do art. 12; b) ADT com redação distinta das demais; c) referência ao termo “por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico”, ou seja, know-how.

### 5.1. ADTs QUE FAZEM REFERÊNCIA AO PARÁGRAFO 3 DO ART. 12

Muitos dos ADTs assinados pelo Brasil fazem referência ao parágrafo 3 do art. 12, que, nos acordos de bitributação geral, trata do conceito de royalties. Esse é o caso, por exemplo, dos ADTs firmados pelo Brasil com África do Sul, Argentina, Chile, China, Índia e Portugal. Confira-se:

<sup>29</sup> BEZ-BATTI, Gabriel; FERREIRA, Jonas. Brazil Court Decisions Address Withholding for Technical Services Without a Transfer of Know-How. Tax Notes International. Jan. 2024. Disponível em: <https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/permanent-establishment/brazil-court-decisions-address-withholding-technical-services-without-transfer-know-how/2024/01/01/7hlxw>. Acesso em 28 de março de 2025.

África do Sul: "Fica entendido que as disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 aplicar-se-ão a pagamentos de qualquer espécie recebidos em razão da prestação de serviços técnicos e assistência técnica" (grifamos)<sup>30</sup>.

Argentina: "Fica estabelecido que as disposições do parágrafo 3 do Artigo XII aplicam-se às rendas provenientes do uso ou da concessão de uso de notícias internacionais e da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante" (grifamos)<sup>31</sup>.

**Chile:** "As disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 aplicam-se aos rendimentos provenientes da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica" (grifamos)<sup>32</sup>.

**China:** "Entende-se que o disposto no parágrafo 3 do Artigo 12 aplicar-se-á a quaisquer pagamentos recebidos em contrapartida pela prestação de assistência técnica ou de serviços técnicos" (grifamos)<sup>33</sup>.

**Índia:** "Fica entendido que o disposto no parágrafo 3 do Artigo 12 aplica-se aos pagamentos de qualquer espécie feitos a qualquer pessoa que não seja um empregado da pessoa pagadora, como remuneração pela prestação de assistência ou serviços de natureza gerencial, administrativa, científica, técnica ou de consultoria" (grifamos)<sup>34</sup>.

**Portugal:** "Fica entendido que as disposições do nº 3 do Artigo 12º se aplicam a qualquer espécie de pagamento recebido em razão da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos (grifamos)<sup>35</sup>.

<sup>30</sup> Decreto 5.922, de 03 de outubro de 2006.

<sup>31</sup> Decreto 87.976, de 22 de dezembro de 1982.

<sup>32</sup> Decreto 4.852, de 02 de outubro de 2003.

<sup>33</sup> Decreto 762, de 19 de fevereiro de 1993.

<sup>34</sup> Decreto 510, de 27 de abril de 1992.

<sup>35</sup> Decreto 4.012, de 13 de novembro de 2001.

O mesmo ocorre com os ADTs assinados pelo Brasil com Bélgica<sup>36</sup>, Coreia do Sul<sup>37</sup>, Eslováquia<sup>38</sup>, Filipinas<sup>39</sup>, Holanda<sup>40</sup>, Hungria<sup>41</sup>, México<sup>42</sup>, República Tcheca<sup>43</sup>, Rússia<sup>44</sup>, Turquia<sup>45</sup> e Venezuela<sup>46</sup>.

A maior parte desses ADTs foi assinada pelo Brasil após a década de 90. O ADT assinado com a Bélgica é mais antigo (1973), mas, nele, só se equiparou serviços técnicos e de assistência técnica a royalties no ano de 2007 (Decreto n. 6.332/07).

Nessas hipóteses, o argumento de que somente se equiparam a royalties os serviços técnicos com transferência de know-how fica mais enfraquecido nos casos em que o protocolo possui uma redação mais abrangente, isto é, a “quaisquer pagamentos recebidos em contrapartida pela prestação de assistência técnica ou de serviços técnicos”, como ocorre, por exemplo, com os ADTs firmados pelo Brasil com África do Sul, China, Índia e Portugal.

Nos casos em que a redação, apesar de fazer referência ao parágrafo 3 do art. 12, não é abrangente e o ADT foi assinado entre 05 de janeiro de 2000 e 16 de junho de 2014, há, porém, o seguinte argumento: como a administração fiscal, no ADN Cosit 1/2000, fez distinção entre serviços técnicos que pressuponham, ou não, transferência de tecnologia (sendo que os que não pressuponham essa transferência deveriam ser qualificados no art. 21), todos os ADTs assinados entre a data de sua edição (do ADN Cosit 1/2000, no ano de 2000) até a edição do ADI 5/2014, e que preveem equiparação em protocolo com uma redação menos abrangente, devem, pelo contexto em que assinados, ser interpretados de uma maneira em que só se qualificam como royalties os serviços técnicos com transferência de tecnologia.

Parece possível sustentar que, durante este período, os outros Estados contratantes podem ter concordado em incluir 'serviço técnico e assistência técnica' na definição de royalties tendo em mente que essa expressão abrangeria apenas serviços técnicos com transferência de tecnologia, conforme posição adotada pelo Brasil no ADN Cosit 1/2000<sup>47</sup>.

<sup>36</sup> Decreto 72.542, de 30 de julho de 1973.

<sup>37</sup> Decreto 354, de 02 de dezembro de 1991.

<sup>38</sup> Decreto 43, de 25 de fevereiro de 1991.

<sup>39</sup> Decreto 241, de 25 de outubro de 1991.

<sup>40</sup> Decreto 355, de 02 de dezembro de 1991.

<sup>41</sup> Decreto 53, de 08 de março de 1991.

<sup>42</sup> Decreto 6.000, de 26 de dezembro de 2006.

<sup>43</sup> Decreto 43, de 25 de fevereiro de 1991.

<sup>44</sup> Decreto 9.115, de 31 de julho de 2017.

<sup>45</sup> Decreto 8.140, de 14 de novembro de 2013.

<sup>46</sup> Decreto 8.336, de 12 de novembro de 2014.

<sup>47</sup> FERREIRA, Vanessa Arruda. The New Brazilian Position on Service Income under Tax Treaties: if you can't beat em, join em. Intertax, vol. 43, Issue 3. 2015.

## 5.2. ADT COM REDAÇÃO DISTINTA DAS DEMAIS

Há, também, ADT que prevê redação distinta das demais, como ocorre com o assinado pelo Brasil com o Peru. O texto, de tão abrangente, permite incluir no conceito de royalties serviços que, apesar de empresariais, não se qualificam sequer como técnicos. Confira-se:

Peru: “As disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 se aplicam a qualquer espécie de pagamento recebido pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica. O disposto neste item se aplica também aos serviços digitais e empresariais, inclusive às consultorias”.<sup>48</sup>

Nesse caso, entendemos que o argumento de que somente se equiparam a royalties os serviços técnicos com transferência de know-how fica completamente enfraquecido, tendo em vista a redação completamente ampla, que não deixa margem para qualquer dúvida.

## 5.3. REFERÊNCIA AO TERMO “POR INFORMAÇÕES CORRESPONDENTES À EXPERIÊNCIA ADQUIRIDA NO SETOR INDUSTRIAL, COMERCIAL OU CIENTÍFICO”

Por fim, há outros ADTs cujo protocolo anexo não faz referência ao conceito de royalties, mas ao de know-how. Isso ocorre com os acordos firmados pelo Brasil com Canadá<sup>49</sup>, Dinamarca<sup>50</sup>, Israel<sup>51</sup>, Itália<sup>52</sup>, Luxemburgo<sup>53</sup>, Noruega<sup>54</sup> (na versão antiga, publicada em 1981) e Ucrânia<sup>55</sup> (todos esses ADTs, exceto os firmados com Ucrânia e Israel, foram assinados entre as décadas de 70 e 90), que dispõem expressamente que o conceito de know-how (“por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico”) inclui assistência técnica e serviços técnicos.

Veja-se, por exemplo, a redação do ADT Brasil - Itália, no qual o protocolo, referindo-se à definição de “know-how” (e não de royalties parágrafo 3 do art. 12), esclarece que esse conceito abrange assistência técnica e serviços técnicos: “A expressão “por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico” mencionada no parágrafo 4 do Artigo 12 inclui os rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos.

Da mesma forma, esta é a redação do ADT Brasil – Canadá: “Fica entendido que a expressão “por informações correspondentes à experiência adquirida no setor

<sup>48</sup> Decreto 7.020, de 27 de novembro de 2009.

<sup>49</sup> Decreto 92.318, de 22 de janeiro de 1986.

<sup>50</sup> Decreto 75.106, de 20 de dezembro de 1974.

<sup>51</sup> Decreto 5.576, de 08 de novembro de 2005.

<sup>52</sup> Decreto 85.985, de 06 de maio de 1981.

<sup>53</sup> Decreto 85.051, de 18 de agosto de 1980.

<sup>54</sup> Decreto 86.710, de 09 de dezembro de 1981.

<sup>55</sup> Decreto 5.799, de 07 de junho de 2006.

industrial, comercial ou científico" mencionada no parágrafo 3 do artigo XII inclui os rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos".

Nota-se, então, que a assimilação feita pelo protocolo dos ADTs firmados pelo Brasil com Canadá, Dinamarca, Israel, Itália, Luxemburgo, Noruega (na versão antiga, publicada em 1981) e Ucrânia dirige-se ao conceito de "know-how", isto é, transferência de tecnologia (informações sobre experiência industrial, comercial ou científica), e não ao de royalties. Nesses casos, parece acertada a conclusão de que somente se equiparam a royalties os serviços técnicos que pressuponham, em si mesmos, uma transferência de tecnologia.

Veja-se, ainda, que a expressão "inclui" significa que os serviços técnicos e de assistência técnica não são realidades ou conceitos independentes ou autônomos, mas sim elementos de conceito mais amplo de que fazem parte<sup>56</sup>.

Essa conclusão pode ser alcançada não apenas pela interpretação literal e sistemática, mas também pelo contexto em que essas cláusulas foram negociadas. Conforme pontua Luís Flávio Neto<sup>57</sup>, os termos de um acordo internacional não devem ser compreendidos fora do contexto em que estão inseridos, sob pena de abandonar-se a sua adequada interpretação à sorte do intérprete. Para o autor<sup>58</sup>, com o reconhecimento da pluralidade semântica dos termos dos acordos internacionais, surge a necessidade de que sejam identificados instrumentos capazes de individualizar os sentidos de um termo em seu "contexto", a fim de que possam ser formuladas definições adequadas a um caso concreto.

Por isso, é fundamental analisar em qual contexto cada um desses ADTs foi assinado.

Nas décadas de 50 e 60, a administração fiscal brasileira iniciou trabalho para restringir a dedutibilidade e o pagamento de royalties a partes ligadas no exterior, porque muitas empresas — detidas ou controladas por grupos multinacionais —, ao pagarem esses rendimentos (royalties) sem qualquer controle, reduziam a sua base de cálculo tributável no Brasil<sup>59</sup>.

Esse fato foi relatado por Noé Winkler, que ocupou o cargo de diretor do Imposto de Renda no Brasil em 1958. De acordo com o referido autor, as empresas

<sup>56</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 668.

<sup>57</sup> NETO, Luís Flávio. **Direito Tributário Internacional: "Contextos" para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação – Série Doutrina Tributária**. Vol. XXII. São Paulo: Quartier Latin, 2018. pp. 159-160.

<sup>58</sup> NETO, Luís Flávio. **Direito Tributário Internacional: "Contextos" para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação – Série Doutrina Tributária**. Vol. XXII. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 160.

<sup>59</sup> LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 128.

no Brasil apresentavam baixos resultados o que motivou uma inspeção mais acurada de suas operações. Nessa pesquisa, observou-se que pagamentos feitos a título de royalties alcançavam até 27% da receita bruta<sup>60</sup>.

Essa não era característica exclusiva do Brasil. Conforme aponta Juliana L. B. Viegas<sup>61</sup>, países com Argentina, Índia, México, Colômbia, Peru, Bolívia, Equador e Chile concluíram que fornecedores estrangeiros exploravam as receptoras de tecnologia nos países em desenvolvimento por meio de cobrança excessiva de royalties, por períodos longos e por tecnologia muitas vezes obsoleta.

Por essa razão, foi editado o art. 14 da Lei 4.131/62, que proibiu a remessa e a dedução de royalties pagos pelo uso de patentes de invenção e marcas, entre filial e subsidiária de empresas estabelecidas no Brasil, ou nas hipóteses em que a maioria do capital da empresa no Brasil pertencesse aos titulares do recebimento dos royalties ao estrangeiro.

Atente-se, também, que o art. 13 da referida lei dispunha que seriam tributados como dividendos de ações ao portador (na época, sob a alíquota de 28%) o total das quantias devidas a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou sediadas no exterior a título de royalties pela exploração de patentes de invenção e por assistência de patentes de invenção e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante (nos casos em que os limites de dedutibilidade não fossem respeitados) e pelo uso de marcas de indústria ou comércio.

Conforme pontuou Gabriel Francisco Leonardos<sup>62</sup>, esse dispositivo estabeleceu sanção adicional à indedutibilidade, qual seja, o tratamento como lucro distribuído do valor pago à empresa estrangeira por licença de marca ou patente ou por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

Em 1964, a Lei 4.506/64 ampliou essas restrições, que se estenderam às empresas sediadas no exterior com “controle indireto”. Fez-se incidir, ainda, uma norma proibitiva que impedia a dedução dos rendimentos pagos a controlador no exterior a título de assistência técnica<sup>63</sup>.

Note-se, então, que a política fiscal adotada pelo Brasil para impedir a erosão da base fiscal das empresas aqui residentes quando do pagamento de royalties e

<sup>60</sup> WINKLER, Noé. **Imposto de renda: doutrina, comentários, decisões e atos administrativos-jurisprudência (Conselho de Contribuintes - Poder Judiciário): baseado no regulamento baixado com o Decreto no. 1.041/94 e legislação posterior**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 511.

<sup>61</sup> VIEGAS, Juliana L. B. “Aspectos Legais de Contratação na Área de Propriedade Industrial”. In: SANTOS, M. J. P. dos; JABUR, W. P. (Coords). *Contratos de Propriedade Industrial e Novas Tecnologias*. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

<sup>62</sup> LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 129.

<sup>63</sup> Art. 52, parágrafo único, ‘c’ da Lei 4.506/64.

assistência técnica a controlador no exterior abrangia tanto a restrição à dedutibilidade dessas remessas quanto a tributação na fonte desses rendimentos por uma alíquota elevada.

Para afastar conflito entre o art. 24 (5) dos ADTs — que impede a discriminação de empresa brasileira detida ou controlada por capital estrangeiro — e as regras brasileiras que impedem a dedução de royalties, o Brasil dispôs em muitos dos seus ADTs que a legislação interna (que impedia a dedução de royalties) era compatível com o referido dispositivo convencional.

No que interessa a este estudo, ponto relevante é que os rendimentos pagos por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante a controlador no exterior recebiam esse mesmo tratamento, ou seja, estavam sujeitos a dedutibilidade limitada e a tributação na fonte elevada.

Os contratos de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, apesar de não terem definição clara na legislação fiscal (no Acórdão n. 103-02.628, rel. Cons. Urgel Pereira Lopes, j. 26.07.1979, apontou-se trecho que exemplifica essa assertiva: “são bem conhecidas as dificuldades em se conceituar assistência técnica. Autores em prol já mergulharam em exaustivas pesquisas sem, contudo, delimitarem, de vez, as fronteiras da assistência técnica e da especificidade de alguns serviços contratados), são, de acordo com Gabriel Francisco Leonardos<sup>64</sup> e Denis Borges Barbosa<sup>65</sup>, a nomenclatura dada pela legislação fiscal brasileira aos contratos de know-how, ou seja, à operacionalização de um item de propriedade intelectual, que pode ser secreto ou não secreto<sup>66</sup>.

Em contrapartida, há entendimento de que, para fins da legislação fiscal, assistência técnica seria serviço. Denis Borges Barbosa<sup>67</sup>, em outra oportunidade, defendeu essa posição. A CST<sup>68</sup> também já se manifestou nesse sentido: “embora os acordos de licença sejam o instrumento principal para transferência de tecnologia, nem todo o know-how se reveste desse tipo contratual, pois frequentemente são representados por acordos de assistência técnica que, por sua vez, se apresentam sob a forma de simples prestação de serviços”. Ou seja, no entendimento da administração tributária, não era relevante a forma (prestação de serviços) se, no bojo da atividade, houvesse transferência de tecnologia.

<sup>64</sup> LEONARDOS, Gabriel Francisco. **O imposto de renda de fonte sobre os pagamentos ao exterior por serviços técnicos: análise de um caso de renúncia fiscal do Brasil**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 40, jan. 1999. p. 34.

<sup>65</sup> BARBOSA, Denis Borges. Contratos em Propriedade Intelectual. Disponível em [https://www.dbba.com.br/wp-content/uploads/contratos\\_pi.pdf](https://www.dbba.com.br/wp-content/uploads/contratos_pi.pdf). Acesso em 05 de abril de 2025.

<sup>66</sup> LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 79.

<sup>67</sup> BARBOSA, Denis Borges. A noção de Assistência Técnica no Imposto de Renda. Disponível em [https://www.dbba.com.br/wp-content/uploads/contratos\\_pi.pdf](https://www.dbba.com.br/wp-content/uploads/contratos_pi.pdf). Acesso em 08 de abril de 2025.

<sup>68</sup> Parecer Normativo CST n. 86/1977.

Essa confusão também advém porque, para o INPI e para a doutrina de propriedade intelectual em geral<sup>69</sup>, assistência técnica tinha conceito distinto e equivalia a “serviço técnico especializado”.

Gabriel Francisco Leonardos<sup>70</sup>, que defende o entendimento de que, para fins fiscais, assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante é know-how (ou seja, um item de propriedade intelectual e não um serviço propriamente dito), aponta que a legislação fiscal brasileira sempre distinguiu royalties de assistência técnica/know-how (cf. se vê na redação da Lei 4.131/62 e da Lei 4.506/64), ou seja, na legislação interna, royalties e know-how sempre foram conceitos diferentes (com bem pontua o referido autor<sup>71</sup>, “quando as leis ordinárias brasileiras utilizam a palavra royalties, elas mantêm o rigor terminológico e não a utilizam no contexto de pagamentos por know-how”), ao contrário do que dispõe o art. 12 da Convenção Modelo da OCDE, pelo qual o conceito de royalties abrange o de know-how (“informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico”)<sup>72</sup>.

Sendo assim, fica claro o motivo pelo qual o Brasil implementou nas décadas de 70 e 80 (em que boa parte dos ADTs brasileiros com países europeus foi assinada) uma política de esclarecer nos protocolos que assistência técnica (conforme disposto na sua lei interna) se qualifica como royalties para fins dos ADTs.

Não surpreende que o foco era assistência técnica. Prova disso é que, nesses protocolos, o termo “assistência técnica”, em quase a totalidade das vezes, aparece primeiro que “serviços técnicos”.

A inclusão dos serviços técnicos nesse conceito (de royalties) decorre do fato de que, muitas vezes, estão eles associados a um contrato de prestação de assistência técnica (know-how).

Conforme anota Gabriel Francisco Leonardos<sup>73</sup>, os contratos de know-how podem contar com o envio de técnicos, treinamento de pessoal etc. Em obra sobre tema, o referido autor<sup>74</sup> aponta que, nesse caso, os profissionais realizam os serviços necessários e contribuem para a capacitação dos técnicos do recipiente, ensinando-os o que for necessário.

---

<sup>69</sup> SILVEIRA, Newton. Contratos de transferência de tecnologia. RDM 16, 1977. p 91.

<sup>70</sup> *Ibidem*.

<sup>71</sup> *Ibidem*.

<sup>72</sup> LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. pp. 108-109.

<sup>73</sup> LEONARDOS, Gabriel Francisco. **O imposto de renda de fonte sobre os pagamentos ao exterior por serviços técnicos: análise de um caso de renúncia fiscal do Brasil**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 40, jan. 1999. p. 35.

<sup>74</sup> LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 96.

Conforme o mesmo autor, normalmente, a assistência técnica se efetiva em conjunto com a prestação de serviços porque não basta o envio de manuais e a revelação de sistemas ou fórmulas protegidas por segredo de fábrica ou de negócio: é igualmente necessário o aprendizado prático dos técnicos do recipiente junto aos técnicos do fornecedor de tecnologia<sup>75</sup>.

Na visão da OCDE, materializada no item 11.6 dos Comentários ao art. 12, essas hipóteses são qualificadas como mixed contract. Nesses casos, se o contribuinte não consegue identificar no contrato o montante de serviços e o montante de royalties, e se os serviços relacionados forem meramente auxiliares, todo o pagamento deve ser qualificado como royalties.

O fisco brasileiro considerava que contratos de serviços técnicos, por estarem associados à prestação de assistência técnica, não poderiam ser divorciados das normas e limitações estabelecidas em lei. Nos Pareceres Normativos ns. 320/71<sup>76</sup> e 86/77<sup>77</sup>, por exemplo, a CST adotou a posição de que, mesmo sem previsão legal, os pagamentos de serviços de assistência técnica feitos a controlador ao exterior eram indedutíveis da base de cálculo do imposto de renda por conta da sua natureza associativa com os contratos de know-how.

Abrangeu-se nos protocolos, portanto, os serviços técnicos que estão relacionados a contrato de assistência técnica (know-how), isto é, prestados em conjunto com contrato de know-how ou contratos de know-how em si considerados que possuem um componente de serviço.

Em relação ao art. 13 da Lei 4.131/62, se a política fiscal brasileira para impedir a erosão da base fiscal das empresas aqui residentes quando do pagamento de royalties e assistência técnica ao exterior abrangia a tributação na fonte desses rendimentos por uma alíquota elevada, a sua efetividade ficaria restrita caso o acordo de bitributação impedisse o Brasil de tributar serviços técnicos naqueles contratos que envolvessem a assistência técnica.

Desse modo, para afastar a possibilidade de rendimentos de assistência técnica e serviços técnicos relacionados serem qualificados como “lucros das empresas”, no art. 7º, esclareceu-se desde já que a sua natureza, para fins dos ADTs, era de royalties — como dito, o Brasil segue a Convenção Modelo da ONU nesse particular, de modo que os seus ADTs permitem a tributação pelo Estado da fonte.

---

<sup>75</sup> Ibidem.

<sup>76</sup> EMENTA - Os encargos assumidos na contratação de serviços de assistência técnica ou outra, pagos, no País, diretamente ou por conta de pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, consideram-se parcelas do valor do contrato, não podendo ser divorciados das normas e limitações estabelecidas no art. 176. do Regulamento do Imposto de Renda.

<sup>77</sup> EMENTA – A dedução de despesas que se destinem, expressa ou implicitamente, à remuneração pelo uso de exploração de marcas e patentes ou pela assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, está sujeita aos requisitos e limitações previstas nos arts. 176, 177 e 178 do RIR/75.

Essa política vem sendo adotada por alguns países, como a Índia, que no acordo de bitributação assinado com os Estados Unidos, por exemplo, assentou, no art. 12, que no conceito de royalties incluem-se os “included services”, que são os serviços relacionados aos contratos de know-how<sup>78</sup> — como se pode observar dos exemplos previstos no Memorandum of Understanding desse acordo<sup>79</sup>.

Conforme pontua Jyoti Pal<sup>80</sup>, para que um serviço se enquadre no escopo desse dispositivo, o beneficiário deve estar habilitado a prestar o mesmo serviço no futuro, sem a ajuda do provedor de serviços. Trata-se de uma *make available clause*, pela qual, conforme se interpreta do entendimento apontado por Fernando Souza de Man<sup>81</sup>, só são tributados como royalties os serviços técnicos que pressupõem, em si mesmos, uma transferência de tecnologia.

Não é trivial, portanto, a ideia de esclarecer no acordo de bitributação (seja no seu texto ou em protocolo) que os serviços relacionados a contratos de know-how devem ser qualificados como royalties.

Por fim, reitera-se que houve um momento na história (ADN 1/2000) em que as autoridades fiscais brasileiras entendiam que, no art. 12, somente se enquadrariam os serviços técnicos que pressupõem, em si mesmos, uma transferência de tecnologia. Conforme bem apontado por Vanessa Arruda Ferreira<sup>82</sup> e Raffaele Russo<sup>83</sup> (no parecer juntado nos recursos especiais afetados para serem julgados pela sistemática dos recursos repetitivos), as autoridades fiscais brasileiras, diante da impossibilidade de aplicarem o art. 21 (por conta da ameaça de denúncia pela Finlândia<sup>84</sup>), mudaram a sua interpretação sobre a redação desses protocolos (em

<sup>78</sup> BÁEZ MORENO, Andrés. The taxation of technical services under the United Nations Model Double Taxation Convention: A rushed – yet appropriate – proposal for (developing) countries? **World Tax Journal**, 2015 (volume 7) n. 3.

<sup>79</sup> Disponível em <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/india.pdf>. Acesso em 28 de março de 2025.

<sup>80</sup> PAL, Jyoti. Taxation of fees for technical services: an analysis of Indian tax treaties and their journey through the courts. *Asia-Pacific Tax Bulletin IBFD*.

<sup>81</sup> DE MAN, Fernando Souza. Taxation of Services in Treaties between Developed and Developing Countries: a Proposal for New Guidelines. Amsterdam: IBFD Doctoral Series. 39, 2017.

<sup>82</sup> FERREIRA, Vanessa Arruda. The New Brazilian Position on Service Income under Tax Treaties: if you can't beat em, join em. *Intertax*, vol. 43, Issue 3. 2015.

<sup>83</sup> Parecer de Raffaele Russo juntado às fls. 2.085 e seguintes no REsp n. 2.133.454-SP.

<sup>84</sup> FERREIRA, Vanessa Arruda. Service income under Brazilian tax treaties: the possible end of the article 7 v. article 21 battle, but the start of a new old one? Arruda Ferreira, Vanessa, Service income under Brazilian tax treaties: the possible end of the article 7 v. article 21 battle, but the start of a new old one? (May 01, 2014). *Intertax*, Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=4673599>. Acesso em 04 de abril de 2025.

2014, com o ADI 5) — que existem desde a década de 1980 — apenas para garantir a tributação na fonte.

Esse fato reforça a ideia de que, mesmo para as autoridades fiscais, a equiparação de assistência técnica e serviços técnicos a royalties exigia a transferência de tecnologia

Conclui-se, assim, que o objetivo do Brasil nos ADTs em referência era esclarecer esse ponto e não estender o art. 12 dos ADTs a prestações de serviço técnico e de assistência técnica sem transferência de tecnologia.

## 6. CONCLUSÃO

Com base no exposto, parece correto concluir que nos ADTs assinados pelo Brasil com Canadá, Dinamarca, Israel, Itália, Luxemburgo, Noruega (na versão antiga, publicada em 1981) e Ucrânia, só se equiparam a royalties os serviços técnicos que pressupõem, em si mesmos, uma transferência de tecnologia.

Essa posição tem por fundamento não só a redação desses protocolos (que se dirige ao conceito de "know-how", isto é, informações sobre experiência industrial, comercial ou científica, e não ao de royalties), mas também o contexto histórico no qual esses ADTs foram assinados, conforme detalhamos nos tópicos anteriores.

## REFERÊNCIAS

ARNOLD, Brian J. Papers on selected topics in protecting the tax base of developing countries: the taxation of income from services. Draft Paper n. 2, maio de 2013.

ARNOLD, Brian J. The Taxation of Income from Services under Tax Treaties: Cleaning Up the Mess – Expanded Version. Bulletin for International Taxation 2011 (Volume 65), n. 2

BÁEZ MORENO, Andrés. The taxation of technical services under the United Nations Model Double Taxation Convention: A rushed – yet appropriate – proposal for (developing) countries? World Tax Journal, 2015 (volume 7) n. 3.

BENEVIDES, Rafael. Crédito de IR brasileiro nos EUA: como o cenário pode mudar ainda em 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-set-14/rafael-benevides-credito-ir-brasileiro-eua/>.

BARBOSA, Denis Borges. A Tributação de Fonte dos Pagamentos de Propriedade Industrial. Disponível em <https://www.dbba.com.br/wp-content/uploads/a-tributao-de-fonte-dos-pagamentos-de-propriedade-industrial-1982.pdf>.

BARBOSA, Denis Borges. A noção de Assistência Técnica no Imposto de Renda. Disponível em [https://www.dbba.com.br/wp-content/uploads/contratos\\_pi.pdf](https://www.dbba.com.br/wp-content/uploads/contratos_pi.pdf).

BARBOSA, Denis Borges. Contratos em Propriedade Intelectual. Disponível em [https://www.dbba.com.br/wp-content/uploads/contratos\\_pi.pdf](https://www.dbba.com.br/wp-content/uploads/contratos_pi.pdf).

BARBOSA, Denis Borges. Tributação da Propriedade Industrial e do Comércio de Tecnologia. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

BEZ-BATTI, Gabriel; FERREIRA, Jonas. Brazil Court Decisions Address Withholding for Technical Services Without a Transfer of Know-How. Tax Notes International. Jan. 2024. Disponível em: <https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/permanent-establishment/brazil-court-decisions-address-withholding-technical-services-without-transfer-know-how/2024/01/01/7hlxw>.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Coordenação do Sistema de Tributação. Parecer Normativo CST n. 86, de 1977.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Coordenação do Sistema de Tributação. Parecer Normativo CST n. 320, de 1971.

BRIGAGÃO, Gustavo; BEZ-BATTI, Gabriel. Digitalização da economia: operações com fonte de pagamento no Brasil e respectivos reflexos tributários (IRF, CIDE-royalties, PIS/COFINS-importação e ISS). In: SANTANA, Hadassah Laís de Sousa; AFONSO, José Roberto Rodrigues; CORREIA NETO, Celso de Barros (Coord.). Tributação 4.0: repensar os tributos na era digital. São Paulo: Almedina, 2023.

594

---

CAAD: Arbitragem Tributária Processo n.º: 393/2019-T Tema: IRC - Crédito do imposto por dupla tributação internacional. Contrato de fretamento. Assistência técnica. Disponível em: [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter\\_data&listDir=DESC&listPage=2&id=4636](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=2&id=4636).

CAAD: Arbitragem Tributária Processo n.º 232/2013-T. Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=36&id=324>.

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

DE MAN, Fernando Souza. Taxation of Services in Treaties between Developed and Developing Countries: a Proposal for New Guidelines. Amsterdam: IBFD Doctoral Series. 39, 2017.

FERREIRA, Vanessa Arruda. Service income under Brazilian tax treaties: the possible end of the article 7 v. article 21 battle, but the start of a new old one? Arruda Ferreira, Vanessa, Service income under Brazilian tax treaties: the possible end of the article 7 v. article 21 battle, but the start of a new old one? (May 01, 2014). Intertax, Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=4673599>.

FERREIRA, Vanessa Arruda. The New Brazilian Position on Service Income under Tax Treaties: if you can't beat em, join em. Intertax, vol. 43, Issue 3. 2015.

LEONARDOS, Gabriel Francisco. O imposto de renda de fonte sobre os pagamentos ao exterior por serviços técnicos: análise de um caso de renúncia fiscal do Brasil. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 40, jan. 1999.

LEONARDOS, Gabriel Francisco. Tributação da transferência de tecnologia. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

MALAN, Monique T. New article 12A of the UN Model Regarding Fees for Technical Services: Ahead of Its Time or a Step Too Far? Tax Treaty Monitor. Bulletin for International Taxation. fev. 2019.

NETO, Luís Flávio. Direito Tributário Internacional: "Contextos" para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação – Série Doutrina Tributária. Vol. XXII. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

595

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Committee of experts on international cooperation in tax matters: ninth session. Taxation of cross-border trade in service: a review of the current international tax landscape and the possible future policy options. E/C 18/2013/CRP.16. Genebra, 21-25 de outubro de 2013.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Committee of experts on international cooperation in tax matters: ninth session. Secretariat Note – recent work of the committee on tax treatment of services. E/C 18/2013/CRP.17. Genebra, 21-25 de outubro de 2013.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Report on the eighth session (15-19 October 2012). E/2012/45-E/C.18/2012/6.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Convenção Modelo da OCDE sobre a tributação da renda e do capital: versão de 2008. Paris: OCDE, 2008.

PAL, Jyoti. Taxation of fees for technical services: an analysis of Indian tax treaties and their journey through the courts. *Asia-Pacific Tax Bulletin IBFD*

PETERS, Carmel. Twenty Years of Change to the Treatment of Services in the OECD Model and the UN Model. *Bulletin for International Taxation*. 2021 (Volume 75), n. 11/12

SANTOS, Ramon Tomazela. A classificação da remuneração proveniente da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, abr. 2015, v. 121.

SILVEIRA, Newton. Contratos de transferência de tecnologia. *RDM* 16, 1977.

VIEGAS, Juliana L. B. Aspectos legais da contratação na área da propriedade industrial. In: SANTOS, Manoel J. Pereira dos; e JABUR, Wilson Pinheiro (coord.). *Propriedade intelectual. Contratos de propriedade industrial e novas tecnologias*. Série GVlaw. São Paulo: Saraiva, 2007.

WIJNEN, Wim; GOEDE, Jan de; ALESSI, Andrea. The treatment of services in tax treaties. *Bulletin for International Taxation* jan. 2012.

---

596

WINKLER, Noé. Imposto de renda: doutrina, comentários, decisões e atos administrativos-jurisprudência (Conselho de Contribuintes - Poder Judiciário): baseado no regulamento baixado com o Decreto no. 1.041/94 e legislação posterior. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.