

O CONTEXTO DE INCERTEZA QUANTO AO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DA RENDA ORIUNDA DOS SERVIÇOS TÉCNICOS NO AMBIENTE DA ECONOMIA DIGITAL

THE CONTEXT OF UNCERTAINTY ABOUT THE TAX TREATMENT OF INCOME ARISING FROM TECHNICAL SERVICES IN THE CONTEXT OF ADVANCING DIGITAL ECONOMY

Marcus Livio Gomes*

Lucas Henrici Marques de Lima**

RESUMO: O presente artigo aborda o tema da incerteza relativa à tributação da renda proveniente da prestação internacional de serviços especialmente em decorrência do processo de digitalização da economia. Nesse contexto, busca-se analisar três diferentes vias de discussão do assunto: a interpretação efetuada pelo Superior Tribunal de Justiça STJ; as discussões no âmbito do Comitê de especialistas em matéria de tributação internacional da ONU; e as discussões realizadas no âmbito da OCDE em decorrência da Ação 1 do Projeto BEPS. Por fim, busca-se avaliar a existência de uma possível complementariedade entre essas três vias de discussão como forma de promover um aumento da segurança jurídica com relação ao tema.

Palavras-chave: Tributário. Renda. Tratado. OCDE. ONU. Serviços digitais. Royalties.

Artigo recebido em 28 de dezembro de 2021.

Artigo aceito em 05 de setembro de 2022.

* Professor de Direito Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (Brasil); Doutor em Direito Tributário pela Universidad Complutense de Madrid (Espanha); Membro do Comité Ejecutivo 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 (2017) E-mail: lucashenrici@gmail.com

ABSTRACT: This article addresses the uncertainty about international income taxation regarding the international provision of services, especially as a result of the digital economy. In this context, we seek to analyze three different ways of discussing the subject: the interpretation made by the Superior Court of Justice (STJ); discussions within the UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters; and the discussions held within the OECD as a result of Action 1 of the BEPS Project. Finally, it seeks to assess the existence of a possible complementarity between these three approaches of discussion as a way to promote an increase in legal certainty regarding the topic.

Keywords: Tax. Income. Treated. OECD. UN. Digital services. Royalties

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. A INTERPRETAÇÃO DO STJ ACERCA DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA PROVENIENTE DOS SERVIÇOS TÉCNICOS PRESTADOS POR ESTRANGEIROS; 2. AS DISCUSSÕES INTERNACIONAIS ACERCA DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA PROVENIENTE DOS SERVIÇOS TÉCNICOS INTERNACIONAIS; 2.1. As discussões no âmbito do Comitê tributário da ONU; 2.2. As discussões no âmbito da OCDE; 3. O CAMINHO PARA UMA MAIOR SEGURANÇA JURÍDICA COM RELAÇÃO AOS RENDIMENTOS DE SERVIÇOS INTERNACIONAIS DECORRENTES DA DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA; 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS; 5. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

A temática da tributação direta dos serviços técnicos prestados às empresas brasileiras por estrangeiros situados em países com os quais o Brasil tenha celebrado Acordos para Evitar a Dupla Tributação da Renda é cercada por dúvidas. Nesse contexto, uma pergunta parece permanecer sem uma resposta segura até o momento: em qual país devem ser tributados os serviços técnicos sem transferência de tecnologia e prestados sem a configuração de um estabelecimento permanente no país de consumo?

Tal incerteza não parece decorrer diretamente da aplicação ou da criação pouco responsável das normas jurídicas, mas, sim, de um grau de insegurança inerente ao próprio Direito e ao momento de ruptura pela inovação.

Em outras palavras, a base dos modelos tributários existentes atualmente no Brasil e no mundo foram pensados e estruturados para lidar com uma realidade econômica e social formada pelos processos produtivos da 2ª e principalmente da 3ª Revolução Industrial, que pode ser reputada como iniciada por volta da década de 1960.

Assim, são inegavelmente necessárias mudanças no sistema jurídico em decorrência desse momento de surgimento da 4ª Revolução Industrial, caracterizada no âmbito digital pelo conceito de IOT (Internet das Coisas), pelo intenso uso de ferramentas de inteligência artificial e pela criação exponencial de novos negócios e soluções¹. Nesse contexto, a OCDE afirma que não é possível separar a economia digital do resto da economia, porque ela está se tornando a própria economia². Além disso, o advento da chamada economia compartilhada criou novo modelo de negócios com grande presença da prestação de serviços³ e também evidencia a dificuldade dos modelos tributários existentes em se adaptar à nova realidade.

Em razão disso, nos últimos anos, foi possível observar alguns esforços voltados à tentativa de se solucionar essa questão, os quais podem ser divididos em três principais vias para facilitar seu estudo:

(i) a via da interpretação efetuada pelo Poder Judiciário, em especial pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), acerca da normatização vigente relativa ao tema dos serviços técnicos internacionais, tendo em vista

¹ Sobre o contexto da 4ª Revolução Industrial, v. SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial**. Tradução Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

² TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. **Tributação e Economia Digital**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 49.

³ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. *Responsabilidade tributária das plataformas de marketplace no comércio exterior eletrônico*. **NOMOS** (FORTALEZA), v. 41 n. 1 (2021): jan/jun 2021. p. 35-55, 2021. p.36-37.

que a economia passa por um aumento no fluxo da prestação de serviços;

(ii) a via das discussões no âmbito do comitê de especialistas em matéria de tributação internacional da ONU, com a inclusão do art. 12A na versão de 2017 da Convenção Modelo da ONU⁴, para tratar dos rendimentos provenientes da prestação de serviços técnicos, bem como as propostas sobre a inclusão do art. 12B, para tratar da renda proveniente dos serviços digitais automatizados, e sobre a inclusão de programas de computador na definição de *royalties*;

(iii) a via das discussões realizadas no âmbito da OCDE em decorrência da Ação 1 do Projeto BEPS, que culminaram em um acordo preliminar, alcançado pela grande maioria dos países membros do Quadro Inclusivo G20/OCDE em 08/10/2021, acerca dos caminhos para enfrentar os desafios da digitalização da economia por meio de dois pilares, um de realocação parcial da tributação dos lucros das maiores e mais lucrativas empresas multinacionais em favor dos países de mercado e outro de estabelecimento de um patamar mínimo de tributação global de 15%, ambos a partir de 2023.⁵

Nesse sentido, o presente texto vai se dividir em três tópicos principais além desta introdução e das considerações finais. No primeiro deles (tópico 1), será apresentado um breve panorama acerca da via da interpretação efetuada pelo STJ sobre a temática dos serviços técnicos. No segundo deles (tópico 2), será apresentado um breve panorama sobre as negociações tanto no âmbito da ONU (tópico 2.1) quanto no âmbito da OCDE (tópico 2.2).

Finalmente, no terceiro deles (tópico 3), serão realizadas algumas reflexões pontuais sobre as seguintes questões: (i) é possível vislumbrar uma situação de maior segurança jurídica futura no caso de ser estabilizada a interpretação mais recente do STJ acerca dos serviços técnicos com base na

⁴ UNITED NATIONS. **Model double tax convention between developed and developing countries**. New York: United Nations, 2017. p. xiv.

⁵ Sobre esse tema, veja-se notícia publicada no site da OCDE em 08/10/2021. disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>. Acesso em 12/10/2021.

normatização que temos atualmente?; (ii) é possível vislumbrar uma situação de maior segurança futura no caso de uma inclusão em todos os ADTs brasileiros das propostas efetuadas no âmbito da ONU sobre os artigos 12A e 12B da sua Convenção Modelo e sobre equiparação da remuneração relativa a programas de computador a *royalties*?; (iii) é possível vislumbrar uma situação de maior segurança futura no caso de serem efetivamente implementadas as propostas preliminarmente acordadas no âmbito do Quadro Inclusivo G20/OCDE?; (iv) já é possível supor se essas três vias estudadas no presente texto vão se somar, aumentando o grau de segurança jurídica, ou entrar em conflito, reduzindo-o?

2. A INTERPRETAÇÃO DO STJ ACERCA DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA PROVENIENTE DOS SERVIÇOS TÉCNICOS PRESTADOS POR ESTRANGEIROS

Para que se entenda a questão dos serviços técnicos tratados no presente texto e a interpretação do STJ sobre eles, é importante entender, primeiro, de onde surge a normatização analisada pelo Tribunal.

Nesse contexto, importa destacar que, como afirmado pela própria OCDE, o seu modelo de convenção ("Convenção Modelo da OCDE – CM-OCDE") tem grande influência na negociação, aplicação e interpretação dos Tratados tributários desde 1963⁶. Desse modo, ainda que esse não seja o momento de nascimento dos Tratados tributários, trata-se de um relevante marco que simboliza a importância dada a esse instrumento de negociação no âmbito do direito tributário internacional.

⁶ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017** (Condensed Version). 2017 p. 12. Disponível para consulta online gratuita no seguinte endereço: <<https://www.oecd.org/tax/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>>. Acesso em 22/06/2021.

Ainda na década de 1960, influenciado pela CM-OCDE, o Brasil chegou a celebrar 3 Tratados com Suécia (17/09/1965), Japão (24/01/1967) e Noruega (20/10/1967), nos quais já se fazia possível observar a grande marca das negociações brasileiras de possibilitar a tributação na fonte de rendimentos passivos (juros, *royalties* e dividendos)⁷. Além disso, o país chegou a celebrar, em 1967, um Acordo com os Estados Unidos, o qual foi rejeitado pelo Congresso Americano.

Além disso, vale destacar que, logo no início dos anos 1980, surgiu um novo Modelo de Convenção Internacional relativo à tributação da renda. Trata-se da Convenção Modelo da ONU (CM-ONU), a qual historicamente visa favorecer as nações denominadas “países de fonte”, aqueles que recebem investimentos, em comparação com a CM-OCDE, que favorece aos países exportadores de capital e denominados “países de residência”⁸.

No entanto, é interessante notar que a CM-ONU se utilizou muito da base da OCDE⁹, promovendo ajustes que favoreçam os países em desenvolvimento, muitos dos quais já constavam dos Tratados negociados pelo Brasil desde a década de 1960, como a possibilidade de tributação ao menos parcial das rendas passivas como juros, dividendos e *royalties*.

E foi a partir desses dois modelos que se desenvolveu a rede brasileira de mais de 30 Tratados para cuidar do tema da tributação da renda, sendo certo que a controvérsia relativa à tributação dos serviços técnicos deixa

⁷ SCHOUERI, L. E.. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. **Direito Tributário Atual**, v. 22, p. 267-287, 2008. pp. 269-273

⁸ UNITED NATIONS. **Model double tax convention between developed and developing countries**. New York: United Nations, 2017. p. iii; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. O Sistema Tributário Internacional Contemporâneo sob a perspectiva dos países em desenvolvimento: análise crítica. **NOMOS (FORTALEZA)**, v. 37 n. 1 (2017): jan./jun. 2017, p. 147-198, 2017. p. 167-168.

⁹ ROCHA, Sergio André. Acesso do Brasil à OCDE e a Política Fiscal Internacional Brasileira. **Boletim de Economia e Política Internacional**, v. 28, p. 29-50, 2020. p. 35.

evidente que o paradigma tributário construído para enfrentar os desafios da 3ª Revolução Industrial tem grande dificuldade ao enfrentar os desafios da economia digital que veio se intensificando ao longo dos anos.

Nesse contexto, para que se entenda a questão dos serviços técnicos tratados no presente texto provenientes da digitalização da economia, é preciso entender que a sua tributação dentro das Convenções Modelo da OCDE e da ONU podem ser classificadas prioritariamente em três artigos: (i) o art. 7º, que trata do Lucro da Empresa; (ii) o art. 21, que trata dos "outros rendimentos", aqueles não mencionados nos demais artigos; e (iii) o art. 12, que trata dos *royalties*.

Tendo em vista essas possibilidades, a RFB editou seu Ato Declaratório Normativo Cosit nº 1/2000, decidindo que os serviços técnicos e de assistência *sem transferência de tecnologia* (não sujeitos à averbação ou registro no INPI) deveriam ser tributados segundo a regra do art. 685, inciso II, alínea "a", do RIR/99, com retenção na fonte, sendo certo que nos casos de Tratados, sua classificação seria a de "outros rendimentos" (artigo 21 do Modelo), também gerando retenção na fonte, ainda que parcial¹⁰.

¹⁰ 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.

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

Ocorre que as duas turmas do STJ, ao julgarem os Recursos Especiais 1.161.467¹¹, em 2012, e 1.272.897¹², em 2015, decidiram que, nos termos do art. 98 do CTN, deveria prevalecer a disposição do Tratado em seu art. 7º, o qual determina que o lucro da empresa será tributado no país de residência, sendo certo que o valor dos serviços prestados seria parte desse lucro.

Diante do primeiro desses posicionamentos e de provocação da Finlândia, que ameaçava denunciar o Tratado por conta da interpretação em favor do artigo que cuida dos "outros rendimentos"¹³, a RFB alterou seu entendimento sobre a qualificação dos rendimentos por meio do Ato Declaratório Interpretativo nº 5/2014, por meio do qual entendeu que os serviços técnicos e de assistência técnica, *com ou sem transferência de tecnologia*, estariam classificados como *royalties* para os fins dos Tratados assinados caso constasse cláusula de equiparação desses serviços aos *royalties* em seus Protocolos.

Nesse ponto, importa destacar que a grande maioria dos Tratados celebrados pelo Brasil contêm a mencionada cláusula de equiparação. Para que se tenha uma ideia, cerca de 28 de 32 Tratados vigentes no momento de edição do ADI nº 5/2014 contavam com essa equiparação. Além disso, 2 dos 4 Tratados restantes possuíam Portarias do Ministério da Fazenda, vigentes desde a década de 1970, que interpretavam existir essa equiparação (Japão e Áustria). Com isso, apenas os Tratados assinados com a França e com a Finlândia

averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e Banco Central do Brasil.

¹¹ REsp 1161467/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 01/06/2012.

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

¹³ GAMA, Tácio Lacerda. Definição de tributo e a competência para celebrar tratados para evitar dupla tributação internacional no direito brasileiro. **NOMOS** (FORTALEZA), v. 40 n. 1 (2020): jan/jun 2020, p. 15-33, 2020. p.23-24.

garantiriam, com alguma segurança, a tributação dos valores relativos a esses serviços no país de residência¹⁴.

Portanto, a interpretação mais atual da RFB sobre o tema parece se adequar melhor aos interesses de tributação no país da fonte que sempre caracterizou as negociações do Brasil. Contudo, a eliminação do requisito da transferência de tecnologia no momento dessa equiparação gera uma certa tensão com o próprio conceito de *royalties* e deixa em aberto a discussão no que se refere a esses serviços técnicos sem a referida transferência.

Com isso, a discussão deixou de ser meramente conceitual de inclusão da remuneração dos serviços como lucro da empresa estrangeira ou como "outros rendimentos", passando a contar com uma questão conceitual atrelada a questões de cunho fático. A questão conceitual diz respeito à possibilidade ou não de se equiparar os serviços técnicos sem transferência de tecnologia aos *royalties* ou mesmo sobre para quais desses serviços sem transferência de tecnologia seria possível se cogitar da equiparação.

Essa nova discussão conceitual é tão tormentosa que seu tratamento é extenso nos comentários da CM-OCDE, ainda que ele não seja suficiente para trazer clareza significativa para o tema, mesmo porque o Brasil faz ressalvas com relação a esse ponto dos comentários. Além disso, o tamanho da incerteza também pode ser medido pela tentativa atual de equiparação entre programas de computador e *royalties* no âmbito da ONU.

Adverte-se, contudo, que a origem dessa dificuldade não é apenas a mudança de posição da RFB, mas decorre da própria complexidade de se tentar qualificar fatos jurídicos novos a uma realidade normativa pré-existente e não

¹⁴ A informação sobre os Tratados mencionados está disponível no site da RFB: <<https://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>> Acesso em 15/06/2021.

adaptada ou talvez adaptável à nova realidade decorrente dos avanços tecnológicos¹⁵.

A questão fática, por outro lado, diz respeito à análise dos contratos, dos serviços efetivamente prestados e de toda a estrutura envolvida. Uma percepção dessa maior complexidade parece ter batido à porta do STJ, que, em alguns Recursos Especiais julgados pela 2ª Turma sob relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques (v.g. REsp 1.759.081, REsp 1.743.319 e REsp 1.808.614), passou a determinar o retorno dos autos às instâncias ordinárias a fim de que questões fáticas relevantes sejam delineadas, tais como: (i) a análise dos contratos; (ii) o enquadramento da remuneração pelos serviços prestados nos conceitos de "lucro das empresas", "serviços profissionais independentes" ou *royalties*, e (iii) a análise sobre a ocorrência de uso abusivo dos Tratados, como seriam os casos de hibridismo.

Contudo, ainda que tenha ocorrido esta sinalização por parte da 2ª Turma do STJ, ainda não se faz possível identificar uma consolidação de posicionamento que assegure uma interpretação cuidadosa dos Tratados. Mais do que isso, o Tribunal optou por devolver a análise para as instâncias inferiores sem estabelecer de forma clara os parâmetros para a classificação dos contratos.

Nesse contexto importa, ainda, observar que boa parte dos casos julgados pelo STJ sobre o tema da tributação dos serviços técnicos não se origina de negócios digitais disruptivos, originando-se de contratos de prestação de serviços ainda provenientes do modelo de produção do que se pode chamar de 3ª Revolução Industrial. Nesse sentido, veja-se o quadro abaixo

¹⁵ ARAUJO, A. C. M. S.; MEIRA, L. A.. CIDE-remessas: referibilidade, extrafiscalidade e fomento à inovação tecnológica. **NOMOS** (FORTALEZA), v. 39 n.2 (2019), p. 195-316, 2019. p. 191.

com a exposição de alguns julgados já mencionados no presente texto com uma breve descrição acerca dos contratos:

Quadro 1 – Julgamentos efetuados pelo STJ sobre o tema

N.º	Relator	Turma	Data	Direcionamento pelo STJ	País	Contrato
REsp 1.161.467	CASTRO MEIRA	2ª TURMA	17/05/2012	Lucro. Prevalência do Tratado nos termos do art. 98 do CTN. Art 7º da CM-OCDE	Canadá e Alemanha.	Serviço de reparo, revestimento e beneficiamento de materiais realizados no exterior.
REsp 1.272.897	NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO	1ª TURMA	19/11/2015		Espanha	Serviços de Consultoria, tendo por objeto o assessoramento em relação a aspectos comerciais, administrativos e de gestão da planta geradora de energia, que não possuam natureza técnica (intragrupo).
REsp 1.821.336	HERMAN BENJAMIN	2ª TURMA	04/02/2020	Não conhecimento. Mantido entendimento como Lucro por falta de prequestionamento	Canadá; França; Itália; Portugal	Variados sem transferência de tecnologia (intragrupo).
REsp 1.890.708	REGINA HELENA COSTA	1ª TURMA	26/10/2020	Lucro quando não há transferência de tecnologia	Peru	Serviços técnicos de engenharia e fornecimento de equipamentos.
REsp 1.759.081	MAURO CAMPBELL MARQUES	2ª TURMA	15/12/2020	Analisar o contrato para qualificar entre 7º, 12 e 14. Analisar possível hibridismo e abuso.	Espanha	Serviços de engenharia e assistência administrativa.
REsp 1.743.319	MAURO CAMPBELL MARQUES	2ª TURMA	09/03/2021		Portugal	Serviços de assistência administrativa, por meio do gerenciamento, planejamento e acompanhamento de negócios.
REsp 1.808.614	MAURO CAMPBELL MARQUES	2ª TURMA	16/03/2021		França	Serviços de fornecimento de capacidade de satélite.

Fonte: Quadro elaborado pelos Autores

Portanto, é possível notar que após uma aparente estabilização, a Jurisprudência do STJ parece estar passando por um processo de evolução que

busca privilegiar a interpretação do contexto do negócio como um todo e não apenas de uma descrição vazia dos contratos e das normas.

No entanto, esse processo de evolução ainda é bastante inicial e não pode ser tratado como uma posição estável da Corte. Além disso, ele parece pecar em dois pontos: (i) não observar que a interpretação abusiva dos Tratados pode ser efetuada pela própria RFB e não apenas pelos contribuintes, de modo que a operação deve ser analisada à luz das legislações de ambos os países envolvidos e não deve gerar a dupla tributação ou a dupla não tributação; e (ii) não estabelecer *standards* mínimos sobre o que entende serem os conceitos de "lucro das empresas"; "serviços profissionais independentes" e "*royalties*", o que pode gerar divergências jurisprudências posteriores em caso de decisões conflitantes em segunda instância.

Desse modo, com base apenas na interpretação efetuada pelo STJ, ainda não é possível dizer com segurança em qual país devem ser tributados os serviços técnicos sem transferência de tecnologia e prestados sem a configuração de um estabelecimento permanente no país de consumo.

3. AS DISCUSSÕES INTERNACIONAIS ACERCA DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA PROVENIENTE DOS SERVIÇOS TÉCNICOS INTERNACIONAIS

Retornando brevemente ao contexto atual da tributação internacional, ainda importa destacar que os efeitos dessa chamada 4ª Revolução Industrial foram identificados pela comunidade jurídica, a qual vem se debruçando sobre o tema em busca soluções e alternativas tributárias que sejam compatíveis com o modelo econômico que vem se desenvolvendo.

Nesse contexto, duas iniciativas se destacam: a iniciativa da ONU, por meio de seu Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria

Tributária; e a iniciativa do Quadro Inclusivo do G20/OCDE, decorrente da Ação 1 do Projeto BEPS.

3.1. As discussões no âmbito do Comitê tributário da ONU

No âmbito da ONU, o Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária propôs no ano de 2020 e ainda discute no ano de 2021 a inclusão de um novo artigo (12B) em sua Convenção Modelo para tributação dos chamados serviços digitais automatizados (*automated digital services* - ADS), aqueles que se desenvolvem pela internet ou por outros meios eletrônicos e que contam com mínima interação humana por parte do prestador. Dentre eles estariam incluídos serviços como: (i) Publicidade online; (ii) Fornecimento de dados do usuário; (iii) Motores de pesquisa online; (iv) Plataforma de intermediação online; (v) Plataformas de mídia social; (vi) Serviços de conteúdo digital; (vii) Jogo on line; (viii) Serviços de computação em nuvem; e (ix) Serviços de ensino online padronizados¹⁶.

Nesse contexto, uma grande gama de serviços provenientes da economia digital passaria a ter regulamentação tributária específico nos Tratados que adotarem esse modelo, sendo mais fácil a tarefa de qualificação dos rendimentos a partir da análise dos contratos, passando a existir maior segurança quanto ao local da tributação ou até quanto à repartição da receita tributária, como nos casos de uma parcial retenção na fonte.

Contudo, a previsão de tributação para esses serviços não encerraria as discussões sobre a eventual multiplicidade de países envolvidos na sua prestação, como na situação de existir um contrato com a prestação de serviços

¹⁶ Sobre o tema da inclusão do art. 12-B na CM-ONU, veja-se o conteúdo da 22ª Seção do Comitê Tributário: <https://www.un.org/development/desa/financing/events/22nd-session-committee-experts-international-cooperation-tax-matters>> Acesso em 12/06/2021.

de jogos online com a possibilidade de armazenamento de dados dos usuários em nuvem, mas no qual os serviços são prestados em duas sedes localizadas em países diferentes para um usuário de um terceiro país.

Além disso, outras discussões podem existir quanto a serviços sem um tratamento expresse nos Tratados, como fica evidenciado por outra proposta discutida no ano de 2021 acerca da inclusão de programas de computador na definição de *royalties*, tendo em vista que, segundo o Comitê, quando os programas forem objeto de download, eles não estariam englobados na previsão do art.12B, criando uma espécie de vácuo normativo¹⁷.

Outro caso potencialmente problemático pode ser o da contratação de um serviço de hospedagem por meio de uma plataforma sediada no país A (país desenvolvido), por um consumidor situado no país B sobre uma acomodação do país C (país em desenvolvimento), em que a proposta da ONU poderia, a princípio, provocar a tributação apenas no país do consumidor¹⁸.

De todo modo, a própria busca por essa normatização mais clara traz benefícios para o tema, sendo possível imaginar que a implementação dessas alterações traga melhora no grau de segurança jurídica ainda que não seja capaz de eliminar todas as discussões.

Ademais, cabe destacar também que essas alterações seriam posteriores a outra mudança relevante na Convenção Modelo da ONU em

¹⁷ UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 23rd session. *Work Plan relating to the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* (UN, E/C.18/2020/CRP22, October 2021). Disponível em: <[https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-](https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-10/CRP.22%20UN%20Model%20Double%20Taxation%20Convention%20between%20Developed%20and%20Developing%20Countries.pdf)

[10/CRP.22%20UN%20Model%20Double%20Taxation%20Convention%20between%20Developed%20and%20Developing%20Countries.pdf](https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-10/CRP.22%20UN%20Model%20Double%20Taxation%20Convention%20between%20Developed%20and%20Developing%20Countries.pdf) >

¹⁸ CHAND, Vikram (Managing Editor); VILASECA, Camille. The UN Proposal on Automated Digital Services: Is It in the Interest of Developing Countries?, Kluwer International Tax Blog, 05 mar. 2021. Disponível em: <<http://kluwertaxblog.com/2021/03/05/the-un-proposal-on-automated-digital-services-is-it-in-the-interest-of-developing-countries/>>

decorrência do aumento da prestação internacional de serviços, visto que, em 2017, o Modelo passou a contar com um artigo 12A direcionado à tributação dos serviços técnicos, o que elimina a necessidade de equiparação de diversos serviços técnicos sem transferência de tecnologia aos *royalties*.

Interessa notar que desde o advento desse novo modelo o Brasil já celebrou 4 Tratados com Suíça (03/05/2018), Singapura (07/05/2018), Emirados Árabes Unidos (12/11/2018) e Uruguai (07/06/2019), sendo certo que todos eles contam com dispositivo inspirado no art. 12A da CM-ONU para tratar dos serviços técnicos.

Dessa forma, é possível notar que a estratégia adotada no âmbito da ONU relaciona-se com a tentativa de realizar reformas pontuais no paradigma existente, sem promover grande revolução no sistema jurídico internacional, mas podendo ajudar a promover um ambiente com mais estabilidade na medida em que os novos Tratados passem a contar com essas previsões mais claras sobre os serviços técnicos.

3.2. As discussões no âmbito da OCDE

Por volta de 2013, iniciou-se, no âmbito da OCDE, o projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), o qual tinha como o 1º Plano de Ação (*Address the tax challenges of the digital economy*), de um total de 15 Planos, a identificação dos desafios tributários decorrentes da digitalização da economia e de propostas para o seu enfrentamento.

Contudo, até o ano de 2020 a Ação 1 continuava em desenvolvimento sem que tivesse sido encontrada definitivamente uma solução que se entendesse eficaz para o longo prazo, mas já com uma proposta de trabalho dividida em dois Pilares: (i) procura por um novo equilíbrio na alocação de jurisdição tributária, com especial atenção ao país do mercado; e (ii) busca por

ferramentas para combater a competição fiscal abusiva, com o desenvolvimento de regras que estenderiam aos países a possibilidade de atuar caso o outro país não exerça a tributação em um patamar mínimo.¹⁹

Mais recentemente, já em junho de 2021, o G7 efetuou pronunciamento afirmando que apoia as discussões existentes no bojo da Ação 1 do BEPS acerca dos desafios da globalização e da digitalização da economia, manifestando apoio para a adoção de um imposto mínimo global e para a eliminação de todos os impostos unilaterais voltados à tributação das empresas de tecnologia, os quais foram discutidos como uma alternativa temporária tendo em vista a ausência de uma solução definitiva.

Na sequência, em 08/10/2021, foi anunciada a chegada a um acordo preliminar pela grande maioria dos países membros do Quadro Inclusivo G20/OCDE²⁰, com a previsão, no que se refere ao Pilar 1, da realocação de parte do lucro das maiores (faturamento global superior a 20 bilhões de euros) e mais lucrativas (mais de 10% de lucro) empresas multinacionais. Nesse caso, 25% do lucro que exceda os 10% deverá ser realocado em favor dos países de mercado. Em troca disso, devem ser eliminados todos os tributos unilaterais voltados à tributação específica das empresas de tecnologia, os chamados Digital Services Taxes (DSTs)²¹.

¹⁹ PROKISCH, Rainer. International Taxation in Times of the Digitized Economy. In: **VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional**, 2020. Novos Paradigmas da Tributação Internacional e a COVID-19. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1. p. 447-454.

²⁰ Sobre o tema, veja-se as seguintes notícias nos sites do Ministério da Economia e da OCDE: <<https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>> Acesso em 09/10/2021; e < https://www.gov.br/economia/pt-br/canais_atendimento/imprensa/notas-a-imprensa/2021/outubro/paises-da-ocde-chegam-a-um-acordo-sobre-os-caminhos-para-a-digitalizacao-da-economia > Acesso em 10/10/2021.

²¹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy**. Out. 2021.

Além disso, no que se refere ao segundo Pilar, ficou acordada a fixação de um patamar mínimo de tributação de 15%, buscando-se afastar uma erosão de base tributável e a competição fiscal abusiva.

Interessa notar que esse acordo foi chamado de preliminar no presente texto, porque há a previsão de continuação dos trabalhos voltados à implementação dessas soluções no ano de 2023, ainda sendo necessária a elaboração de um Acordo Multilateral.

Com essas soluções, o projeto de atuação da OCDE promete trazer benefícios em alguma medida também aos países em desenvolvimento, muito por conta da forte atuação dos mais de 100 países envolvidos no quadro inclusivo.

No entanto, apesar do grande impacto previsto para esse acordo, é relevante destacar que essa proposta é voltada, ao menos neste primeiro momento, a apenas cerca de 100 empresas no mundo²².

Desse modo, ainda que sejam as maiores e mais lucrativas empresas e que haja a possibilidade futura de se estenderem as medidas a outras empresas, é fato que a solução proposta não é capaz, ao menos até agora, de promover uma segurança quanto ao local da tributação dos serviços técnicos.

Nesse contexto, é possível identificar-se uma aparente complementariedade entre os projetos da OCDE, com seus dois Pilares, e da ONU, com a atualização da Convenção Modelo, posto que os rendimentos oriundos de serviços técnicos que não se consiga enquadrar nos artigos vigentes dos Tratados ou para os quais existam múltiplas qualificações possíveis, existiria uma realocação de competência em favor dos países de Mercado, além de uma tributação Global mínima.

²² Ibidem.

Além disso, a complementariedade pode existir, uma vez que as medidas propostas pela OCDE não dependeriam da celebração de Tratados Bilaterais entre todos os países envolvidos, facilitando a resolução da questão.

Em outras palavras, as medidas propostas no âmbito da OCDE, ao que tudo indica, são voltadas a uma melhor equalização da tributação relativa aos rendimentos enquadrados nos Tratados como Lucro das empresas.

Contudo, é relevante destacar que, ao menos até que seja concluída a implementação da proposta no ano de 2023 e, em especial até que seja concluído o Acordo Multilateral (MLC), não se faz possível garantir que exista essa complementariedade aparente, mesmo porque caberá ao MLC tratar da relação dessas medidas com os Tratados já vigentes, assim como aqueles que sejam elaborados no futuro, mesmo porque é extremamente relevante a base de Tratados relativos à dupla tributação no mundo todo²³.

4. O CAMINHO PARA UMA MAIOR SEGURANÇA JURÍDICA COM RELAÇÃO AOS RENDIMENTOS DE SERVIÇOS INTERNACIONAIS DECORRENTES DA DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA

Tendo em vista as considerações apresentadas nos tópicos 1 e 2, faz-se possível a reflexão acerca das questões apresentadas na parte final da Introdução.

Em primeiro lugar, no que se refere à primeira questão²⁴, percebe-se que, como observado no tópico 1, com base apenas na interpretação efetuada pelo STJ, ainda não seria possível dizer com segurança em qual país devem ser

²³ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. O Sistema Tributário Internacional Contemporâneo sob a perspectiva dos países em desenvolvimento: análise crítica. **NOMOS (FORTALEZA)**, v. 37 n. 1 (2017): jan./jun. 2017, p. 147-198, 2017. p. 168.

²⁴ (i) é possível vislumbrar uma situação de maior segurança jurídica futura no caso de ser estabilizada a interpretação mais recente do STJ acerca dos serviços técnicos com base na normatização que temos atualmente?

tributados os serviços técnicos sem transferência de tecnologia e prestados sem a configuração de um estabelecimento permanente no país de consumo.

Isso porque, sem uma alteração no paradigma normativo internacional, existirão situações em que a qualificação dos rendimentos não será apenas difícil, mas impossível, visto que a previsão normativa existente pensava nas situações econômicas que existiam antes da digitalização da economia, de forma que a redução das incertezas sobre esse tema demanda também a mudança normativa.

Em segundo lugar, no que se refere à segunda questão²⁵, a adoção futura das soluções propostas pela ONU, voltadas a reformas pontuais nos Tratados Bilaterais tendem a também ajudar na resposta principal do presente texto, relativa ao local de tributação dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia decorrentes da digitalização da economia.

Isso se deve ao fato de que a inclusão de previsões específicas sobre os serviços técnicos (art. 12A) e sobre serviços digitais automatizados (art. 12B), além da inclusão da remuneração relativa a programas de computador no conceito de *royalties* (art. 12), poderá facilitar a qualificação dos serviços existentes em cada contrato.

Além disso, se as parcelas de retenção na fonte e de tributação na residência forem equivalentes em todos esses artigos, a própria qualificação entre eles tornar-se-á menos relevante, posto que o tratamento tributário será equivalente.

²⁵ (ii) é possível vislumbrar uma situação de maior segurança futura no caso de uma inclusão em todos os ADTs brasileiros das propostas efetuadas no âmbito da ONU sobre os artigos 12A e 12B da sua Convenção Modelo e sobre equiparação da remuneração relativa a programas de computador a *royalties*?

De todo modo, como observado no tópico 2.1, a inclusão dessas previsões, além de depender da elaboração de novos Tratados ou da repactuação daqueles já existentes, não será capaz de resolver todos os problemas relacionados à digitalização da economia.

Em terceiro lugar, no que se refere à terceira questão²⁶, como observado no tópico 2.2, a efetiva implementação das propostas elaboradas no âmbito da OCDE passa por uma redistribuição da tributação relativa ao lucro das maiores e mais lucrativas empresas multinacionais e ao estabelecimento de um patamar mínimo de tributação. Em outras palavras, as propostas visam uma equalização global e não a resolução pontual de conflitos.

Contudo, se as propostas forem bem-sucedidas nessa equalização, é possível supor que exista uma redução na pressão pela arrecadação tributária relativa aos serviços técnicos sem transferência de tecnologia para os quais não se consiga afastar o enquadramento como Lucro da empresa (art. 7º das Convenções Modelo), ao mesmo tempo em que o espaço para o uso abusivo dos Tratados tende a perder força.

De toda forma, parece que essas propostas não tendem a ter um impacto direto sobre a questão principal proposta no presente texto, atuando sobre ela de forma apenas mediata.

Por fim, em quarto lugar, no que se refere à quarta questão²⁷, como observado no tópico 2.2, é possível vislumbrar-se uma potencial complementariedade entre a posição mais recente do STJ, ainda que pendente de estabilização e as propostas efetuadas no âmbito da ONU e da OCDE.

²⁶ (iii) é possível vislumbrar uma situação de maior segurança futura no caso de ser efetivamente implementadas as propostas preliminarmente acordadas no âmbito do Quadro Inclusivo G20/OCDE?

²⁷ (iv) já é possível supor se essas três vias estudadas no presente texto vão se somar, aumentando o grau de segurança jurídica, ou entrar em conflito, reduzindo-o?

Isso porque, a sinalização do STJ, se mantida, pode indicar uma visão assemelhada aos projetos da ONU e OCDE enquanto voltada à observação global do tema buscando evitar tanto a dupla tributação quanto a dupla não tributação.

Dessa forma, tende a ser grande o avanço no campo da segurança jurídica caso a complementariedade de fato se mostre possível, o que deverá ser avaliado com a elaboração do Acordo Multilateral no âmbito da OCDE, que precisará dispor sobre a sua relação com os Tratados bilaterais já existentes, além daqueles que venham a existir no futuro.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pelo exposto, retornando à questão inicial do presente artigo²⁸, percebe-se que o tema ainda é bastante tormentoso e que, ao que tudo indica, a complexidade da questão promove uma grande complexidade das soluções propostas, as quais dependem de fatores que ultrapassam os limites técnicos e a própria competência do Poder Judiciário brasileiro.

Nesse contexto, parece claro que o tema demanda novas soluções do ponto de vista internacional (alcance de consensos mínimos) e do ponto de vista da celebração de novos Acordos internacionais e até a repactuação dos já existentes, sem que seja possível sua resolução apenas com a sedimentação da posição mais recente do STJ.

Por outro lado, é certo que esta posição mais recente, quando busca privilegiar a interpretação do Direito aplicável a partir da análise dos contratos e

²⁸ Em qual país devem ser tributados os serviços técnicos sem transferência de tecnologia e prestados sem a configuração de um estabelecimento no país de consumo?

do contexto internacional do tema para evitar a dupla tributação e a dupla não tributação, é pressuposto de uma maior segurança jurídica.

Em outras palavras, o atual movimento observado no STJ, mesmo que venha a ser sedimentado, contribui para um aumento na segurança jurídica, mas é insuficiente para resolver o problema, posto que ele demanda soluções internacionais que criem Direito novo para essas situações que são novas em decorrência do avanço da economia digital, seja por acordos bilaterais seja por acordos multilaterais.

Portanto, tendo em vista que existiram movimentações relevantes nos últimos anos em todas as três vias analisadas no presente texto, em especial nas discussões desenvolvidas no âmbito da ONU e da OCDE, é possível supor que, em breve, a questão sobre o local de tributação dos serviços técnicos em suas múltiplas variáveis terá uma resposta mais segura.

Contudo, ainda não é possível antecipar a direção que será adotada para essa resposta, nem mesmo se as soluções propostas no âmbito da ONU e da OCDE serão mesmo complementares ou se poderão gerar novas controvérsias, sendo certo que uma melhor análise poderá ser feita após a aprovação do Acordo Multilateral (MLC) proposto no âmbito do Quadro Inclusivo G20/OCDE, o qual deverá conter um tratamento da sua relação com os Acordos Bilaterais que já existem ou que venham a existir.

6. REFERÊNCIAS

ARAÚJO, A. C. M. S.; MEIRA, L. A.. CIDE-remessas: referibilidade, extrafiscalidade e fomento à inovação tecnológica. **NOMOS** (FORTALEZA), v. 39 n.2 (2019), p. 195-316, 2019.

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

GAMA, Tácio Lacerda. Definição de tributo e a competência para celebrar tratados para evitar dupla tributação internacional no direito brasileiro. **NOMOS (FORTALEZA)**, v. 40 n. 1 (2020): jan/jun 2020, p. 15-33, 2020.

GOMES, Marcus Lívio. **The Principal Purpose Test in The Multilateral Instrument**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021. v. 1. 232p.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017** (Condensed Version). 2017 p. 12. Disponível para consulta online gratuita no seguinte endereço: <<https://www.oecd.org/tax/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>>. Acesso em 22/06/2021.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy**. Out. 2021.

PROKISCH, Rainer. International Taxation in Times of the Digitized Economy. In: **VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional**, 2020. Novos Paradigmas da Tributação Internacional e a COVID-19. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1. p. 447-454.

ROCHA, Sergio André. Acesso do Brasil à OCDE e a Política Fiscal Internacional Brasileira. **Boletim de Economia e Política Internacional**, v. 28, p. 29-50, 2020.

SCHOUERI, L. E.. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. **Direito Tributário Atual**, v. 22, p. 267-287, 2008.

SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial**. Tradução Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro. 2016.

TAMANAHARA, Rodolfo Tsunetaka. **Tributação e Economia Digital**. São Paulo: IBDT, 2020.

UN COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, 23rd session. *Work Plan relating to the United Nations Model Double*

Taxation Convention between Developed and Developing Countries (UN, E/C.18/2020/CRP22, October 2021). Disponível em: <
<https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-10/CRP.22%20UN%20Model%20Double%20Taxation%20Convention%20between%20Developed%20and%20Developing%20Countries.pdf> >

UNITED NATIONS. **Model double tax convention between developed and developing countries**. New York: United Nations, 2017.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Responsabilidade tributária das plataformas de marketplace no comércio exterior eletrônico. **NOMOS** (FORTALEZA), v. 41 n. 1 (2021): jan/jun 2021. p. 35-55, 2021.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. O Sistema Tributário Internacional Contemporâneo sob a perspectiva dos países em desenvolvimento: análise crítica. **NOMOS** (FORTALEZA), v. 37 n. 1 (2017): jan./jun. 2017, p. 147-198, 2017.