

TRATADOS INTERNACIONAIS, IRRF, CIDE E INCERTEZA NAS  
REMESSAS DE VALORES AO EXTERIOR EM REMUNERAÇÃO DE  
SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA

*INTERNATIONAL TAX TREATIES, IRRF, CIDE AND UNCERTAINTY IN  
FOREIGN EXCHANGE OF VALUES IN REMUNERATION OF  
TECHNICAL SERVICES AND TECHNICAL ASSISTANCE*

Marcus Livio Gomes\*

Lucas Henrici Marques de Lima\*\*

**RESUMO:** O artigo aborda as incertezas sobre a tributação internacional da renda, tanto com relação ao paradigma normativo vigente, quanto com relação à mudança do padrão internacional, que se mostra cada vez mais inevitável. Nesse sentido, busca-se trabalhar com as situações de incerteza e de dúvida, que podem levar à ausência de tributação ou à múltipla tributação sobre uma mesma situação, tanto com vistas ao modelo atual como com relação àquilo que vem sendo discutido pelo mundo sobre o tema. O objetivo deste artigo é tratar das principais reflexões concernentes ao referido tema, para que, com isso sejam suscitadas novas discussões, não se pretende, por outro lado encerrar debates e oferecer respostas aos questionamentos existentes.

**Palavras-chave:** Tributário. Renda. Tratado. OCDE. Serviços digitais. Royalties. Estabelecimento permanente. Bitributação.

---

Artigo recebido em 17 de março de 2020.

Artigo aceito em 27 de abril de 2020.

\* Professor de Direito Tributário da UERJ (Brasil); Doutor em Direito Tributário pela Universidad Complutense de Madrid (Espanha); Membro do Comité Executivo do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario – ILADT; Juiz Federal. Rio de Janeiro – RJ. Email: marcusliviogomes@gmail.com

\*\* Advogado. Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento no Programa de Pós-Graduação em Direito da UERJ. Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da UERJ. Email: lucashenrici@gmail.com

**ABSTRACT:** This article addresses the uncertainties about international income taxation, both in relation to the current normative paradigm and in relation to the change in the international standard, which is becoming increasingly inevitable. Thus, it seeks to approach the situations of uncertainty and doubt, which may lead to the absence of taxation or multiple taxation on the same situation, both with the current model and with regard to what has been discussed around the world on the subject. The purpose of this article is to address the main reflections concerning this theme, so that, with this, new discussions are raised, it is not intended, on the other hand, to close debates and offer answers to existing questions.

**Keywords:** Tax. Income. Treated. OECD. Digital services. Royalties. Permanent establishment. Double taxation.

**SUMÁRIO:** 1. INTRODUÇÃO; 2. ONDE DEVE SER TRIBUTADA A RENDA ORIUNDA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DIGITAIS SEGUNDO O PARADIGMA NORMATIVO VIGENTE? 2.1 REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS COMO ROYALTIES; 2.2. O QUE SERIA O ESTABELECIMENTO PERMANENTE NO SÉCULO XXI? ; 2.3. SÍNTESE SOBRE O CENÁRIO ATUAL: DÚVIDA E POTENCIAL BITRIBUTAÇÃO; 3. COMO DEVERÁ SER O NOVO PARADIGMA PARA A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS NO FUTURO?; 3.1 DIFICULDADE EM SE DIFERENÇAR OS OBJETOS QUE COMPÕEM A CATEGORIA “SERVIÇOS DIGITAIS”; 3.1 DIFICULDADE EM SE VALORAR OS “SERVIÇOS DIGITAIS”; 3.2. SÍNTESE: DIFICULDADE EM SE ALOCAR JURISDIÇÃO SOBRE SERVIÇOS DIGITAIS; 4. CONCLUSÕES; 5. REFERÊNCIAS.

## 1. INTRODUÇÃO

As duas primeiras décadas do século XXI têm evidenciado um sensível problema existente nos Tratados para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em relação aos Impostos sobre a Renda que seguem o modelo da OCDE (CM-OCDE). Isso se deve em grande parte ao fato de que o paradigma da CM-OCDE foi construído em momento anterior à revolução da economia digital, sendo que sua chegada trouxe relevantes questionamentos sobre à questão da

alocação da Jurisdição, pondo em xeque o desenho “Fonte x Residência” existente.<sup>1</sup>

Segundo o relatório preliminar da OCDE de 2018<sup>2</sup>, os negócios digitais são dotados de três características capazes de estremecer o paradigma existente: eles podem alcançar pessoas no mundo todo sem instalações físicas, são menos sensíveis a padrões materiais, por dependerem mais diretamente de intangíveis e propriedade intelectual, e a geração de valor do negócio vem também da participação dos consumidores em suas plataformas. Nesse contexto, a busca de respostas sobre a tributação da economia digital traz consigo uma grande chance de revisão de todo o padrão da tributação internacional.<sup>3</sup>

Contudo, apesar de ser quase um consenso que isso precisa ser feito, pouco se encontra de concordância sobre quais medidas efetivas devem ser tomadas no curto prazo e no longo prazo, estando presentes diversas possibilidades de solução em discussão, tais como adoção de tributo específico sobre a economia digital, emenda ao padrão geral de estabelecimento permanente para capturar transações digitais, atribuição de maior prestígio ao Estado da Fonte, adoção de distribuição fracionária das receitas tributárias, etc.<sup>4</sup>.

Observa-se, pois, que existem muitas dúvidas sobre como será a tributação da economia digital no futuro. Ocorre que essa dúvida, mais ou menos

---

<sup>1</sup> SILVEIRA, Ricardo Maitto da. As estruturas de planejamento tributário adotadas pelas empresas de tecnologia, as proposições da Ação 1 do BEPS e as iniciativas legislativas dos países ao redor do mundo. In FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. (Coords.) **Tributação da Economia Digital: Desafio do Brasil, experiência internacional e novas perspectivas..** São Paulo Saraiva. 2018, p. 922-943.

<sup>2</sup> OECD, **Tax Challenges Arising from Digitalisation: Interim Report 2018 – Inclusive Framework on BEPS**, OECD/G20 BEPS Project (OECD 16/03/2018).

<sup>3</sup> DOURADO, Ana Paula. Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission Proposals. **INTERTAX**, Volume 46, Issue 6 & 7, p. 565-572, 2018, p. 565-566.

<sup>4</sup> Ibidem. p. 565.

identificada, já se encontra presente ao menos desde o final do Século XX e início do presente Século.

Foi em razão disso que, ao longo dos anos, o Brasil celebrou diversos tratados para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em relação aos Impostos sobre a Renda, utilizando-se, principalmente, da convenção modelo da OCDE.

A importância desses acordos sempre foi grande, mas vem se intensificando cada vez mais na mesma medida em que o mundo vai se tornando mais conectado e mais próximo, quando os negócios, ainda que os mais simples, e pessoas, passam a ter contato com serviços prestados por aqueles que se situam fora das fronteiras de seu País.

Ou seja, ao mesmo tempo em que sua importância aumenta, seus desafios escalam. Por mais vezes os Estados e contribuintes se veem diante de situações de incerteza e dúvida, que podem levar à ausência de tributação ou a múltipla tributação sobre uma mesma situação.

É exatamente nesse cenário de dúvida que se situa o presente texto, que busca refletir sobre duas questões centrais: i) onde deve ser tributada a renda oriunda da prestação de serviços digitais às empresas brasileiras por empresas situadas em países que celebraram tratados com o Brasil seguindo a CM-OCDE?; e ii) onde deverá (ou deveria) ser tributada a renda oriunda da prestação de serviços digitais no futuro, com as devidas alterações nas normas internacionais?

Portanto, o presente artigo vai se dividir em dois principais tópicos de desenvolvimento, sendo o primeiro destinado à reflexão sobre o primeiro questionamento a partir de uma análise sobre os dispositivos dos tratados celebrados pelo Brasil segundo a CM-OCDE, e o segundo destinado à reflexão sobre o que nos espera no futuro.

## 2. ONDE DEVE SER TRIBUTADA A RENDA ORIUNDA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DIGITAIS SEGUNDO O PARADIGMA NORMATIVO VIGENTE?

O caso que será aqui tratado é o dos serviços digitais, cuja remuneração pode ser entendida, a princípio, em três diferentes dispositivos da CM-OCDE: “lucro” (art. 7), “royalties” (art. 12) e “outros rendimentos” (art. 21). Trata-se, portanto, de tema com potencial de geração de incertezas, as quais pode-se dividir em: (i) insegurança inerente do direito; (ii) insegurança pela aplicação ou criação pouco responsável das normas jurídicas; e (iii) insegurança inerente ao momento de ruptura pela inovação.

O primeiro tipo dessas inseguranças, parece ser inafastável do Direito, visto que o caráter simbólico da linguagem jurídica<sup>5</sup>, o significado de cada uma dessas palavras (serviço, lucro, digital, *royalties* e rendimentos) pode mudar ao longo do tempo ou a depender do contexto, bem como pode mudar pela leitura feita pelo interprete aplicador das normas ali previstas.

Por isso mesmo, a certeza no direito não é e nunca será completa. Contudo, no que se refere aos outros dois fatores que geram insegurança, não se pode deixar de buscar o maior rigor possível em busca do aumento da certeza e previsibilidade do bom emprego do Direito. A aplicação das normas existentes deve ser responsável e as novas regulamentações devem ser bem pensadas e atentas às mudanças do contexto social.

Exatamente nesse contexto, um exemplo de interpretação que não se afasta da insegurança é aquele promovido pelo Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB n.º 5/2014<sup>6</sup>, o qual, em uma leitura abrangente do art. 12, §3º, da CM-

---

<sup>5</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto Sobre a Renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Editora LMJ Mundo Jurídico, 2016, p. 13.

<sup>6</sup> ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO RFB Nº 5, DE 16 DE JUNHO DE 2014 (...)

OCDE<sup>7</sup>, estabeleceu que a remuneração relativa aos serviços técnicos e de assistência técnica seria equiparados a remuneração por *royalties* nos casos em que exista tratado e que este tratado contenha cláusula de equiparação em seu protocolo.

Além disso, o ADI n.º 5/2014 revogou o posicionamento anterior da Receita Federal, que era veiculado no Ato Declaratório Normativo (ADN) Cosit n.º 1/2000<sup>8</sup> e se pautava na premissa de que os serviços técnicos e de assistência

---

Art. 1º O tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a pessoa física ou jurídica residente no exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda celebrado pelo Brasil será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção:

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

(...)

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

Art. 2º Publique-se no Diário Oficial da União.

Art. 3º Revogue-se o Ato Declaratório (Normativo) Cosit n.º 1, de 5 de janeiro de 2000.

<sup>7</sup> “(...)3. O termo "royalties", empregado neste Artigo, designa pagamentos de qualquer natureza efetuados em contrapartida pelo uso ou pelo direito ao uso de direitos autorais sobre obra literária, artística ou científica (inclusive filmes cinematográficos, filmes ou fitas para transmissão de rádio ou televisão); sobre qualquer patente, marca de indústria ou de comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secretos; ou pelo uso ou pelo direito ao uso de equipamento industrial, comercial ou científico; ou pela informação relativa à experiência industrial, comercial ou científica.”

<sup>8</sup> O COORDENADOR-GERAL SUBSTITUTO DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF No 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista o disposto nas Convenções celebradas pelo Brasil para Eliminar a Dupla Tributação da Renda e respectivas portarias regulando sua aplicação, no art. 98 da Lei No 5.172, de 25 de outubro de 1966 e nos arts. 685, inciso II, alínea "a", e 997 do Decreto No 3.000, de 26 de março de 1999, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:

I - As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o art. 685, inciso II, alínea "a", do Decreto No 3.000, de 1999.

II - Nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados, e, conseqüentemente, são tributados na forma do item I, o que se dará também na hipótese de a convenção não contemplar esse artigo.

técnica sem transferência de tecnologia (sem registro no INPI) seriam tributados na regra geral do art. 685 do RIR/99 mesmo nos casos de tratado, em razão da sua classificação como "outros rendimentos" do art. 21 da CM-OCDE<sup>9</sup>, cuja tributação se dá no país da fonte.

Desse modo, em uma comparação sobre os dois atos de cunho interpretativo da Receita Federal, tem-se que a questão da *transferência de tecnologia* e o respectivo registro do contrato no INPI deixou de ser um item levado em conta pelo órgão.

Com isso, no entender da Receita Federal, os contribuintes que contratam serviços técnicos e de assistência técnica de empresas situadas em países com os quais o Brasil celebrou tratado segundo a CM-OCDE e nos quais há equiparação desses serviços a *royalties*, estariam sujeitos ao recolhimento do IRRF de 15% (art. 3º da MP n.º 2.159-70<sup>10</sup>) e da CIDE de 10% (art. 2º, §2º, da Lei n.º 10.168/00<sup>11</sup>).

---

III - Para fins do disposto no item I deste ato, consideram-se contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia aqueles não sujeitos à averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e Banco Central do Brasil.

<sup>9</sup> (...)Outros Rendimentos

Os rendimentos de um residente em um Estado Contratante, provenientes do outro Estado Contratante e não disciplinados nos Artigos precedentes desta Convenção, podem ser tributados nesse outro Estado.

<sup>10</sup> Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

<sup>11</sup> Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

(...)

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

Ocorre, contudo, que a Solução de Consulta Cosit n.º 7/2017<sup>12</sup> da própria Receita Federal veio expor que seriam tributadas, à alíquota de 25% de IRRF, as remessas de remuneração pela prestação de serviço digital de assinatura de periódicos eletrônicos por força do art. 7º da Lei n.º 9.779/99<sup>13</sup> e pelo art. 685, II, 'a', do RIR/99.<sup>14</sup>

Pode parecer pouco relevante, mas se a remessa fosse para um país com o qual o Brasil tenha celebrado tratado segundo a CM-OCDE, essa remessa seria tratada pela Receita Federal como *royalties* e não como remuneração da prestação de serviços. Contudo, sendo para um país sem tratado, a escolha é pela tributação como remuneração pela prestação de serviços e não pela remessa de *royalties*.

---

<sup>12</sup> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

EMENTA: REMESSA AO EXTERIOR. ASSINATURA DE PERIÓDICOS ELETRÔNICOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA.

Incide Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior para manter a assinatura de periódicos eletrônicos, por estar caracterizada como prestação de serviço de publicações disponibilizadas na rede mundial de computadores, para acesso on-line ou enviados por correio eletrônico, cujo conteúdo principal é atualizado em intervalos fixos (diários, semanais ou mensais).

<sup>13</sup> Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

<sup>14</sup> Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte(...)

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços



Mas o que explica essa diferença? Entre outros fatores<sup>15</sup>, o Recurso Especial 1.161.467<sup>16</sup> da segunda turma e o Recurso Especial 1.272.897<sup>17</sup> da primeira turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Em ambos os casos, o STJ fixou a tese de que a remuneração aos serviços prestados sem a transferência de tecnologia por empresas sem estabelecimento permanente no Brasil compõe o lucro da empresa estrangeira, atraindo aplicação do art. 7 da CM-OCDE e ocasionando a tributação no país estrangeiro.

Ou seja, essa jurisprudência do STJ implicava em uma perda de arrecadação pelo Estado brasileiro, tendo em vista que afastava a tese defendida pelo ADN Cosit n.º 1/2000 e implicava no reconhecimento de que o tributo seria devido ao Estado da Residência.

Nesse sentido, tendo em vista que a alteração de paradigma do ADN Cosit n.º 1/2000 para o ADI RFB n.º 5/2014 foi bastante significativa e disjuntiva, bem como que se insere em um contexto de diversas palavras ou conceitos que são inerentemente elásticos (*serviços, royalties, tecnologia, lucro, rendimentos etc.*) e de intensas mudanças sociais, resta ao presente artigo refletir sobre a possibilidade de existir um aumento de segurança por meio dessa interpretação da Receita Federal.

Com isso, uma questão central que se impõe é a seguinte: podem os pagamentos relativos aos serviços técnicos e de assistência técnica, especialmente os *sem transferência de tecnologia*, ser classificados como

---

<sup>15</sup> Dentre os quais se destaca a manifestação do Governo Finlandês acerca da possibilidade de denúncia do acordo para evitar a dupla tributação firmado com o Brasil. Sobre o assunto, veja-se a Nota PGFN/COCAT n.º 1291/2013, uma das balizas da alteração do ADN Cosit n.º 1/2000 pelo ADI RFB 5/2014. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset?q=Nota+0001291%2F2013+> acesso em 25/08/2019.

<sup>16</sup> REsp 1161467/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 01/06/2012.

<sup>17</sup> REsp 1272897/PE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/11/2015, DJe 09/12/2015.

*royalties* para os fins de aplicação do art. 12 da CM-OCDE, notadamente nos casos em que haja equiparação no protocolo dos tratados? Caso a resposta seja negativa, em quais se configuraria o estabelecimento permanente, a permitir a tributação na fonte do lucro da empresa estrangeira? Por outro lado, caso a resposta seja positiva, isso seria vantajoso ou mesmo suficiente para aumentar o grau de certeza com relação à tributação dos serviços digitais?

### 2.1. REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS COMO ROYALTIES

O ponto que parece mais sensível da interpretação adotada pela Receita no ADI n.º 05/2014 é exatamente a equiparação dos serviços técnicos e de assistência técnica geral aos chamados de "serviços *Know-how*" ou serviços acessórios à transferência de tecnologia.

Em outras palavras, entende a Autoridade brasileira que haverá incidência do IRRF à alíquota de 15% e da CIDE à alíquota de 10%, com base na permissão do art. 12 da CM-OCDE, mesmo nos casos de um serviço que, ainda que demande algum conhecimento técnico (não exclusivo) para sua execução, não tenha presente a exploração lucrativa de bens incorpóreos vinculados à transmissão de tecnologia, representados pela propriedade de invento patentado, conhecimentos tecnológicos, fórmulas e processos de fabricação, requisitos da legislação nacional para a identificação dos *royalties* (art. 22 da Lei n.º 4.506/64<sup>18</sup>).<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

<sup>19</sup> SAUNDERS, Ana Paula Braga. O Conflito entre os Artigos 7,12 e 21 dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação e a Interpretação da Receita Federal quando ao IRRF e à CIDE nas Remessas

Contra esse posicionamento, há, no entanto, entendimento doutrinário que vê a equiparação da remuneração dos serviços técnicos e de assistência técnica a *royalty*, como sendo sujeita à sua instrumentalidade para com a transferência de capital tecnológico, tal qual se observa das lições de Alberto Xavier:

[...]a qualificação da remuneração por "assistência técnica ou serviços técnicos" como *royalty*, por complementaridade ou acessoriedade, leva também a concluir que somente podem ser qualificados como de "assistência técnica e serviços técnicos para efeito das Convenções, aqueles contratos que – seja qual for a sua denominação – tenham caráter complementar ou instrumental de contratos de transferência de capital tecnológico, não podendo de modo algum abranger os contratos em que o objeto principal seja a prestação de serviços, ainda que de conteúdo técnico, pois a remuneração destes não é, por natureza, *royalty*, mas rendimento de trabalho autônomo (tratando-se de serviços pessoais) ou preço constitutivo do lucro de empresa (tratando-se de serviços não especiais)."<sup>20</sup>

Aqui, parece que o problema se desenvolve por dois ângulos. Em primeiro lugar, a interpretação da Receita Federal toma o problema a partir da perspectiva particular do texto normativo interpretado, qual seja o art. 12, §3º da CM-OCDE<sup>21</sup>

---

de Valores ao Exterior. SAUNDERS, Ana Paula; MURAYAMA, Janssen; TERCIOTTI, Mauricio; BATISTA, Michel Siqueira. (Orgs.). **Estudos de Tributação Internacional** - Volume 2. 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, v. 1, p. 197-234. p. 217-218.

<sup>20</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário internacional do Brasil**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p.627.

<sup>21</sup> (...)3. O termo "royalties", empregado neste Artigo, designa pagamentos de qualquer natureza efetuados em contrapartida pelo uso ou pelo direito ao uso de direitos autorais sobre obra literária, artística ou científica (inclusive filmes cinematográficos, filmes ou fitas para transmissão de rádio ou televisão); sobre qualquer patente, marca de indústria ou de comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secretos; ou pelo uso ou pelo direito ao uso de equipamento industrial, comercial ou científico; ou pela informação relativa à experiência industrial, comercial ou científica.

e os protocolos de equiparação, cujo exemplo do tratado celebrado com os Países Baixos segue abaixo<sup>22</sup>:

#### Convenção Brasil-Países Baixos

##### 5. Com referência ao Artigo 12, Parágrafo 3

Fica entendido que o disposto no parágrafo 3 do Artigo 12 aplica-se a qualquer espécie de pagamento recebido em contraprestação de serviços e assistência técnica.

Como se observa, o texto de equiparação em si faz questão de incluir qualquer pagamento recebido em contraprestação de serviços técnico e de assistência técnica, o que torna possível, em um primeiro grau de análise, a interpretação efetuada pela Receita Federal. Realmente, há texto normativo voltado a incluir no conceito de remessas de *royalties* a remuneração pelos serviços digitais.

Contudo, em segundo lugar, voltando-se atenção à interpretação do geral para o particular realizada no âmbito da própria OCDE, chega-se à conclusão de que não são quaisquer serviços digitais que atraem a aplicação do art. 12 da CM-OCDE. Novamente, como já lecionava o professor Alberto Xavier, os serviços técnicos genéricos (que não se revertam em serviços *know-how*) podem ser

---

<sup>22</sup> Como outros exemplos, veja-se:

#### Convenção Brasil-Portugal

##### 5. Com referência ao Artigo 12º, nº 3

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.

#### Convenção Brasil-África do Sul

##### 3. Com referência ao Artigo 12

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.

#### Convenção Brasil-Itália

##### 5. Com referência ao Artigo 12, parágrafo 4

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.

entendidos como Lucro das empresas nos termos do art. 7º das Convenções que se utilizam do modelo da OCDE.<sup>23</sup>

Ocorre, no entanto, que o Brasil se posiciona de modo contrário à interpretação da OCDE<sup>24</sup> no que se refere exatamente aos serviços digitais e a distinção entre a aquisição do *copyright* e a aquisição do direito de usar o *copyright*, a transferência do direito ao uso do conhecimento ou do próprio conhecimento.

Dessa forma, a conclusão a que se chega sobre esse assunto é que existem duas interpretações antagônicas possíveis. Uma pela possibilidade de se fazer incidir o IRRF à alíquota de 15% e CIDE à alíquota de 10% sobre os serviços digitais indistintamente da necessidade da transferência da tecnologia, tal qual deseja o ADI RFB n.º 5/2014 e outra pela necessidade de se configurar essa transferência de propriedade intelectual.

---

<sup>23</sup> (...) Por isso, os Comentários da OCDE (na versão de 2002, art. 12, parágrafos 11.1 e 11.2) são claros ao considerar que as remunerações por prestação de serviços (por oposição às remunerações no quadro das convenções de know-how) recaem, não no âmbito do art. 12 – que se refere a royalties – mas no âmbito do art. 7º.

“11.1 In the know-how contract, one of the parties agrees to impart to the other, so that he can use them for his own account, his special knowledge and experience which remain unrevealed to the public. It is recognised that the grantor is not required to play any part himself in the application of the formulas granted to the licensee and that he does not guarantee the result thereof.

11.2 This type of contract thus differs from contracts for the provision of services, in which one of the parties undertakes to use the customary skills of his calling to execute work himself for the other party.

Payments made under the latter contracts generally fall under Article 7.”

(...)

Assim, a tributação compete, em princípio, ao país de residência do prestador de serviços, a não ser que este disponha, no país da fonte de pagamento, de um “estabelecimento permanente”. E isto porque – fora destes casos – 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, constituídas pelo preço das vendas de serviços, e os custos e despesas incorridos para a sua produção. XAVIER, Alberto. **Direito Tributário internacional do Brasil**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 563.

<sup>24</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. p.639. Disponível em [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en). Acesso em 07/09/2019.

Portanto, o cenário de incerteza oriundo da tributação dos serviços digitais após a publicação do ADI RFB n.º 5/2014 aparenta ter relação com a insegurança inerente ao próprio Direito e sua linguagem, bem como com o momento de ruptura pela inovação, sem que guarde grande relação com uma aplicação pouco responsável das normas jurídicas por parte da Receita Federal, tendo em vista que o posicionamento por ela adotado se insere em um campo de entendimento possível da norma interpretada.

Não obstante, seria de grande relevância um novo posicionamento do Judiciário sobre o assunto, tendo em vista que a transposição do entendimento dos Recursos Especiais 1.161.467 e 1.272.897 do STJ aos serviços digitais que se encontram sob a aplicação do ADI RFB n.º 5/2014 ainda que imperfeita, sugere um posicionamento pela impossibilidade de se amesquinhar o conceito de lucro da empresa em favor do conceito de *royalties*<sup>25</sup>.

Trata-se de uma busca pela redução dos graus de incerteza e insegurança sobre a pergunta de “qual o direito aplicável ao caso?” por meio da jurisprudência, notadamente dos Tribunais Superiores, encarregados da tarefa de uniformizar os entendimentos do Poder Judiciário.

Desse modo, tendo em vista a possibilidade de entendimento pela inaplicabilidade do art. 12 da CM-OCDE aos serviços digitais que não importem em transferência de tecnologia, o presente texto se volta ao questionamento seguinte, acerca do que configura um estabelecimento permanente no Brasil e qual sua relação com esses serviços.

---

<sup>25</sup> GOMES, D. P. ; GOMES, E. P. . Tributação direta dos rendimentos provenientes da computação na nuvem: alguns pressupostos. In: PISCITELLI, Tathiane. (Org.). **Tributação da Nuvem**: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. 1ed.São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, v. 1, p. 129-210. p. 206.

### 2.2. O QUE SERIA O ESTABELECIMENTO PERMANENTE NO SÉCULO XXI?

Com base na normatização existente hoje no mundo, o padrão do estabelecimento permanente é de extrema relevância na alocação da competência tributária entre os Estados Soberanos que celebram Acordos Internacionais com base na CM-OCDE, porquanto comporta a exceção à regra de que o lucro das empresas é tributado na residência.

Exatamente por isso, no que se refere ao objeto desse texto, sobre a tributação dos serviços digitais após a publicação do ADI RFB n.º 5/2014, esse tema também é central, uma vez que o inciso III do seu art. 1º vai determinar a aplicação do art. 7 da CM-OCDE (disciplina sobre o lucro) à remuneração dos serviços que não se enquadrarem na hipótese equiparada a *royalty* pelos Tratados.

Em outras palavras, o estabelecimento permanente ganha centralidade na decisão sobre o local em que o lucro será tributado em razão da disciplina conjunta dos artigos 5 e 7 da CM-OCDE, sendo o primeiro voltado à definição desse conceito e o segundo voltado à alocação da Jurisdição sobre o lucro, fazendo expressa ressalva de que será tributado na fonte o lucro relativo ao estabelecimento situado no país de origem.

Mas essa grande importância do estabelecimento permanente se deve também, em boa parte, ao fato de que esse padrão já existe como celebração do princípio da fonte desde a primeira Convenção Modelo da Liga das Nações de 1928.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> GOMES, D. P.; GOMES, E. P.; BOSSA, G. B. Tributação direta dos rendimentos provenientes da computação na nuvem: alguns pressupostos. In: PISCITELLI, Tathiane. (Org.). **Tributação da Nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. 1ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, v. 1, pp. 99-127. p. 100.

Além disso, é significativo mencionar que o tema do estabelecimento permanente recebeu especial atenção no Plano de Ação 7 do Projeto BEPS, o que se orientou à interpretação do art. 5 da CM-OCDE de modo a atribuir algumas balizas que pudessem evitar planejamentos tributários abusivos, reforçando o princípio da fonte.

No entanto, não parece que seus instrumentos sejam capazes de responder os questionamentos sobre a tributação da economia digital<sup>27</sup>. Isso se deve ao fato de que esse padrão de estabelecimento permanente foi delineado nos tratados desde o século passado com foco na presença física significativa, o que gera uma fragilidade muito grande no momento atual de economia digital globalizada, tendo em vista a desmaterialização da economia e a redução dos casos em que há essa presença.<sup>28</sup>

De toda forma, as alterações promovidas nos últimos anos levam a um desenho bastante abrangente do que seria o estabelecimento permanente, o qual leva em conta requisitos geográficos (local fixo) e temporais (constância).<sup>29</sup> Mas sua caracterização não é uma das tarefas mais simples, sendo importante a análise casuística, sendo possível que a mera presença fixa não configure o estabelecimento permanente, bem como que a localização fixa se perceba dentro de uma outra empresa.<sup>30</sup>

---

<sup>27</sup> Ibidem. p. 110-112.

<sup>28</sup> GOMES, D. P.; GOMES, E. P.; PRZEPIORKA, M.; FERRARI, B. C.; BERGAMINI, A.; BOSSA, G. B.; CANEN, D. Os desafios impostos pela Economia Digital e o Plano de Ação 1 do Projeto BEPS da OCDE. In: PISCITELLI, Tathiane. (Org.). **Tributação da Nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. 1ed.São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, v. 1, p. 43-66. p. 44.

<sup>29</sup> GOMES, D. P.; GOMES, E. P.; BOSSA, G. B. Tributação direta dos rendimentos provenientes da computação na nuvem: alguns pressupostos. In: PISCITELLI, Tathiane. (Org.). **Tributação da Nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. 1ed.São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, v. 1, pp. 99-127. p. 103.

<sup>30</sup> Ibidem. p. 102.



E a cada dia que passa o assunto vai ganhando novos contornos de complexidade, como ocorre no caso da sua caracterização a partir da presença física de um servidor no país, por menor que seja e ainda que esteja localizado em outra empresa. Por outro lado, *softwares* e *websites*, não poderiam ser usados para configurar a presença do estabelecimento permanente por serem intangíveis e, portanto, sem um posicionamento geográfico que pudesse ser verificado.<sup>31</sup>

No entanto, o uso dos parâmetros acima, sobre servidores e *websites*, nos casos de serviços digitais, pode levar a soluções absolutamente tortuosas nos casos concretos. É possível que se tenha uma presença muito menos significativa em um determinado país nos casos em que há um servidor do que quando há um *website* bastante utilizado.

Com isso, evidencia-se que uma pauta central da tributação da economia digital é saber se o padrão do estabelecimento permanente deve ser reformado ou como ele deve ser reformado, tendo em vista a redução da presença física das empresas para o desenvolvimento de negócios, até mesmo se observando que muitos modelos de negócios digitais não cobram diretamente por seu serviço (algo mais próximo do padrão tradicional).<sup>32</sup>

### 2.3. SÍNTESE SOBRE O CENÁRIO ATUAL: DÚVIDA E POTENCIAL BITRIBUTAÇÃO

Uma vez expostas as características mais centrais da questão sobre “onde deve ser tributada a renda oriunda da prestação de serviços digitais por empresas estrangeiras?”, conclui-se preliminarmente que os casos devem ser divididos em alguns grupos de tributação: (i) quando não há Tratado celebrado; (ii) quando há

---

<sup>31</sup> Ibidem. p. 115.

<sup>32</sup> GOMES, D. P.; GOMES, E. P.; PRZEPIORKA, M.; FERRARI, B. C.; BERGAMINI, A.; BOSSA, G. B.; CANEN, D., op. cit., nota 29, p. 61-66.

Tratado celebrado, mas não há equiparação de serviços técnicos e de assistência técnica a disciplina dos *royalties*; e (iii) quando há Tratado celebrado e a mencionada equiparação.

No primeiro caso, ainda que possa remanescer alguma dúvida sobre a qualificação da remuneração como lucro da empresa estrangeira ou *royalty*, o resultado será aproximadamente o mesmo, visto que poderá atingir o percentual de 25% de IRRF (art. 7º da Lei n.º 9.779/99 e art. 746 do RIR/18), como entendeu a Receita Federal no caso da Solução de Consulta Cosit n.º 7/2017, ou o percentual de 15% de IRRF (art. 3º da MP n.º 2.159-70 e art. 765 do RIR/18) e de 10% da CIDE (art. 2º, §2º, da Lei n.º 10.168/00).

Interessante perceber que esta última configuração pode importar aos contribuintes em um cenário de eventual declaração de inconstitucionalidade da CIDE no RE 928.943, afetado pela sistemática da Repercussão Geral. Por outro lado, no caso de entendimento pela constitucionalidade, pode levar ao risco de um relativo aumento da carga de tributo pela inclusão do IRRF na base da CIDE-*royalties*.

Já no segundo caso<sup>33</sup>, o assunto se divide em três subgrupos: (i) quando há transferência de tecnologia, aplica-se o percentual de 15% de IRRF (art. 3º da MP n.º 2.159-70 e art. 765 do RIR/18) e de 10% da CIDE (art. 2º, §2º, da Lei n.º 10.168/00); (ii) quando não há transferência de tecnologia, mas há configuração de estabelecimento permanente, aplica-se e 25% de IRRF (art. 7º da Lei n.º 9.779/99 e art. 746 do RIR/18); e (iii) quando não há transferência e inexistente configuração de estabelecimento permanente, aplica-se o art. 7 do CM-OCDE, com a tributação apenas no Estado da Residência.

---

<sup>33</sup> Quando há Tratado celebrado, mas não há equiparação de serviços técnicos e de assistência técnica a disciplina dos *royalties*.

Por fim, no terceiro caso<sup>34</sup>, o tema também se divide em três subgrupos: (i) quando há transferência de tecnologia, aplica-se o percentual de 15% de IRRF (art. 3º da MP n.º 2.159-70 e art. 765 do RIR/18) e de 10% da CIDE (art. 2º, §2º, da Lei n.º 10.168/00); (ii) quando não há transferência de tecnologia, mas há configuração de estabelecimento permanente, remanesce a mesma dúvida do primeiro caso, qual seja aplicação de 25% de IRRF (art. 7º da Lei n.º 9.779/99 e art. 746 do RIR/18), como entendeu a Receita Federal no caso da Solução de Consulta Cosit n.º 7/2017, ou o percentual de 15% de IRRF (art. 3º da MP n.º 2.159-70 e art. 765 do RIR/18) e de 10% da CIDE (art. 2º, §2º, da Lei n.º 10.168/00); e (iii) quando não há transferência e inexistente configuração de estabelecimento permanente, remanesce a dúvida sobre a possibilidade de se aplicar o entendimento do ADI RFB n.º 5/2014, com aplicação do percentual de 15% de IRRF (art. 3º da MP n.º 2.159-70 e art. 765 do RIR/18) e de 10% da CIDE (art. 2º, §2º, da Lei n.º 10.168/00) ou de se aplicar o art. 7 da CM-OCDE, com a tributação apenas no Estado da Residência.

Com base nos casos acima expostos, é possível perceber que por mais que se consiga estabelecer alguns parâmetros, existe um sério campo de incertezas no que toca à tributação dos serviços digitais prestados por empresas estrangeiras, de modo que o posicionamento centralizado do Poder Judiciário sobre o tema pode trazer uma maior zona de segurança aos contribuintes e fomentar o desenvolvimento da economia digital no Brasil.

De toda forma, ainda que se tenha essa esperança de uma maior zona de certeza a ser atribuída pela interpretação judicial sobre qual a tributação aplicável aos casos de serviços digitais de acordo com o paradigma vigente, é certo que esse modelo vem passando por um momento de grande reflexão e possível

---

<sup>34</sup> Quando há Tratado celebrado e equiparação de serviços técnicos e de assistência técnica a disciplina dos *royalties*.

mudança. É exatamente esse o tema tratado no capítulo seguinte do presente texto.

### 3. COMO DEVERÁ SER O NOVO PARADIGMA PARA A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS NO FUTURO?

Como já adiantado na parte anterior do presente texto, maiores do que as dúvidas sobre a tributação dos serviços digitais no modelo normativo vigente, são aquelas relacionadas à qual será a tributação no futuro. Para que se tenha uma ideia dos desafios impostos pela economia digital, importa transcrever interessante passagem de João Dácio Rolim e Daniela Silveira Lara sobre a digitalização do mundo e das relações sociais que vem sendo proporcionada ultimamente:

Muitos de nós têm acesso a músicas, fotos, músicas, filmes, textos, correspondências e muitas outras coisas por meio de estruturas de “cloud computing” (ou, em tradução livre, “computação na nuvem”). É comum compramos roupas, alimentos, equipamentos esportivos, eletrodomésticos e toda a sorte de produtos por meio de software que utiliza essa plataforma. Amizades, relações profissionais ou mesmo amorosas são adicionadas à vida das pessoas por aplicativos desenvolvidos e mantidos nesse mesmo ambiente digital.<sup>35</sup>

Pode-se perceber, com isso, que as fronteiras físicas dos Estados Nacionais acabam importando cada vez menos para o Mundo Digital, o qual tem suas próprias demarcações. É possível, por exemplo, que algumas empresas prestem

---

<sup>35</sup> ROLIM, J. D. S. P.; LARA, Daniela Silveira. A tributação de IRRF na importação de *cloud computing* no Brasil e as soluções analisadas na Ação 1 do BEPS. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. (Coords.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1ed.São Paulo: Saraiva, 2018, p. 37-56 p. 37.

serviços de SaaS e PaaS (tratados no tópico seguinte) para todo o planeta sem que tenham estabelecimento físico permanente em quase nenhum país<sup>36</sup>.

Desse modo, é bastante clara identificação de que a tributação internacional, mesmo com todos os esforços dispendidos no projeto BEPS, especialmente no Plano de Ação 1, vem encontrando dificuldades de se adaptar à economia global digital muito porque foi projetado há muito tempo frente a um padrão de economia tradicional (“tijolo e cimento”) calcado na presença física como elemento central para caracterizar a fonte dos rendimentos. Isso ocorre porque, com a proeminência atual do papel dos intangíveis nos negócios internacionais, as regras tradicionais estão entrando em crise, sendo possível vislumbrar, faz tempo, uma necessidade de reformulação geral inevitável<sup>37</sup>.

Em razão disso, o presente texto pretende trabalhar adiante as seguintes três questões: (i) a dificuldade em se diferenciar os objetos que compõem a categoria de serviços digitais; (ii) a dificuldade em se valorar os serviços digitais; e (iii) a consequente dificuldade de se alocar Jurisdição tributária sobre esse ramo da economia que só faz crescer.

Não pretende, contudo, estabelecer nenhum novo padrão já pronto, mesmo porque não há quem possa fazer algo assim nos dias de hoje, mas abrir os olhos para a necessária reflexão sobre os motivos pelos quais há esse momento de incerteza ou insegurança quanto ao Direito em decorrência natural de um momento de ruptura tecnológica.

---

<sup>36</sup> GOMES, D. P.; GOMES, E. P.; BOSSA, G. B. Tributação direta dos rendimentos provenientes da computação na nuvem: alguns pressupostos. In: PISCITELLI, Tathiane. (Org.). **Tributação da Nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. 1ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, v. 1, pp. 99-127. p.119.

<sup>37</sup> BRAUNER, Yariv. Taxing the Digital Economy Post-BEPS, Seriously. **INTERTAX**, Volume 46, Issue 6 & 7, p. 462-465, 2018.

### 3.1. DIFICULDADE EM SE DIFERENÇAR OS OBJETOS QUE COMPÕEM A CATEGORIA “SERVIÇOS DIGITAIS”

Quanto à dificuldade de se diferenciar objetos de uma determinada categoria ou classificação, não ocorre um processo tão novo com relação aos serviços digitais. Trata-se de algo comum à própria linguagem simbólica do Direito, que leva a esse tipo de situação, a qual, com o tempo e com uma boa organização, vai sendo reduzida, ainda que não seja afastada por completo<sup>38</sup>.

Especificamente sobre os serviços digitais ou mais amplamente sobre os negócios da economia digital, tem-se que vem surgindo uma classificação bastante interessante que divide esses negócios em: (i) *softwares* a serviço dos usuários (*Software as a Service* – SaaS); (ii) plataformas a serviço dos usuários (*Plataform as a Service* – PaaS), uma combinação de *hardware* e *software* que permite um acesso a um ambiente virtual pelo usuário; além da (iii) infraestrutura à disposição dos usuários para que os usuários criem seus softwares/aplicativos (*Infrastructure as a Service* – IaaS).<sup>39</sup>

No IaaS, o foco principal está no *hardware*, o que importa ao tomador é a estrutura tecnológica física que ele deixará de precisar ter por conta própria, à qual ele passa a ter acesso remotamente, ao contratar esse produto do prestador. A remuneração nesse caso se relaciona com o espaço utilizado, algo relevante para a diferenciação dessas três categorias. No PaaS, além da infraestrutura, busca-se uma plataforma de desenvolvimento, o que importa mais do que a

---

<sup>38</sup> Nesse sentido, veja-se nota 5 acima.

<sup>39</sup> SILVEIRA, R. M.; AMENDOLA, A. C. A. Qualificação de operações envolvendo software no Brasil à luz dos tratados contra a bitributação: visão da OCDE e prática brasileira. In: Renato Vilela Faria; Ricardo Maitto Silveira; Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro. (Org.). **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1ed. São Paulo: Saraiva, 2018, v. 1, p. 84-97. p. 89-90.

própria estrutura física, porque o objetivo do contratante é a criação de aplicativo ou *software*. Por fim, o SaaS existe a partir da conjugação das camadas anteriores. O que se busca é um programa ou serviço que é disponibilizado em uma plataforma contida em uma infraestrutura, sem, contudo, que se tenha real interesse na própria plataforma ou na infraestrutura<sup>40</sup>.

Ocorre que a natureza de cada uma dessas categorias ainda não é bem definida, de modo que é difícil estabelecer em cada caso se estamos diante de uma ou mais delas em conjunto, bem como quanto de cada uma delas interessa ao usuário ou custa ao fornecedor.

Parece verdade, então, que quando os serviços são digitais e prestados por meio de computação na nuvem, faz-se necessário pensar em qual é modelo de negócio envolvido em cada um deles, as atividades realizadas e o contrato celebrado<sup>41</sup>.

Em outras palavras, ao contrário da economia de padrão físico que se desenvolveu no passado, em que era possível incluir diversos objetos em uma categoria, a economia digital vem trazendo o desafio de se criar mais e mais categorias para conseguir demarcar os objetos de forma correta.

Para que se tenha uma ideia acerca dessa dificuldade, em uma análise atual da economia digital, é possível vislumbrar um conjunto de atividades que desafiam os padrões vigentes, dos quais pode-se listar ao menos 5 que sofrerão

---

<sup>40</sup> BRANDÃO JUNIOR, Salvador C.; PISCITELLI, T. S. . Tributação direta dos rendimentos provenientes da computação na nuvem: alguns pressupostos. In: PISCITELLI, Tathiane. (Org.). **Tributação da Nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. 1ed.São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, v. 1, p. 23-39.

<sup>41</sup> ROLIM, J. D. S. P. ; LARA, Daniela Silveira. A tributação de IRRF na importação de cloud computing no Brasil e as soluções analisadas na Ação 1 do BEPS. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. ; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. (Coords.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1ed.São Paulo: Saraiva, 2018, p. 37-56, p. 41.

sensíveis questionamentos acerca da precificação e segregação das atividades em cada um dos objetos analisados: (i) negócios que vendem produtos físicos usando plataformas digitais (tais como H&M e Walmart, Amazon, Magazine Luiza e Via Varejo, entre tantas outras); (ii) negócios que vendem produtos digitais e conteúdo usando plataformas digitais (tais como Netflix, Spotify, Disney+ e Apple, entre muitos mais); (iii) negócios que promovem um mercado digital para venda de produtos e serviços (eBay, Booking, Uber e Airbnb etc.); (iv) negócios que promovem serviços digitais (Google, Paypal etc.); e (v) negócios que promovem soluções digitais (Microsoft Azure)<sup>42</sup>.

Assim, o mais interessante a notar sobre os exemplos listados acima é a multiplicidade de alterações que podem ser feitas nas classificações ora adotadas. Pode-se muito bem afirmar que a Uber ou Netflix prestam serviços, ou se ressaltar que a Apple também vende produtos e por aí seguir adiante alterando tudo o que foi exposto no parágrafo anterior.

Mas é exatamente essa a intenção dessa parte do texto: demonstrar que os problemas sobre a tributação dos serviços ou da economia digital como um todo são muito maiores do que as discussões atualmente existentes de qualificar alguns itens já conhecidos em alguns padrões como *royalties*, lucro, outros rendimentos etc. Trata-se de um momento de verdadeira ruptura onde todo o modelo será repensado e, ainda que se escolha a opção de reformar a estrutura normativa existente, ao invés de iniciar uma nova, o resultado será basicamente o mesmo: o início de um padrão novo.

---

<sup>42</sup> SPINOSA, Lisa; CHAND, Vikram. A Long-Term Solution for Taxing Digitalized Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Rights Mechanism? **INTERTAX**, Volume 46, Issue 6 & 7, p. 476-494, 2018, p. 477.



### 3.2. DIFICULDADE EM SE VALORAR OS “SERVIÇOS DIGITAIS”

Ainda com a mesma intenção de fomentar a reflexão, o presente texto passa agora a comentar mais uma camada de complexidade existente no atual momento de ruptura tecnológica. Por exemplo, mesmo que um servidor seja considerado o estabelecimento permanente segundo o padrão tradicional da CM-OCDE atualmente vigente, isso não afasta o fato de que a tributação no Estado da Fonte terá seu montante absolutamente incerto, visto que será necessária a alocação do rendimento relacionado a esse estabelecimento permanente, o qual pode ser extremamente relevante ou absolutamente irrisório a depender do serviço que é prestado.<sup>43</sup>

Ou seja, mesmo nos casos em que há aparente aderência ao padrão normativo atual, muitas perguntas ainda podem surgir especialmente em razão da multiplicidade de novos objetos que ainda não são conhecidos e entendidos em sua inteireza.

Diante desse problema, os diversos atores internacionais têm se dividido em basicamente três posições sobre a criação de valor dos negócios da economia digital: aqueles que entendem que o consumidor tem um papel relevante, os que entendem como irrelevante sua participação e os que aceitam a relevância, mas querem discutir com calma seu impacto.<sup>44</sup>

Mas não para por aí. No mundo pós BEPS, também pode-se observar atividades em que, por vezes, nenhuma cobrança é feita dos consumidores. Na verdade, estes podem ser vistos como parte da própria criação de valor, tomando

---

<sup>43</sup> GOMES, D. P.; GOMES, E. P.; BOSSA, G. B. Tributação direta dos rendimentos provenientes da computação na nuvem: alguns pressupostos. In: PISCITELLI, Tathiane. (Org.). **Tributação da Nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. 1ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, v. 1, p. 99-127. p. 123.

<sup>44</sup> DOURADO, Ana Paula. Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission Proposals. **INTERTAX**, Volume 46, Issue 6 & 7, p. 565-572, 2018, p. 568.

parte no processo de produção, como pode ser visto em plataformas como Youtube, Facebook e Twitter.<sup>45</sup>

Sob essa nova perspectiva, os usuários dessas plataformas participam dos lucros. Nesse sentido, a OCDE marcou que os consumidores podem ter papel ativo ou passivo na criação de valor, tendo diferentes tratamentos tributários origináveis a partir disso, mas definiu um elemento de conexão pelo consumo.

Portanto, também sob esse ângulo da criação de valor a complexidade do assunto relativo aos serviços digitais parece não ter um fim, ao menos não um imediato ou que traga segurança jurídica em níveis razoável no médio prazo.

### 3.3. SÍNTESE: DIFICULDADE EM SE ALOCAR JURISDIÇÃO SOBRE SERVIÇOS DIGITAIS

Com base nas reflexões expostas nessa segunda parte do texto, exprime-se o quão difícil é a tarefa da alocação da Jurisdição tributária da economia digital, seja em razão de um problema de identificação, categorização e classificação dos novos objetos que vão surgindo tais como toda a gama de SaaS's, IaaS's e PaaS's, seja em razão da enorme dificuldade de se valorar os novos serviços digitais tanto da perspectiva de custo e lucro dos vendedores quanto da perspectiva de benefício dos consumidores.

Ocorre que, outra vez, o texto pretende estabelecer reflexão sobre uma nova (e última) camada de complexidade. Trata-se dos impactos advindos da possibilidade e quase necessidade de mudança do padrão de tributação, o que abriu portas para a revisão também dos níveis de benefício dado aos países desenvolvidos ou em desenvolvimento.

De um lado, estão os países mais desenvolvidos que não querem perder o controle do discurso e da agenda que detêm desde a criação do padrão

---

<sup>45</sup> BECKER, Johannes; ENGLISCH, Joachim. Taxing Where Value Is Created: What's 'User Involvement' Got to Do with It? **INTERTAX**, Volume 47, Issue 2, p. 161-171, 2019, p. 166.

normativo atualmente vigente no contexto de pós 1ª Guerra Mundial. De outro, estão as economias emergentes, cada vez mais poderosas, na medida em que articuladas em grupos como o BRICS, e interessadas em uma reforma mais profunda, que valorize sensivelmente mais a fonte do que a residência na divisão da jurisdição, bem como que dê relevância e centralidade ao papel do mercado consumidor, algo que é quase fixo, ao contrário dos meios de produção dessa economia digital internacional<sup>46</sup>.

A resposta intuitiva às mudanças promovidas pela economia digital que envolveria a mera adaptação do padrão normativo existente simplesmente falhou. Isso porque estavam calcadas na presença física, desnecessária aos grandes negócios digitais. E essa falha ocorreu dos dois lados: economias de fonte (em desenvolvimento) e de residência (desenvolvidas) permitiram que os negócios digitais fossem sub-taxados em todo lugar.<sup>47</sup>

Mas em paralelo à ausência ou baixa tributação, iniciou-se um movimento que tente à múltipla tributação, o que também pode dificultar o desenvolvimento da economia digital. Trata-se da adoção de medidas unilaterais de tributação dos negócios digitais, o que pode ocorrer por meio de novas normatizações nacionais ou regionais, bem como por meio de interpretações que alarguem a normatização já existente, contexto em que se deu a publicação do ADI RFB n.º 5/2014, tratado na primeira parte do presente texto.

No entanto, há quem entenda que a adoção de medidas unilaterais tem um caráter temporário positivo, visto que a tributação internacional é construída da relação de Estados Soberanos com interesses divergentes, sendo comum a demora na elaboração de um consenso. Além disso, a igualdade exige uma

---

<sup>46</sup> BRAUNER, Yariv. Taxing the Digital Economy Post-BEPS, Seriously. **INTERTAX**, Volume 46, Issue 6 & 7, p. 462-465, 2018, p. 462.

<sup>47</sup> *Ibidem*. p. 463.

tomada rápida de decisão para que a economia digital não seja favorecida frente à economia tradicional.<sup>48</sup>

Ainda assim, a despeito de se entender que consensos internacionais realmente levam tempo, nenhum incentivo deve ser dado às políticas unilaterais que não se pretendam temporárias ou que não busquem a realização de algum valor caro com o da igualdade. Não se pode tolerar, portanto, a tomada de medidas unilaterais que sejam voltadas à mera arrecadação ou que violem a própria igualdade, inviabilizando o desenvolvimento da economia digital, especialmente pelos atores com menor capital econômico ou político.

Este último exemplo, de criação de normas unilaterais que não se pretendam provisórias e atendem apenas a mera arrecadação, sem uma preocupação com valores jurídicos como a igualdade, serve como uma clara demonstração da criação de normas jurídicas de maneira pouco responsável, o que não pode ser tolerado, ao contrário dos outros dois fatores de incerteza apontados no presente texto.

Portanto, a conclusão preliminar dessa segunda parte do texto – ao contrário daquela relativa à sua primeira parte, sobre a existência de uma zona de incerteza natural ao próprio Direito, que pode ser reduzida, mas nunca será eliminada –, é a de que existe uma zona de incerteza que é causada pela criação ou aplicação pouco responsável das normas jurídicas, mesmo que os maiores fatores dessa zona de insegurança decorrem realmente da própria natureza do Direito e do momento de ruptura tecnológica.

---

<sup>48</sup> DOURADO, Ana Paula. Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission Proposals. **INTERTAX**, Volume 46, Issue 6 & 7, p. 565-572, 2018, p. 568.

#### 4. CONCLUSÕES

Como visto nos capítulos anteriores, o presente texto buscou oferecer algumas respostas e muitas reflexões sobre duas principais questões: (i) onde deve ser tributada a renda oriunda da prestação de serviços digitais às empresas brasileiras por empresas situadas em países que celebraram (ou não) tratados com o Brasil seguindo a CM-OCDE?; e (ii) onde deverá (ou deveria) ser tributada a renda oriunda da prestação de serviços digitais no futuro, com as devidas alterações nas normas internacionais?

Com base nisso e reconhecendo que sempre existirá alguma zona de incerteza no Direito, o texto propôs-se a categorizar as fontes desse grau de insegurança, dividindo-as em três grupos: (i) insegurança inerente do direito; (ii) insegurança pela aplicação ou criação pouco responsável das normas jurídicas; e (iii) insegurança inerente ao momento de ruptura pela inovação.

Assim, utilizando-se dessa categorização que toma por aceitáveis a primeira e a terceira fontes, mas abomina a segunda delas, fez-se possível, se não responder de maneira completa às duas indagações iniciais, comentar suas implicações e avaliar as causas de seus graus de incerteza, a fim de concluir que: (i) no caso da tributação dos serviços digitais segundo o paradigma vigente, há uma razoável zona de insegurança que é mesmo inerente ao Direito e que pode ser reduzida por meio da atuação diligente e coerente do Poder Judiciário; e (ii) no caso da tributação dos serviços e da economia digital como um todo no futuro, há um grau de insegurança bastante mais elevado, sendo certo que a maior parte dele é também inerente ao Direito, mas que existe uma parcela atribuível à criação ou aplicação pouco responsável de normas jurídicas, o que é absolutamente inaceitável.

## 5. REFERÊNCIAS

BECKER, Johannes; ENGLISCH, Joachim. Taxing Where Value Is Created: What's 'User Involvement' Got to Do with It? **INTERTAX**, Volume 47, Issue 2, p. 161-171, 2019.

BRANDÃO JUNIOR, Salvador C.; PISCITELLI, T. S. . Tributação direta dos rendimentos provenientes da computação na nuvem: alguns pressupostos. In: PISCITELLI, Tathiane; (Org.). **Tributação da Nuvem**: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. 1ed.São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

BRAUNER, Yariv. Taxing the Digital Economy Post-BEPS, Seriously. **INTERTAX**, Volume 46, Issue 6 & 7, p. 462-465, 2018.

DOURADO, Ana Paula. Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission Proposals. **INTERTAX**, Volume 46, Issue 6 & 7, p. 565-572, 2018.

GOMES, D. P. ; GOMES, E. P. . Tributação direta dos rendimentos provenientes da computação na nuvem: alguns pressupostos. In: PISCITELLI, Tathiane. (Org.). **Tributação da Nuvem**: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. 1ed.São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, v. 1, p. 129-210.

GOMES, D. P.; GOMES, E. P.; BOSSA, G. B. Tributação direta dos rendimentos provenientes da computação na nuvem: alguns pressupostos. In: PISCITELLI, Tathiane. (Org.). **Tributação da Nuvem**: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. 1ed.São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, v. 1, p. 99-127

GOMES, D. P.; GOMES, E. P.; PRZEPIORKA, M.; FERRARI, B. C.; BERGAMINI, A.; BOSSA, G. B.; CANEN, D. Os desafios impostos pela Economia Digital e o Plano de Ação 1 do Projeto BEPS da OCDE. In: BOSSA, Gisele Barra; PISCITELLI, Tathiane. (Org.). **Tributação da Nuvem**: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. 1ed.São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, v. 1, p. 43-66.

OECD. **Tax Challenges Arising from Digitalisation**: Interim Report 2018 – Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 BEPS Project (OECD 16/03/2018). Paris: OECD, 2018.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto Sobre a Renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016.

ROLIM, J. D. S. P.; LARA, Daniela Silveira. A tributação de IRRF na importação de *cloud computing* no Brasil e as soluções analisadas na Ação 1 do BEPS. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. ; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. (Coords.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1ed.São Paulo: Saraiva, 2018, p. 37-56.

SAUNDERS, Ana Paula Braga. O Conflito entre os Artigos 7,12 e 21 dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação e a Interpretação da Receita Federal quando ao IRRF e à CIDE nas Remessas de Valores ao Exterior. In: SAUNDERS, Ana Paula; MURAYAMA, Janssen; TERCIOTTI, Mauricio; BATISTA, Michel Siqueira. (Orgs.). **Estudos de Tributação Internacional - Volume 2**. 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, v. 1, p. 197-234.

SILVEIRA, R. M.; AMENDOLA, A. C. A. Qualificação de operações envolvendo software no Brasil à luz dos tratados contra a bitributação: visão da OCDE e prática brasileira. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. ; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. (Coords.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1ed.São Paulo: Saraiva, 2018.

SILVEIRA, Ricardo Maitto da. As estruturas de planejamento tributário adotadas pelas empresas de tecnologia, as proposições da Ação 1 do BEPS e as iniciativas legislativas dos países ao redor do mundo. In FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. ; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. (Coords.) **Tributação da Economia Digital: Desafio do Brasil, experiência internacional e novas perspectivas..** São Paulo Saraiva. 2018

SPINOSA, Lisa; CHAND, Vikram. A Long-Term Solution for Taxing Digitalized Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Rights Mechanism?. *INTERTAX*, Volume 46, Issue 6 & 7, 2018, p. 476-494.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário internacional do Brasil**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010.