

**RONALDO APELBAUM**

**A tributação dos serviços importados nas convenções para evitar a  
dupla tributação**

Dissertação de mestrado

Orientador: professor doutor Paulo Celso Bergstrom Bonilha

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE DIREITO  
SÃO PAULO – SP  
2018**



**RONALDO APELBAUM**

**A tributação dos serviços importados nas convenções para evitar a  
dupla tributação**

Dissertação de mestrado apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo como exigência parcial para a obtenção do título de mestre em Direito, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do professor doutor Paulo Celso Bergstrom Bonilha.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE DIREITO  
SÃO PAULO – SP  
2018**

Autorizo a reprodução e a divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação  
Serviço de Biblioteca e Documentação  
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

---

Apelbaum, Ronaldo

A tributação dos serviços importados nas convenções para evitar a dupla tributação / Ronaldo Apelbaum ; orientador Paulo Celso Bergstrom Bonilha -- São Paulo, 2018.

184 p.

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2018.

1. Imposto de renda na fonte. 2. Convenções para evitar a dupla tributação. 3. Importação. 4. Prestação de serviços. I. Bonilha, Paulo Celso Bergstrom, orient. II. Título.

---

Nome: APELBAUM, Ronaldo.

Título: A tributação dos serviços importados nas convenções para evitar a dupla tributação

Dissertação de mestrado apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo como exigência parcial para a obtenção do título de mestre em Direito, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do professor doutor Paulo Celso Bergstrom Bonilha.

#### BANCA EXAMINADORA

Professor doutor Paulo Celso Bergstrom Bonilha (orientador) Instituição: FDUSP

Banca realizada em:

Resultado:

Prof(a). Dr(a) \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof(a). Dr(a) \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof(a). Dr(a) \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_



À minha esposa, Aline, por seu amor, carinho, confiança e pela parceria em nossos inúmeros projetos de vida. E ao meu menino Enrico, que com sua visão simples e otimista sobre as dificuldades da vida adulta, afastou meus medos e me ajudou a escrever as primeiras palavras deste trabalho.





## **AGRADECIMENTOS**

Aos meus pais, Zvi e Anita, além de meus irmãos, Roberto, Reinaldo e Rodrigo, que me ensinaram que as realizações da vida somente são possíveis com muito estudo, dedicação e honestidade.

Aos muitos amigos que fiz durante meus estudos ainda no século XX no Largo de São Francisco e que até hoje me acompanham nos momentos mais importantes da minha vida pessoal e profissional. Embora sejam muitos os nomes a serem lembrados, agradeço especialmente ao Kleber Tsuneharu Koja, Leonardo Toledo da Silva, Luis Claudio Yukio Vaturi, Matheus Bueno de Oliveira, Maurício Marques Pires, Pablo Rodrigues Alves, Priscila Yumi Hanada, Rafael Valadares de Almeida Ferreira, Roberto Garcia de Assis Oliveira, Rodrigo Fabricio Squarcini Rossi, Ronaldo Bassitt Giovanetti e Thiago Massao Cortizo Teraoka.

E também àqueles novos amigos que me acompanharam no meu período da pós-graduação da Universidade de São Paulo e se tornaram grandes parceiros e apoiadores da minha vida acadêmica: Bruna Tapie Gabrielli, Carlos Augusto Daniel Neto, Caio Augusto Takano, Diogo de Andrade Figueiredo, Gabriel Bez Batti, Hendrick Pinheiro da Silva, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Luís Flavio Neto, Luiz Felipe Pieroni, Maurício Fortes, Phelippe Toledo Pires de Oliveira, Rafael Savassi, Roberto Biava Júnior e Rodrigo dos Santos Risolia.

Ao meu sócio e amigo Mateus Donato Gianeti, pelo apoio e por propiciar condições para que este trabalho fosse realizado enquanto nossa vida profissional passava por transformações desafiadoras.

À Aline e ao Enrico, pelo amor e alegria que trazem à minha vida, em todos momentos.

Aos professores-doutores Paulo Celso Bergstrom Bonilha e Gerd Willi Rothmann, que foram os responsáveis pelo meu ingresso no Programa de Pós-Graduação da Universidade de São Paulo, por sua sabedoria e pelos ensinamentos e orientações que levaram à realização deste trabalho.

Aos professores-doutores Roberto Quiroga Mosquera e José Maria de Arruda Andrade por suas orientações e apoio durante a preparação e apresentação desse trabalho.



## RESUMO

APELBAUM, Ronaldo. **A tributação dos serviços importados nas convenções para evitar a dupla tributação**. 2018. 184 p. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018.

A tributação sobre os serviços importados e a aplicação das convenções para evitar a dupla tributação, tanto no Brasil quanto em outros países, são os temas centrais deste trabalho. Não é possível compreender plenamente a tributação sobre os serviços importados de forma isolada no Brasil ou qualquer outro país, especialmente em face das características universais da tributação sobre a renda. Por isso, parcela relevante deste trabalho se dedica a demonstrar a evolução dos conceitos de “serviços”, do conflito entre fonte e residência, da justa tributação, utilizando como ponto de partida as disposições existentes em modelos desenvolvidos por organismos como Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e Organização das Nações Unidas (ONU) e sua aplicação por autoridades fiscais de diversos países. A partir da análise desses fatores globais que determinaram o posicionamento majoritário em relação ao tema, é possível compreender as posições adotadas pelo Brasil, suas leis, suas decisões, seus ataques e seus recuos. Finalmente, a evolução dos serviços digitais, da conectividade entre pessoas e países e o papel econômico relevante hoje atribuído aos países em desenvolvimento, que acabaram por afetar de forma relevante as premissas hoje adotadas, serão elementos transformadores desse contexto. As novas discussões encampadas pelos países dentro dos comitês tributários de organismos internacionais, como o Projeto BEPS/OCDE G20, certamente afetarão de forma relevante a interpretação das regras hoje consolidadas e são também parte relevante do presente trabalho, trazendo elementos contemporâneos e reflexões sobre o futuro da tributação e da economia global.

Palavras-chave: Imposto de renda na fonte. Convenções para evitar a dupla tributação. Importação. Prestação de serviços.



## ABSTRACT

APELBAUM, Ronaldo. **The taxation of imported services in the conventions to avoid double taxation**. 2018. 184 p. Dissertation (Masters in Economic, Financial and Tax Law) – Faculty of Law, University of São Paulo, 2018.

Taxation on importation of services and the adoption of conventions to avoid double taxation, both in Brazil and in other countries, are the central issues of this work. It is impossible to fully understand the taxation of imported services in Brazil or any other country, on its own, only by taking in consideration the universal characteristics of the worldwide income taxation. Therefore, relevant part of this work is devoted to demonstrate the evolution of services definition, the conflict between source and residence, and fair taxation, using as a starting point the actual provisions in models developed by organizations such as Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) and United Nations (UN), and their application by authorities of different countries. From the analysis of these global factors that determined the majority position in relation to the issue, it is possible to understand the positions adopted by Brazil, its laws, decisions, attacks and retreats. Finally, the evolution of digital services, the connectivity between people and countries, and the relevant economic role nowadays attributed to developing countries, which have significantly affected the assumptions adopted today, will be transforming elements of this context. The new discussions held by the countries within the tax committees of international organizations, such as the BEPS / OECD G20 Project, will certainly have a relevant impact on the interpretation of the rules currently consolidated. These discussions are also relevant part of this work, bringing contemporary elements and reflections on the future of taxation and the global economy.

Key words: Withholding income tax. Conventions to avoid double taxation. Importation. Provision of services.



## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO .....	15
2	A TRIBUTAÇÃO UNIVERSAL DA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS E AS CONVENÇÕES .....	23
2.1	MODELOS DE CONVENÇÕES ADOTADAS PELOS ORGANIZAMOS INTERNACIONAIS .....	25
2.1.1	Conceito de “serviços” nos modelos da OCDE e da ONU .....	27
2.1.2	Hipóteses de enquadramento nos artigos das convenções-modelo .....	33
2.1.3	Exclusões ao conceito de “serviços” .....	38
2.1.3.1	A questão do enquadramento dos <i>softwares</i> .....	42
2.2	CONFLITOS DE QUALIFICAÇÃO E INTERPRETAÇÃO .....	44
2.2.1	Reenvio das questões conflituosas ao direito doméstico .....	49
2.2.2	Interpretação estática <i>versus</i> interpretação dinâmica dos conceitos .....	52
2.3	TERRITORIALIDADE DOS SERVIÇOS E SOBERANIA FISCAL.....	56
2.4	FONTE <i>VERSUS</i> RESIDÊNCIA: CONFLITO ETERNO DA JUSTA TRIBUTAÇÃO .....	59
2.4.1	Fonte <i>versus</i> residência: convivência ou alternatividade obrigatória?.....	62
2.5	EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL DA TRIBUTAÇÃO NA FONTE DOS SERVIÇOS IMPORTADOS NA COMUNIDADE EUROPEIA.....	67
2.6	A QUESTÃO DO IVA E A DIRETIVA 2006/112 DA COMUNIDADE EUROPEIA .....	72
3	AS REGRAS BRASILEIRAS DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS .....	75
3.1	HIERARQUIA E PREVALÊNCIA DE NORMAS NO DIREITO BRASILEIRO.....	77
3.2	NORMAS E REGRAS DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE SERVIÇOS IMPORTADOS ...	79
3.2.1	Leis, decretos e normas infralegais aplicáveis.....	80
3.3	CRITÉRIOS PARA TRIBUTAÇÃO.....	82
3.3.1	Crítério material: disponibilidade jurídica ou econômica da renda.....	82
3.3.2	Crítério espacial.....	87
3.3.3	Crítério pessoal .....	88
3.3.4	Crítério quantitativo .....	88
3.4	SERVIÇOS NÃO PRESTADOS NO BRASIL: LEGITIMIDADE PARA RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA? .....	89
3.5	MECANISMO E EFETIVIDADE DE RECEPÇÃO DAS CONVENÇÕES NO SISTEMA BRASILEIRO..	92
3.6	CONCEITO DE “SERVIÇOS” NA LEGISLAÇÃO, NA DOUTRINA E NA JURISPRUDÊNCIA .....	98
3.6.1	Qualificação dos serviços para fins de aplicação das convenções .....	100
3.6.1.1	Conceito de “ <i>royalties</i> ” e “ <i>know-how</i> ” na legislação brasileira.....	102
3.6.1.2	Serviços técnicos, administrativos e de assistência técnica: conceito adotado pela Instrução Normativa RFB 1.455, de 2014, e atos correlatos.....	104
3.6.1.3	Atos normativos e interpretação judicial: do ADN 1, de 2000, ao Caso Copesul ....	109
3.6.1.4	Novos atos e pareceres do Fisco pós-Caso Copesul: leitura atual das regras de direito interno <i>versus</i> convenções .....	116
3.7	CONVENÇÕES ASSINADAS PELO BRASIL: TRATAMENTO DOS SERVIÇOS .....	122
3.8	OS SERVIÇOS COMO ESSÊNCIA CONTRATUAL E A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO .....	131
3.8.1	<i>Software</i> de prateleira <i>versus software</i> customizável (ADN 1, de 2017).....	132
3.8.2	Caso “Locação de <i>Data Centers</i> ” e os novos conceitos .....	135

4	NOVAS TENDÊNCIAS NA TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS E SEU IMPACTO NA DISCUSSÃO FONTE <i>VERSUS</i> RESIDÊNCIA .....	139
4.1	GLOBALIZAÇÃO DOS MERCADOS E COMPETIÇÃO.....	142
4.2	NOVAS FORMAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E SEUS IMPACTOS TRIBUTÁRIOS.....	147
4.2.1	Os serviços digitais e o “ <i>all you wish as a service</i> ” .....	150
4.3	O ESTABELECIMENTO PRESTADOR DE SERVIÇOS DIGITAIS.....	155
5	CONCLUSÃO.....	161
	REFERÊNCIAS .....	167
	APÊNDICE A – RECEITAS DE <i>SOFTWARES</i> E TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO INTERNA.....	179
	APÊNDICE B – TRIBUTAÇÃO DO <i>SOFTWARE AS A SERVICE</i> .....	183



## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho se propõe a organizar e esclarecer as regras aplicáveis ao imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) pago por fontes situadas no Brasil nas importações de serviços, especialmente nos casos em que há convenção para evitar a dupla tributação internacional. Trata-se de um tema que, embora dedicado às regras vigentes para fontes de pagamento aqui localizadas, somente pode ser bem esclarecido se olharmos para as questões globais a esse respeito. Por isso, trechos importantes deste trabalho se dedicam aos comportamentos de outros países e de entidades que os congregam, tais como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a Organização das Nações Unidas (ONU).

Além disso, poder-se-ia pensar, em um primeiro momento, que se trata de tema já consolidado e que não comportaria novidades ou questões em aberto em seu estudo. De fato, trazer à tona a melhor e a mais justa possível tributação entre países foi uma das principais pautas tributárias do século XX e podemos afirmar que existem regras legais consolidadas e farta jurisprudência a esse respeito. Contudo, o contexto atual apresenta novidades interessantes nesse campo: (i) mudança conceitual dos serviços, (ii) alteração relevante do fluxo global de recursos a partir do surgimento de novos *players* na economia global e (iii) discussões sobre a melhor alocação de recursos derivados da tributação sobre a renda.

Portanto, embora essas discussões sejam praticamente centenárias, suas conclusões não estão imunes às mudanças mencionadas. No caso específico do Brasil, mudanças relevantes em legislação e interpretação de autoridades fiscais certamente serão observadas e debatidas nos próximos anos, especialmente em um contexto global em que nos tornamos protagonistas, embora nossas autoridades fiscais ainda ignorem tal fato em suas propostas de reforma tributária. Embora a tributação no Brasil ainda apresente causos como os descritos por Becker<sup>1</sup> em seu

---

<sup>1</sup> Alfredo Augusto Becker lançou no final dos anos 1990 um livro em que conta passagens de sua vida como advogado tributarista em forma de casos. De forma leve e ácida, o autor tece duras críticas ao comportamento de nossas autoridades a respeito do tema. Vide BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. São Paulo: Lejus, 1999

*Carnaval Tributário*, é fato que nosso país vem se esforçando para acompanhar as grandes questões tributárias globais<sup>2</sup>.

As questões do presente trabalho, embora analisadas sob um prisma essencialmente jurídico, possuem grande influência dos agentes econômicos e do mercado. Por isso mesmo, para entendermos o estágio atual das regras em estudo no Brasil, faz-se necessário trazer à tona as discussões enfrentadas por economias em diversos níveis de desenvolvimento. O Brasil enfrenta agora, no século XXI, questões já superadas por outras economias mais desenvolvidas, especialmente na compreensão de que nem toda tributação devida por pessoas em empresas deva necessariamente ocorrer em território nacional.

Por essa razão, como vemos adiante na descrição de cada um dos capítulos, um deles é integralmente dedicado à compreensão de regras aplicadas por economias desenvolvidas e em desenvolvimento. Muitos estudos sobre tributação transnacional costumam ter como referência países superdesenvolvidos, como Alemanha ou Estados Unidos. Qualquer estudo contemporâneo que pense o futuro da tributação global não pode deixar de fora realidades enfrentadas por nações como Índia, China e até mesmo o Brasil<sup>3</sup>.

Os dados mostram que a economia globalizada e o fluxo de recursos, dados e pessoas entre os diversos países são fenômenos consolidados na atual realidade do nosso planeta, mas que serão ampliados. Embora tenhamos alguns países da superfície terrestre mais fechados às ideias liberais, especialmente do ponto de vista político-ideológico, é fato que em termos econômicos nenhuma nação desenvolvida será capaz de se manter relevante sem uma intensa troca serviços ou dados com

---

<sup>2</sup> Especialmente a partir de 2017, o Brasil procura se colocar ao lado de organismos internacionais de referência para revisar e adequar suas regras tributárias. <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/oecd-and-brazil-launch-project-to-examine-differences-in-cross-border-tax-rules.htm>. Notícia acessada em 19 de março de 2018.

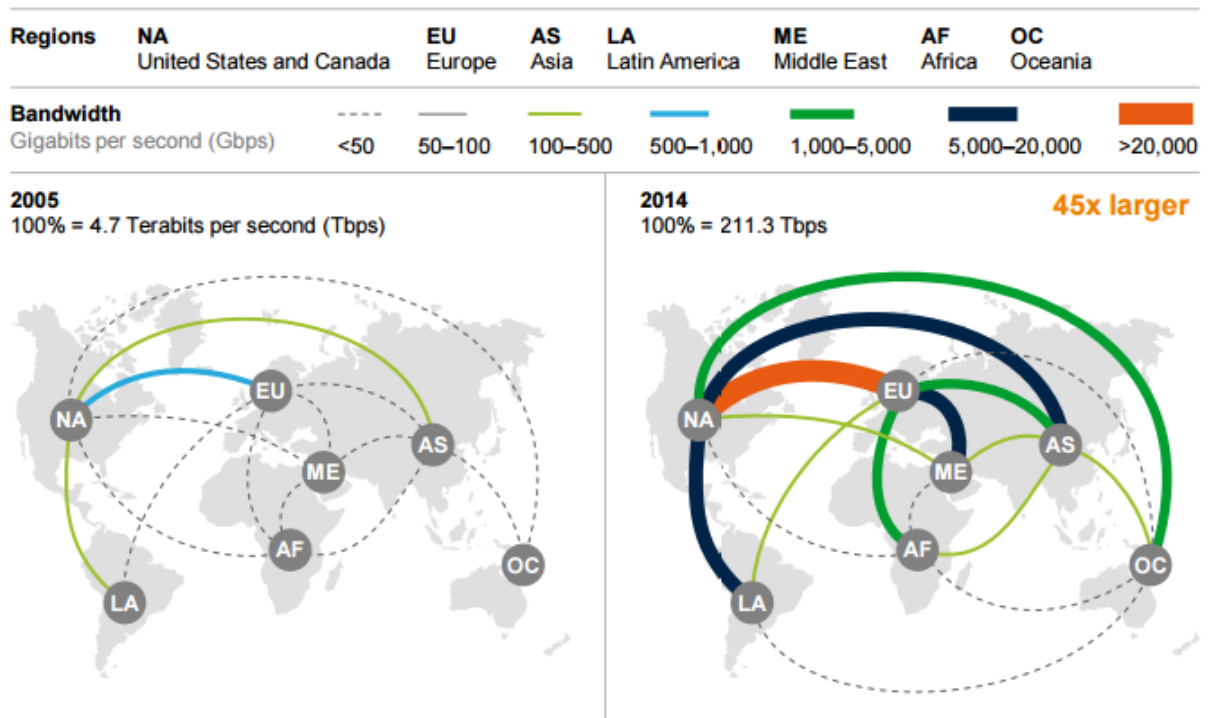
<sup>3</sup> Brauner alerta para a perda de relevância dos países desenvolvidos em face do crescimento dos países em desenvolvimento, especialmente os Brics: “This picture of global dominance over the international tax rules by the OECD and its rich members has altered in recent years. Globalization and the now well-known changes in the power map around the world dictated this change. The strongest OECD economies, including Germany, the U.K., France, Japan, and, most of all, the former superpower—the United States—have lost significant clout. Former struggling economies, such as the BRICS countries, have emerged and learned that they are able to leverage their new power. At the same time, MNEs have gained power at the expense of nation-states—primarily at the expense of their own rich countries of residence”. BRAUNER, Yariv. What the BEPS? **Florida Tax Review**, Gainesville, v. 16, n. 2, p. 55-115, 2014.

outros países. De acordo com a consultoria McKinsey&Company<sup>4</sup>, o fluxo de dados intercontinental cresceu 45 vezes entre 2005 e 2014, conforme demonstra a figura a seguir. E o estudo comprova, ainda, que as sociedades mais evoluídas são aquelas que possuem o maior índice de conectividade<sup>5</sup>, impactando o fluxo financeiro global.

Figura 1 – Fluxo Global de Informações e Dados.

**Cross-border data flows are surging and connecting more countries**

Used cross-border bandwidth



NOTE: Lines represent interregional bandwidth (e.g., between Europe and North America) but exclude intraregional cross-border bandwidth (e.g., connecting European nations with one another).

SOURCE: TeleGeography, Global Internet Geography, McKinsey Global Institute analysis

Fonte: MANYIKA, James; BUGHIN, Jacques; WOETZEL, Jonathan. Op. cit.

O fluxo de dados, todavia, é apenas um indicativo que pode ser utilizado para compreensão da relevância da alocação de recursos financeiros entre os países. Embora o fluxo global de serviços dos últimos anos não tenha a mesma curva

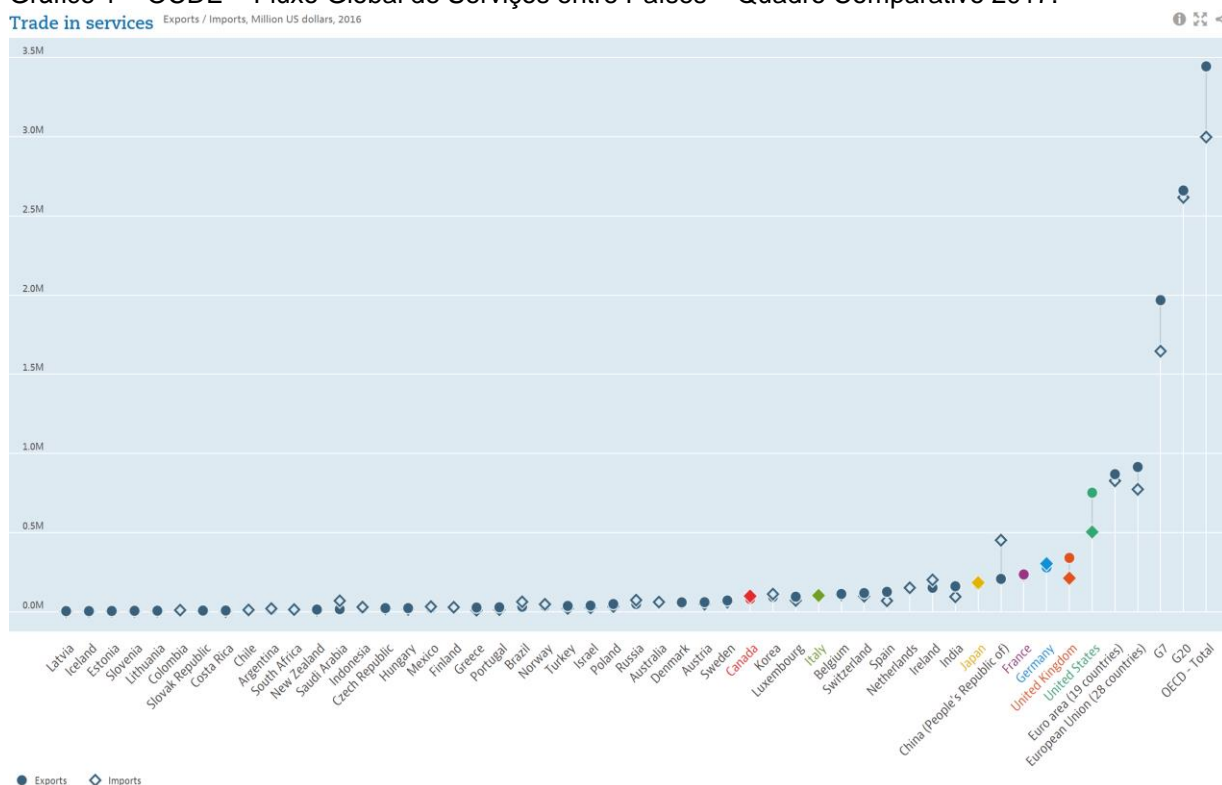
<sup>4</sup> MANYIKA, James; BUGHIN, Jacques; WOETZEL, Jonathan. **Digital Globalization: The New Era of Global Flows**. Disponível em: <<https://www.mckinsey.com/business-functions/digital-mckinsey/our-insights/digital-globalization-the-new-era-of-global-flows>>. Acesso em: 19 mar. 2018.

<sup>5</sup> “Although there is substantial value at stake, not all countries are making the most of this potential. The latest MGI Connectedness Index—which ranks 139 countries on inflows and outflows of goods, services, finance, people, and data—finds large gaps between a handful of leading countries and the rest of the world. Singapore tops the latest rankings, followed by the Netherlands, the United States, and Germany. China has grown more connected, reaching number seven, but advanced economies in general remain more connected than developing countries. In fact, each type of flow is concentrated among a small set of highly connected countries. [...]” Ibidem, p. 55.

evolutiva do fluxo de dados, seus números também são relevantes e reforçam a importância da matéria tratada no presente trabalho<sup>6</sup>.

O gráfico a seguir, por exemplo, demonstra não somente a relevância da importação e da exportação de serviços entre as principais economias do mundo (em milhões de dólares americanos), mas também o potencial de crescimento das trocas de serviços envolvendo tais países. Demonstra ao mesmo tempo a relevância dos números hoje existentes e seu potencial de crescimento:

Gráfico 1 – OCDE – Fluxo Global de Serviços entre Países – Quadro Comparativo 2017.



Fonte: ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. OECD Statistics on International Trade in Services: Detailed Tables by Partner Country. v. 2017, n. 2. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/sits-v2017-2-en>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

Considerando os países que hoje compõem a OCDE, portanto, as trocas de serviços representam aproximadamente 7 bilhões de dólares anuais. Levando em consideração somente a retenção na fonte de imposto de renda em tais remessas, estaríamos lidando com um orçamento de aproximadamente 1 bilhão de dólares.

<sup>6</sup> Estudo publicado pela OECD em 2018. ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **OECD Statistics on International Trade in Services**: Detailed Tables by Partner Country. v. 2017, n. 2. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/sits-v2017-2-en>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

Esse fluxo global de serviços, de fato, é a origem econômica das razões do presente trabalho. Isso porque, embora os dados transmitidos não se convertam necessariamente em trânsito de recursos financeiros entre os países, os serviços necessariamente possuem tal característica.

Cada importação e/ou exportação de serviços traz, portanto, fluxo de recursos, alocação de renda e, conseqüentemente, tributação dessa renda. E a utilização da fonte ou residência como critério de alocação dessa tributação tem o poder de deslocar montantes bilionários de recursos entre esses países.

É importante ressaltar que um estudo completo de tributação sobre a renda em escala global deveria na verdade tratar de duas realidades distintas: (i) tributação da remessa das receitas formadoras da renda global e (ii) tributação da renda *per se* em cada um dos países. Para estudar essa segunda hipótese, seria necessário adentrar no estudo da ciência das finanças<sup>7</sup>, o que não é ponto a ser explorado no presente trabalho.

Trataremos aqui da tributação sobre as remessas derivadas da importação de serviços, especialmente do ponto de vista das convenções a partir de seus modelos desenvolvidos pela OCDE e pela ONU, entre outras, e utilizadas em escala global e pelo Brasil no desenvolvimento de seus modelos próprios. Os serviços a serem estudados são aqueles comumente prestados e importados por pessoas jurídicas, e são analisadas também as hipóteses em que tais serviços se enquadram em outras denominações utilizadas nas convenções, como “lucros de empresas” ou “*royalties*”.

Logo após este capítulo introdutório, o segundo capítulo aborda o tratamento global comumente dispensado às importações de bens e serviços, a partir dos modelos adotados por organizações como OCDE e ONU. Como afirmado anteriormente, embora este trabalho apresente uma visão atualizada da tributação e das novas tendências na atividade de prestação de serviços, é ainda necessário compreender os resultados das discussões passadas para explicitar a visão atual da matéria. Por esse motivo, esse capítulo apresenta também casos históricos relevantes e a evolução do pensamento doutrinário e jurisprudencial do tema,

---

<sup>7</sup> É ciência relevantíssima à tributação, uma vez que, em sendo os recursos finitos, não se podendo cogitar de seu usufruto pelos indivíduos de uma sociedade sem qualquer limite, é imperioso que se investigue a distribuição de tais recursos de modo a reproduzir um sistema cujos benefícios atinjam certo grau “ótimo” de distribuição, propiciando nível máximo de satisfação ao maior número possível de indivíduos. Sobre o tema, ver SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 41-44.

especialmente dos tribunais da Comunidade Europeia e dos Estados Unidos, tradicionais centros de alta e diversa atividade econômica. Não são deixadas de lado também situações enfrentadas pelos países em desenvolvimento, pelas razões já expostas.

Esse segundo capítulo, todavia, não seria suficiente para explicar a legislação e o posicionamento das autoridades fiscais brasileiras, embora o país adote o modelo da OCDE em suas convenções. Isso porque, a par das regras e das convenções assinadas entre os países, cada jurisdição dispõe de regras e interpretações próprias do que deve ser considerado ou não como serviços, impactando a incidência do imposto de renda na fonte nas remessas. Regras como prevalência da fonte *versus* residência, métodos de interpretação da norma, resolução de conflitos e mesmo a política financeira são exclusivas de cada Estado envolvido<sup>8</sup> e não são afastadas pelas convenções, como vemos ao longo deste trabalho.

E por essas razões, o terceiro capítulo deste trabalho aborda a incidência do imposto de renda na fonte da importação de serviços no Brasil. São detalhadas as leis e as regras aplicáveis, além de uma análise histórica e atual da interpretação de autoridades fiscais e do Poder Judiciário a respeito do tema. O Brasil, como é de conhecimento daqueles que lidam com a prática tributária diária, é fonte inesgotável de interpretações controversas a respeito de dispositivos legais e de seu papel como ente tributante.

Nosso país tem buscado alternativas para entrar no seletivo grupo de membros da OCDE e procurou mostrar avanços relevantes nos anos de 2017 e 2018<sup>9</sup>. Contudo, para corretamente se compreender as dificuldades enfrentadas nesse processo, é necessário revisitar o comportamento das autoridades fiscais nas últimas décadas — e com amparo do Poder Judiciário —, que por muitos anos negaram reconhecimento de práticas tributárias internacionais consolidadas, em nome de sua arrecadação e negligenciando suas consequências mais óbvias:

---

<sup>8</sup> Afinal de contas, conforme Kelsen, “cada Estado fundamentalmente apenas pode aparecer revestido da sua qualidade de aparelho de coerção dentro do seu próprio domínio territorial, isto é, dentro do território que lhe é atribuído pelo Direito internacional [...]” KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 376.

<sup>9</sup> OTTA, Lu Aiko; TOMAZELLI, Idiana. **Entre candidatos a ingressar na OCDE, Brasil é o mais bem posicionado**. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,entre-candidatos-a-ingressar-na-ocde-brasil-e-o-mais-bem-posicionado,70002208185>>. Acesso em: 16 abr. 2018.

isolacionismo, indignação e rompimento de acordos, como a que resultou na denúncia da Convenção Brasil–Alemanha em 2005<sup>10</sup>.

Ao final do capítulo, apesar da nítida evolução dos últimos anos, ainda se percebe que existem muitos pontos controvertidos a serem devidamente esclarecidos, especialmente em novas ofertas de serviços relacionadas à tecnologia da informação (TI) e ao uso de bens e direitos como serviços.

A seu turno, na penúltima parte do trabalho — capítulo 4 — são abordadas questões latentes da tributação internacional dos serviços e da alocação da renda<sup>11</sup>. O foco desse capítulo não é enfrentar questões de justiça e distribuição de rendimentos, mas sim novas formas de contratação de serviços e outras contratações contemporâneas, em que se oferecem não somente serviços em sua acepção tradicional, mas também diversas modalidades de disponibilização de bens

---

<sup>10</sup> Os detalhes das razões e as consequências da denúncia da convenção podem ser compreendidas em ROTHMANN, Gerd Willi. **A denúncia de acordo de bitributação Brasil-Alemanha e suas consequências**. São Paulo: Dialética, 2005. (Grandes questões atuais do direito tributário, v. 9).

<sup>11</sup> Pistone explicita, de forma sintética, as razões pelas quais uma reforma nos conceitos adotados nas convenções se faz necessária, especialmente a necessidade de se afastar a ideia de que o fluxo de capitais e renda provenientes de entidades multinacionais privilegia países desenvolvidos, destacando que os países em desenvolvimento também se beneficiam da mesma forma e que os planejamentos tributários agressivos praticados por empresas multinacionais findaram por criar uma miríade de paraísos fiscais: “Income tax treaties following the current international standards generally allocate taxing rights by giving shared or exclusive taxing powers to the state of residence. Especially when such a country relieves double taxation by the credit method, it may interfere with tax policy decisions of the other contracting state, turning lower taxes of the other state into a lower entitlement to credit and thus preventing investors from cashing in possible advantages arising from preferential tax treatment granted by the latter state. Economists argue that such an allocation in fact protects the fiscal capacity of developing countries, based on the assumption that capital export neutrality pursued by the state of residence would prevent MNEs from negotiating tax holidays in the state of source, making the system efficient and giving each contracting state a fair share of tax. The real world looks, however, different from this assumption MNEs are no longer just from developed countries and they invest large economic resources in international tax planning schemes, in order to obtain tax advantages that allow them to survive on the global market. They generally succeed in repatriating lower-taxed income by planning their activities in such a way that return from investment is routed through chains of companies involving exemption countries and/or tax havens. There is no need to give specific evidence of this well-known situation to those who are aware the volumes of foreign direct investment in and out some countries traditionally defined as tax havens”. PISTONE, Pasquale. Tax Treaties with Developing Countries: a Plea for New Allocation Rules and a Combined Legal and Economic Approach. In: TORRES, Heleno (Coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 3. p. 99-125. p. 72. Rocha, no mesmo sentido, ressalta que “La globalización también tuvo un impacto enorme sobre la imposición a la renta. La renta, em cuanto fator económico, se torno altamente imóvel. Cuando empresas operan em todo el mundo, la asignación de la renta para cada país donde una multinacional opera se vuelve en grande desafío. La movilidad de la renta fuerza a los países a asignar a la imposición sobre bases impositivas menos móviles, como el trabajo e el consumo, distribuyendo de forma injusta la carga impositiva en la sociedad”. ROCHA, Sérgio André. El Proyecto BEPS de la OCDE y el Derecho Fiscal Internacional em Brasil, **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 35, p. 384, 2016. p. 387.

e direitos como serviços na modalidade denominada “as a service” (XaaS)<sup>12</sup>. Não somente jovens companhias globais como Netflix, Apple, Facebook, Google, Uber e Spotify se utilizam de tais ferramentas, mas também gigantes históricos como IBM e Microsoft migraram para tais soluções, daí sua relevância.

Juntamente com essas tendências, o capítulo 4 aborda o trabalho realizado pela OCDE nos últimos anos na reforma de conceitos e na redistribuição dos ativos tributários sob a batuta do Projeto BEPS<sup>13</sup> (do inglês Base Erosion and Profit Shifting — Erosão da Base e Transferência de Lucros), que impactará sobremaneira o fluxo global da renda e sua tributação nas próximas décadas, além da cooperação entre os países na prestação de informações. Como veremos, as novas questões do Projeto BEPS que impactam a tributação de imposto de renda sobre serviços não estão voltadas para a dualidade fonte *versus* residência, mas sim para a correta caracterização dos serviços digitais, das regras de estabelecimentos permanentes e outras medidas para coibir o abuso na utilização das convenções.

Colocando todos esses elementos na forma sequencial estabelecida, é possível compreender a evolução do pensamento global a respeito da tributação na fonte sobre a importação de serviços e suas consequências na legislação e na jurisprudência brasileira, além de no pensamento doutrinário nacional. Ao final, no derradeiro capítulo deste trabalho, restarão compreendidas também as discussões atuais a respeito do tema e uma reflexão sobre o improvável futuro dessa narrativa.

---

<sup>12</sup> “Everything-as-a-Service originated as software-as-a-service (SaaS) and has since expanded to include services such as infrastructure-as-a-service, platform-as-a-service, storage-as-a-service, desktop-as-a-service, disaster recovery-as-a-service, and even nascent operations like marketing-as-a-service and healthcare-as-a-service.” STROUD, Forrest. **Everything-as-a-Service (XaaS)**. Disponível em: <[https://www.webopedia.com/TERM/E/everything-as-a-service\\_xaas.html](https://www.webopedia.com/TERM/E/everything-as-a-service_xaas.html)>. Acesso em: 26 mar. 2018.

<sup>13</sup> O Projeto Beps foi desenvolvido a partir de 2013 pela OCDE, com apoio do G20 (incluindo o Brasil), para o combate às estratégias internacionais de erosão de bases tributáveis por meio de planejamentos tributários agressivos, denominados Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) e seus detalhes podem ser acessados na página <http://www.oecd.org/tax/beps/>. Acessado em 26 de março de 2018.



## 5 CONCLUSÃO

O objetivo do presente trabalho foi demonstrar as regras aplicáveis, tanto no Brasil quanto em âmbito global, da tributação do imposto de renda na fonte na importação de serviços, sob a égide das convenções assinadas pelos Estados e primordialmente de acordo com o modelo desenvolvido pela OCDE.

Para atingir tal objetivo, foi necessário contextualizar o tema, trazendo dados históricos que demonstrem as posições atuais adotadas pelos países, as discussões atuais sobre o tema e o futuro que se avizinha em relação à matéria. As primeiras páginas deste trabalho procuraram cumprir, dessa forma, a finalidade de demonstrar as regras desenvolvidas por organismos como a OCDE e a ONU, sua aceitação pelos Estados-membros e as dificuldades de enquadramento dos rendimentos advindos das inúmeras espécies de serviços e remunerações por direitos em seus artigos. Não somente foram explorados os conceitos de “serviços”, “lucros” ou “*royalties*”, mas também o sempre presente conflito fonte *versus* residência e a aplicação do direito interno de cada país, além de terem sido tangenciadas questões relativas à soberania de cada Estado.

Após a compreensão desse cenário global, conforme detalhado no capítulo 2, poder-se-ia imaginar que o longo histórico de discussões trazido à tona e uma razoável compreensão das regras previstas no modelo OCDE seriam suficientes para trazer conforto na determinação dos conceitos gerais da incidência do imposto de renda na fonte sobre tais pagamentos. Mas, como já mencionado no capítulo 2 e posteriormente explorado de forma intensa neste trabalho, passamos por relevantes transformações nos serviços (especialmente naqueles vinculados à economia digital), e a postura das autoridades fiscais recolocaram tais premissas em novas e relevantes rodadas de discussões. E hoje as lentes estão voltadas não somente para o imposto de renda, mas também para impostos sobre consumo, como se pode verificar a partir das atuais discussões em voga na União Europeia.

Um ponto essencial e que permeou todo o trabalho foi o conflito fonte *versus* residência. A constatada dificuldade de se estabelecer a regra de tributação mais justa a partir desse ponto de vista tem impactos relevantes sobre a arrecadação do imposto de renda na fonte a partir do Estado em que se localiza a fonte de pagamento. Apesar das disposições do modelo OCDE, há nos tempos atuais uma valorização muito maior do mercado consumidor advindo dos países em

desenvolvimento nessa balança, e esses Estados vêm ampliando sua atuação e sua influência na determinação das regras tributárias internacionais.

A tributação de rendimentos derivados da prestação de serviços e *royalties* exclusivamente no país de sua produção pode fazer sentido se considerarmos os diversos fatores que propiciam o nascimento de tais rendimentos: (i) educação e qualificação de sua população, (ii) tecnologia e infraestrutura disponíveis, (iii) segurança jurídica, entre outros. Contudo, especialmente na nova economia digital, o mercado consumidor é um elemento cada vez mais fundamental para o surgimento de tais receitas, especialmente porque hoje é constituído não somente por empresas em geral, mas também pelas pessoas físicas; e não advindos dos Estados mais abastados, mas sim daqueles com relevante massa populacional. O preço da tecnologia é hoje acessível para bilhões de pessoas que residem em países considerados desenvolvidos e em desenvolvimento, e isso afeta de forma relevante o equilíbrio do fluxo financeiro entre os países.

Por essas razões, conclui-se que não se pode determinar que apenas os Estados desenvolvidos, ainda hoje representando a origem intelectual da maioria dos serviços e dos *royalties* produzidos ao redor do mundo, sejam os únicos que apresentem razões econômicas que justifique restarem com a parcela tributária da riqueza produzida. Os Estados em que estão localizados os tomadores — e, portanto, fontes de pagamento — também possuem papel fundamental, ao permitir que seus habitantes tenham acesso às novas tecnologias e que os pagamentos fluam ao redor do mundo sem restrições<sup>466</sup>.

Entre os grandes consumidores dessas novas tecnologias, temos países como Brasil, China, Índia, Nigéria e México. Esse fato é a comprovação de que há

---

<sup>466</sup> “In 2015, developing and transition economies accounted for 70 per cent of the world’s Internet users, with the largest number in China and India (figure II.3). Only four developed economies feature among the top ten Internet users. Meanwhile, in Brazil, India, Mexico and Nigeria, the annual growth rates of Internet use were between 4 and 6 per cent from 2012 to 2015, whereas the growth rates have been much slower in developed economies, except for Japan, as the markets have already reached near saturation. Nearly 90 per cent of the 750 million people that went online for the first time between 2012 and 2015 were from developing economies, with the largest numbers from India (178 million) and China (122 million) (figure II.4). In many developing countries, nearly half or more of the Internet users went online for the first time in the last three years, as in Bangladesh, India, the Islamic Republic of Iran and Pakistan. In Brazil and China, more than 50 per cent of the population uses the Internet, whereas in India only slightly more than a quarter use it. The next billion Internet users will also be primarily from developing economies.” UNITED NATIONS. **2017 Information Economy Report: Digitalization, Trade and Development**. Disponível em: <[http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/ier2017\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/ier2017_en.pdf)>. Acesso em: 18 abr. 2018.

uma mudança no equilíbrio do mercado e coloca em xeque o critério da residência como único aceitável para determinação do estabelecimento prestador como razão maior da tributação da renda.

Ainda a esse respeito, convém ressaltar também que a administração das finanças públicas em nome do bem-estar social é cada vez mais desafiadora. Nenhum Estado pode simplesmente abrir mão de tais recursos, “sob pena de colocar em risco seus serviços públicos e a estabilidade social”, conforme alertado por de la Feria<sup>467</sup>. No mesmo sentido, Brooks também defende que os países em desenvolvimento não podem abrir mão de tributar as remessas para pagamento de *royalties*<sup>468</sup>. Há de prevalecer, apesar das críticas e das regras hoje estabelecidas, a fonte de pagamento como critério para tributação da renda sobre tais rendimentos.

No caso do Brasil, desde sempre e à sua maneira, as autoridades fiscais buscaram privilegiar o critério da fonte como competente para arrecadação do imposto de renda. Esse fato pode ser evidenciado a partir da evolução legislativa e jurisprudencial explorada no capítulo 3, mesmo sob os olhares desconfiados de países signatários de convenções com o Brasil e que sempre seguiram à risca a tributação acordada.

Nas convenções assinadas pelo Brasil com França, Japão, Suécia e Finlândia, por exemplo, a tributação no país em que se situava o estabelecimento prestador dos serviços sempre foi bastante óbvia, especialmente a partir da leitura de seus protocolos e de acordo com a ampla maioria dos autores citados ao longo do capítulo 3, mas apenas a partir de 2014 o Brasil cedeu ao óbvio entendimento da matéria, ainda sem obviamente levar em consideração as novas tendências descritas.

---

<sup>467</sup> Esse tema está em discussão na OCDE, que pretende encontrar soluções para a tributação baseada no consumo. MING, Celso; BRANDÃO, Raquel. Buraco negro tributário. **Estadão Economia**. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,buraco-negro-tributario,70002267511>>. Acesso em: 18 abr. 2018.

<sup>468</sup> “Low-income countries ought not negotiate away their right to impose a withholding tax on royalty payments earned in their jurisdiction. Source states have a strong economic connection with royalty payments derived from property used in their jurisdictions; source states provide benefits of significant value to investors who earn royalties in their jurisdictions; a withholding tax is relatively easy to administer and comply with; source taxation provides the potential for residence and source countries to work together to combat tax avoidance and evasion; and, taxation at source diminishes the incentives for taxpayers to attempt to convert non-royalty income into royalty income to avoid source-based taxation. None of the arguments in favor of the non-taxation of royalties at source justify depriving low-income countries of the revenue associated with the taxation of royalty income.” BROOKS, Kim. Tax Treat Treatment of Royalty payments from Low-Income Countries: A Comparison of Canada and Australia’s Policies. **E-Journal of Tax Research**, v. 5. n. 2, dez. 2007. p. 191.

A partir desse período, o Brasil abriu um “cessar-fogo arrecadatório” em relação às convenções assinadas com os países mencionados, provavelmente por conta de sua decisão de se candidatar a membro efetivo da OCDE e melhorar sua reputação internacional entre investidores. Começaram a surgir soluções de consulta e outros atos administrativos que trouxeram um alento para a comunidade tributária. Obviamente, foi necessário um olhar mais atento do Judiciário, como no explorado Caso Copesul, para estimular tal mudança de comportamento.

Contudo, essa mudança não significou uma revolução definitiva na forma do Brasil aplicar as convenções. Certamente se trata de um recuo temporário e voltado para situações bastante específicas e derivadas desses acordos específicos. Embora não haja uma posição oficial a respeito, nossas autoridades fiscais têm total interesse na prevalência do entendimento de que o sistema mais justo de tributação do imposto de renda para serviços transnacionais e *royalties* é aquele que privilegia a retenção na fonte do pagamento, abandonando a residência como critério determinante.

E essa rediscussão se dará justamente em um período em que há uma verdadeira valorização da fonte como critério de tributação. Nessa discussão, o Brasil certamente terá dados relevantes a serem apresentados para justificar a importância de seus argumentos baseados na prevalência do mercado consumidor, considerando que o brasileiro é reconhecido por ser usuário intensivo de aplicativos e novas tecnologias, sempre alçado à condição de um dos principais mercados consumidores de novas tecnologias. E isso, de fato, é relevante quando analisados os fluxos de rendimentos dos novos *players* globais de serviços.

Outro ponto relevante destacado no capítulo que tratou do sistema brasileiro foi a questão dos serviços administrativos. De fato, há pouco material a respeito dessa matéria em termos de análise das convenções e do imposto de renda na fonte; a ampla maioria dos autores estudados tratou da questão no âmbito da incidência da *Cide-Royalties*. São escassas, portanto, as manifestações oficiais e a análise doutrinária a respeito dos serviços assim classificados (serviços de cadastro, apoio financeiro, comissões de intermediação, entre outros), talvez por sua menor relevância na escala global de fluxo de serviços. Em alguns casos, são simplesmente misturados aos serviços técnicos e de assistência técnica, como um serviço residual dentro dessa classificação.

No capítulo 3, comprova-se que essa mistura prescinde de critérios legais razoáveis. São meras equiparações que não podem simplesmente ser acatadas sem um senso crítico. E, no caso dos serviços administrativos, temos uma verdadeira inversão de situações em relação à aplicação das convenções assinadas pelo Brasil, se comparados aos serviços técnicos e de assistência técnica.

A tributação ocorre, em regra, no estabelecimento prestador, exceto no caso das convenções assinadas entre Brasil e Argentina, Equador, Índia, Países Baixos, Peru e Portugal. Novamente, trata-se de serviços de natureza distinta. A existência de regras convencionadas em separado nos protocolos das convenções com esses países é prova cabal de que serviço administrativo não é serviço técnico nem de assistência técnica. Inexistindo regras específicas nos protocolos, deve ser observada a regra insculpida no artigo 7º do modelo OCDE, e isso resulta em verdadeiro deslocamento da tributação, nos casos em que não há registro de estabelecimento prestador no nosso país.

Ainda sobre o Brasil, apesar das questões relativas ao conflito fonte *versus* residência e da equivocada leitura das convenções por parte das autoridades responsáveis, temos ainda percebido que há uma evolução em termos de compreensão das novas modalidades de serviços e contratos. Todavia, especificamente com relação ao *software*, os agentes públicos das três esferas — federal, estadual e municipal — demonstram compreensão equivocada acerca dos contratos envolvendo aplicações, distorcendo conceitos para conseguir atingir a tributação sobre tal atividade dentro de seu campo de competência. Aqui temos como agente de destaque também a lentidão do Poder Judiciário, especialmente do Supremo Tribunal Federal, que precisa de uma vez se debruçar sobre a questão e decidir, por exemplo, a ADI 1945/MT, protocolada em 1999 e ainda não levada a julgamento após quase 20 anos.

Finalmente, embora as questões relativas ao futuro da matéria objeto deste trabalho tenham sido abordadas desde a Introdução, em seu capítulo 4 foram abordados as novas tecnologias, o conceito de “estabelecimento prestador digital”, os contratos indeterminados e os instrumentos contratuais que envolvem o conceito de “*everything as a service*”. A dificuldade de se estabelecerem regras inequívocas para tais novidades e sua relevância nas ações do Projeto BEPS da OCDE e no entendimento de autoridades fiscais sobre a tributação do consumo foram condensadas nesse capítulo.

Restou como resultado dessa parte final a ideia de que a classificação de contratos em determinadas modalidades fechadas de serviços e a fixação da residência do prestador como critério mais importante para a tributação sobre tais rendimentos voltaram ao centro dos debates e de que conclusões precisam ser — e certamente serão — revisitadas. Tudo isso aliado à nova dinâmica do mercado consumidor e das finanças públicas, já que atualmente não é mais possível discutir aspectos jurídicos de determinado fato sem levar em consideração seus impactos sociais e econômicos. Tributar é muito mais do que aplicar determinada norma aos fatos; trata-se também de justificar alocação de riquezas e discutir o envolvimento dos contribuintes nas comunidades que usufruem de seus serviços e de seus produtos.

Novos modelos de regras convencionais e interpretações mais elásticas a respeito dos conceitos de “serviços” e “estabelecimento prestador” serão elementos essenciais para transformação da tributação na fonte sobre os serviços. Essa discussão encontra-se em período histórico bastante frutífero, em que os países estão começando a aceitar e adotar novos conceitos e a disciplinar suas autoridades fiscais para essa nova realidade. As novas tecnologias e os anseios de uma geração cada vez mais conectada não aguardarão essa maturação para realizar novas transformações.

É fato, portanto, que as conclusões deste trabalho são efêmeras, não serão jamais consideradas definitivas. Após a estabilização conceitual dessas novidades, o mundo estará completamente transformado e novas discussões a respeito dessa matéria serão necessárias. E a velocidade para atingimento de novas conclusões precisa ser superior ao ritmo atual, sob pena do universo tributário não conseguir acompanhar mais o que ocorre no universo das pessoas e de suas vidas.

## REFERÊNCIAS

AKÇAOĞLU, Ertuğrul. **International Taxation Of Electronic Commerce: A Focus on the Permanent Establishment Concept**. 2002. Disponível em: <<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/287/2615.pdf>>. Acesso em: 16 abr. 2018.

AKEHURST, Michael. Jurisdiction in International Law. **British Yearbook of International Law**, v. 1972-1973, p. 179-180, 1975.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. São Paulo: Atlas, 2008.

ANTÓN, Fernando Serrano. **¿Hacia la unificación del derecho tributario para residentes y no residentes?** In: TÔRRES, Heleno (Coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin. 2005. v. 3.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

AVI-YONAH, Reuven S. Who Invented the Single Tax Principle? An Essay on the History of US Treaty Policy. **University of Michigan Law School Scholarship Repository**, 2015. Disponível em: <<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2662&context=articles>> Acesso em: 10 fev. 2018.

AVI-YONAH, Reuven S. International Taxation of Electronic Commerce. **Tax Law Review**, v. 52, p. 537-540, 1997.

BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions and International Tax Law**. 2. ed. London: Sweet & Maxwell, 1994.

BAL, Aleksandra. The Myth of Taxing Cloud Computing under EU VAT. **International VAT Monitor**, v. 344, p. 344, 2014.

BAL, Aleksandra. The Sky's the Limit: Cloud-Based in an International Perspective. **Bulletin for International Taxation**, Amsterdam, v. 68, p. 515-521, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARRETO, Aires. ISS: não-incidência sobre cessão de espaço em bem imóvel. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 19, caderno 1, 1-15 out. 1999.

BARRETO, Aires. **O ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

BATTI, Gabriel Bez. Cloud Computing Services and VAT. In: KERSCHNER, Ina; SOMARE, Maryte (Eds.). **Taxation in a Global Digital Economy**. Viena: Linde, 2017.

BATTI, Gabriel Bez. ISS sobre os serviços de computação em nuvem: um passo adiante. **Migalhas**, 16 ago. 2017. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI263824,11049-ISS+sobre+os+servicos+de+computacao+em+nuvem+um+passo+adiante>>. Acesso em: 16 mar. 2018.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. São Paulo: Lejus, 1999.

BELLAN, Daniel Vitor. **Direito tributário internacional**: rendimentos de pessoas físicas nos tratados internacionais contra a dupla tributação. São Paulo: Saraiva, 2010.

BIANCO, João Francisco. **Transparência fiscal internacional**. São Paulo: Dialética, 2007.

BLUM, Daniel W. Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative: The Nexus Criterion Redefined?. **Bulletin for International Taxation**, Amsterdam, v. 69, n. 6-7, jun./jul. 2015.

BRAUNER, Yariv. What the BEPS? **Florida Tax Review**, Gainesville, v. 16, n. 2, p. 55-115, 2014.

BRAUNER, Yariv; BAEZ, Andrés. **Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1**: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, Amsterdã: IBFD, 2015.

BROOKS, Kim. Tax Treat Treatment of Royalty payments from Low-Income Countries: A Comparison of Canada and Australia's Policies. **E-Journal of Tax Research**, v. 5. n. 2, dez. 2007

CALIENDO, Paulo. Da tributação do software nos acordos internacionais contra a dupla tributação da renda. In: TÔRRES, Heleno (Coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin. 2004. v. 2. p. 387-421.

CALIENDO, Paulo. **Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional**. São Paulo: RT, 2005.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Estudos e pareceres de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CASTELO BRANCO, Rodrigo Souza de. The History and Relevance of Model Tax Conventions. In: \_\_\_\_\_. **History of Tax Treaties**: The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties. Viena: Linde, 2011. p. 41-56.



CATÃO, Marcos André Vinhas; BRAZIL, Rodolfo Elias. A cláusula de “lucros das empresas” no direito tributário brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 192, p. 64-78, 2011.

CATÃO, Marcos André Vinhas; JANOLIO, Julio Salles Costa. Novas tendências da tributação sobre o comércio eletrônico. In: TÔRRES, Heleno (Coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin. 2007. v. 4

COELHO, Sacha Calmon Navarro. As contribuições para a seguridade e os tratados internacionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 26, p. 67-85, 1997.

COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS. **Seventh session**: Report of the Coordinator (Ms. Liselott Kana). Disponível em: <[http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/10/12STM\\_CRP1\\_Services.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/10/12STM_CRP1_Services.pdf)>. Acesso em: 24 out. 2017.

COSTA, Simone Rodrigues Duarte. A não-tributação dos serviços prestados no exterior: a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 116/03. In: TÔRRES, Heleno (Coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. v. 2. p. 605-627.

COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. **Subject**: “Council conclusions on ‘Responding to the challenges of taxation of profits of the digital economy’”. Disponível em: <[http://www.consilium.europa.eu/register/en/content/out/?amp;typ=ENTRY&i=LD&DOC\\_ID=ST-15445-2017-INIT](http://www.consilium.europa.eu/register/en/content/out/?amp;typ=ENTRY&i=LD&DOC_ID=ST-15445-2017-INIT)>. Acesso em: 16 abr. 2018.

COUNTRIES adopt multilateral convention to close tax treaty loopholes and improve functioning of international tax system. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/beps/countries-adopt-multilateral-convention-to-close-tax-treaty-loopholes-and-improve-functioning-of-international-tax-system.htm>>. Acesso em: 16 abr. 2018

CUNHA, Fábio Lima da. Os serviços sem transferência de tecnologia no contexto dos tratados para evitar a dupla tributação da renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 190, p. 19-28, 2011.

DAGNESE, Napoleão. Is Brazil “developed”? Termination of the Brazil–Germany Tax Treaty. **Intertax**, Amsterdam, v. 34, p. 195-198, abr. 2006.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do Estado**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

DELOITTE. **Equalization Levy, 2016**: Is it equitable?. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/technology-media-telecommunications/in-tmt-equalization-levy-2016-noexp.pdf>>. Acesso em: 3 mar. 2018.

DENDRINO, Viktoria; CHRYSOLORAS, Nikos. Tech Giants Set to Face 3% Tax on Revenue Under New EU Plan. **Bloomberg**, Technology, 17 mar. 2018. Disponível em: <<https://www.bloomberg.com/news/articles/2018-03-17/tech-giants-set-to-face-3-tax-on-revenue-under-new-eu-plan>>. Acesso em: 19 mar. 2018.

DEVEREUX, MICHAEL. **A Marxist Approach to International Taxation**. Disponível em: <<http://business-taxation.sbsblogs.co.uk/2017/11/17/a-marxist-approach-to-international-taxation/>>. Acesso em: 12 fev. 2018.

FERIA, Rita de la. **There's a simple way to stop big corporations avoiding tax**. Here's how. Disponível em: <<https://www.theguardian.com/commentisfree/2017/dec/13/stop-big-corporations-dodging-tax-avoidance-paradise-paper>>. Acesso em: 19 dez. 2017.

FERIA, Rita de la; DEVEREUX, Michael. **Designing and Implementing a Destination-based Corporate Tax**. University of Oxford, 2014. Disponível em: <<http://eureka.sbs.ox.ac.uk/5081/1/WP1407.pdf>>. Acesso em: 19 dez. 2017.

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

GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. **El establecimiento permanente**: análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria. Madrid: Tecnos, 1996.

GATTAZ, Luciana de Godoy Penteado. O conceito de “royalties” e os acordos internacionais contra a bitributação. **Revista de Direito Tributário Internacional**, n. 17, São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 107-124.

GONZÁLEZ, Luis M. Alonso. La fiscalidad internacional em los contratos de asistencia técnica. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. v. 6.

GRECO, Marco Aurélio. COFINS na Lei 9.718/98: variações cambiais e regime de alíquota acrescida. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 50, p. 110-151, 1999.

HADDAD, Gustavo Lian; VIDIGAL, Carolina Santos. Importação de serviços: aspectos tributários. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. **Tributação internacional**. São Paulo: Saraiva, 2007. (Série GVLaw).

HALLERSTEIN, Walter. Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishments. **Bulletin for International Taxation**, v. 68, n. 6/7, p. 346-351, jun./jul. 2014.

HART, Ryan. The globalisation of Starbucks and its effect on the world. **International IP Policy**. Disponível em: <[http://siulaw.typepad.com/international\\_ip\\_policy/2011/09/the-globalization-of-starbucks-and-its-effect-on-the-world-to-be-presented-ryan-hart.html](http://siulaw.typepad.com/international_ip_policy/2011/09/the-globalization-of-starbucks-and-its-effect-on-the-world-to-be-presented-ryan-hart.html)>. Acesso em: 3 fev. 2018.

HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy. **IBFD White Papers**. Amsterdam: IBFD, 2015. Disponível em: <[https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining\\_the\\_PE\\_concept-whitepaper.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf)>. Acesso em: 16 abr. 2018.

HUERTA, Adalberto Ramos. Conflicts of Qualification and the Interpretation of Tax Treaty Law. In: BURGSTALLER, E.; HASLINGER, K. (Eds.). **Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law**. Viena: Linde, 2007. p. 19-38.

KAUFMAN, Nancy H. Fairness and the Taxation of International Income. **Law and Policy in International Business**, v. 29, n. 2, p. 145-203, Winter 1988.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KEMMEREN, Eric C. C. M. Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach. **Bulletin for International Taxation**, v. 60, n. 11, p. 430-452, nov. 2006. Disponível em: <<http://taxprof.typepad.com/files/source-of-income-in-globalizing-economies.pdf>>. Acesso em: 16 abr. 2018.

KPMG. **European Commission Communication on Taxation of the Digital Economy**. Disponível em: <<https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2017/09/etf-338-european-commission-communication-on-taxation-of-the-digital-economy.html>>. Acesso em: 12 fev. 2018.

KPMG. Solar days to be considered and not man days for determining Service PE under the India-Saudi Arabia tax treaty. In the absence of FTS article under a tax treaty, services are taxable under 'Other Income' article. **Flash News**, 17 Oct. 2017. Disponível em: <<http://www.in.kpmg.com/taxflashnews/KPMG-Flash-News-Electrical-material-Center-Co-Ltd-4.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

LANG, Michael. **Conflicts of Qualification and Double Non-Taxation**. Disponível em: <[https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/marketing/Journal\\_Previews/BIFD\\_BIT/BITP\\_review2009\\_05-06.html](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/marketing/Journal_Previews/BIFD_BIT/BITP_review2009_05-06.html)>. Acesso em: 16 abr. 2018.

LANG, Michael. **Introduction to the Law of Double Conventions**. 2. ed. Viena: Linde, 2013.

LAVEZ, Raphael Assef. A retenção na fonte na importação de serviços técnicos: questões não resolvidas no Caso COPESUL. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 28, p. 295-302, 2012.

LE FUR, Louis. **Précis de droit international public**. 3. ed. Paris: Dalloz, 1937.

LENNARD, Michael. The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention: Current Points of Difference and Recent Developments. **Asia-Pacific Tax Bulletin**, v. 49, n. 8, p. 4-11, Jan./Feb. 2009.

LEONARDOS, Gabriel Francisco. O imposto de renda na fonte sobre os pagamentos ao exterior por serviços técnicos: análise de um caso de renúncia fiscal do Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 40, p. 32-48, 1999.

LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

LI, Jinyan. Taxation of Non-residents on Business Profits. **Papers on Selected Topics in Administration of Tax Treaties for Developing Countries**, n. 5-A, May 2013. Disponível em: <[http://www.un.org/esa/ffd/tax/2013TMTTAN/Paper5A\\_Li.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/2013TMTTAN/Paper5A_Li.pdf)>. Acesso em: 22 out. 2017.

LORENZO, Sixto Sánchez; ROZAS, José Carlos Fernández. **Curso de derecho internacional privado**. Madrid: Civitas, 1991.

MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos tributários da importação de serviços**. São Paulo: Almedina, 2015.

MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas. Barueri: Manole, 2004.

MANYIKA, James; BUGHIN, Jacques; WOETZEL, Jonathan. **Digital Globalization: The New Era of Global Flows**. Disponível em: <<https://www.mckinsey.com/business-functions/digital-mckinsey/our-insights/digital-globalization-the-new-era-of-global-flows>>. Acesso em: 19 mar. 2018

MARQUES, Sérgio A. L. Sarmento. **A jurisdição internacional dos tribunais brasileiros**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

MCINTYRE, Michael J. **Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters**: An Historical Review. 2003. unpublished manuscript.

MELLO, Celso. D. de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MING, Celso; BRANDÃO, Raquel. Buraco negro tributário. **Estadão**, Economia. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,buraco-negro-tributario,70002267511>>. Acesso em: 18 abr. 2018

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958. tomo 47.

MOREIRA FILHO, Aristóteles. A aplicação do princípio da territorialidade fiscal e o conceito de fonte na tributação da renda auferida pelo não-residente no Brasil, a partir de operações de transferência de tecnologia. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. v. 5. p. 227.

MORENO, Andrés Báez. The Taxation of Technical Services Under the United Nations Model Double Taxation Convention: A Rushed - Yet Appropriate - Proposal for (Developing) Countries?. **World Tax Journal**, v. 7, n. 3, p. 267-328, 2015.

Disponível em:

<[https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/wtj\\_2015\\_03\\_int\\_2.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/wtj_2015_03_int_2.pdf)>. Acesso em: 24 out. 2017.

MULHOLLAND, Andy; PYKE, Jon; FINGAR, Peter. **Enterprise Cloud Computing: A Strategy Guide For Business And Technology Leaders**. Tampa: Meghan-Kiffer, 2010.

FLÁVIO NETO, Luís. **Os "contextos" na interpretação e aplicação de acordos de bitributação**. 2015. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11122015-075830/pt-br.php>>. Acesso em: 12 abr. 2018. doi:10.11606/T.2.2015.tde-11122015-075830.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Tratados internacionais em matéria de tributação. **Direito Tributário Atual**, v. 3, p. 341-379, 1983.

OEPEN, Wolfgang. A Alemanha denuncia seu tratado de dupla tributação com o Brasil: razões e consequências da denúncia do tratado sob um ponto de vista alemão. **Revista de Direito Tributário Internacional**, São Paulo, n. 1, p. 217-218, 2005.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1 2015**. Final Report. Disponível em: <[http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en)>. Acesso em: 10 abr. 2018.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital [as they read on 28 January 2003]**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>>. Acesso em: 16 abr. 2018.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Cloud Computing: The Concept, Impacts and the Role of Government Policy. **Digital Economy Paper**, n. 240, p. 4-35, 2014. Disponível em: <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/5jxzf4lcc7f5-en.pdf?expires=1499955871&id=id&accname=guest&checksum=8CA2196926398EB483DD4D5A6130C7C6>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version**. Paris: OECD Publishing, 2014.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Modelo de convenção tributária sobre o rendimento e o capital**: versão condensada. Tradução de Almeida Advogados. jul. 2010.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Action 7, 2015 Final Report.** Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/aggressive/beps-2015-final-reports.htm>>. Acesso em: 16 abr. 2018.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **OECD Statistics on International Trade in Services: Detailed Tables by Partner Country.** v. 2017, n. 2. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/sits-v2017-2-en>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Updated to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary.** 17 Jul. 2012. Disponível em: <[http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718\\_Article%2026-ENG\\_no%20cover%20\(2\).pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf)>. Acesso em: 10 abr. 2018.

OTTA, Lu Aiko; TOMAZELLI, Idiana. **Entre candidatos a ingressar na OCDE, Brasil é o mais bem posicionado.** Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,entre-candidatos-a-ingressar-na-ocde-brasil-e-o-mais-bem-posicionado,70002208185>>. Acesso em: 16 abr. 2018.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de renda.** Rio de Janeiro: Justec, 1971.

PEPE, Flavia Cavalcanti. **Contribuição ao estudo do estabelecimento permanente.** 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. doi:10.11606/T.2.2014.tde-11022015-145035.

PINTO, Dale. **E-commerce and source-based income taxation.** Amsterdã: IBFD, 2012.

PISTONE, Pasquale. Tax Treaties with Developing Countries: a Plea for New Allocation Rules and a Combined Legal and Economic Approach. In: TÔRRES, Heleno (Coord.). **Direito tributário internacional aplicado.** São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 3. p. 99-125.

PWC. **Paying Taxes 2017: The Global Picture. A Comparison of Tax Systems in 189 Economies Worldwide.** 2016. Disponível em: <<https://www.pwc.com/al/en/publications/paying-taxes-2017.html>>. Acesso em: 16 abr. 2018.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.** Barueri: Manole, 2004.

RAJ, Pethuru. **Cloud Enterprise Architecture.** Boca Raton: CRC, 2013.

RISOLIA, Rodrigo Cirpiano dos Santos. Economia digital e estabelecimento permanente virtual: considerações sobre a Ação 1. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luis Eduardo (Orgs.). **A tributação internacional na era pós-Beps:**

soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 319-338.

ROCHA, Sergio André. El Proyecto BEPS de la OCDE y el Derecho Fiscal Internacional em Brasil, **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 35, p. 384, 2016.

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

ROENNE, Christian Freiherr von. The Very Beginning: The First Tax Treaties. In: ECKER, Thomas; RESSLER, GERNOT. **History of Tax Treaties: The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties**. Viena: Linde, 2011. p. 17-39.

ROHATGI, Roy. **Basic International Taxation**. Haia: Kluwer Law International, 2007.

ROTHMANN, Gerd Willi. **A denúncia de acordo de bitributação Brasil-Alemanha e suas consequências**. São Paulo: Dialética, 2005. (Grandes questões atuais do direito tributário, v. 9).

ROTHMANN, Gerd. **Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação**. 1978. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1978.

ROTHMANN, Gerd. Problemas de qualificação na aplicação das convenções contra a bitributação internacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 76, p. 35, 2002.

RUSCHMANN, Cristiano Frederico; BRESCIANI, Pedro Paulo. **A tributação brasileira sobre os pagamentos de serviços técnicos ao exterior: o que muda, na prática, após a edição do Parecer PGFN/CAT nº 2.363/2013 e do recente ADI nº 5/2014?** Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6iig/a-tributacao-brasileira-sobre-os-pagamentos-de-servicos-tecnicos-ao-exterior-o-que-muda-na-pratica-apos-a-edicao-do-parecer-pgfn-cat-n-23632013-e-do-recente-adi-n-52014-cristiano-frederico>>. Acesso em: 20 set. 2017.

RUST, Alexander. “**Business**” and “**Business Profits**”. In: MAISTO, Guglielmo (Coord.). **The Meaning of “Enterprise”, “Business” and “Business Profits” Under Tax Treaties and EU Tax Law**. Amsterdam: IBFD, 2011. v. 7. p. 85-106.

SANTOS, Ramon Tomazela. A qualificação dos serviços técnicos e de assistência técnica nos acordos internacionais para evitar a bitributação da renda: análise crítica do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.161.467/RS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 208, p. 113-127, 2013.

SAVING Globalisation: The Reset Button. How to Make Economic Liberalism Fairer and More Effective. **The Economist**. Disponível em:

<<https://www.economist.com/news/special-report/21707837-how-make-economic-liberalism-fairer-and-more-effective-reset-button>>. Acesso em: 3 fev. 2018.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luis Eduardo (Org.). **Internet: O direito na era virtual**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

SCHOUERI, Luis Eduardo. ISS sobre importação de serviços do exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 100, p. 39, 2004.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Residência fiscal da pessoa física. **Direito Tributário Atual**, n. 28, p. 149-172, 2012.

SEKAR, K. R. 'Business Connection' gets a new connection this budget. **Portal Livemint**. Disponível em:

<<http://www.livemint.com/Opinion/WB4kwcp2pUyGan8x67sihK/Business-Connection-gets-a-new-connection-this-budget.html>>. Acesso em: 12 fev. 2018.

SIXDORF, Franziska; LEITSCH, Sebastian. **Taxation of Technical Services under the New Article 12A of the UN Model: Improved Taxation or a Step in the Wrong Direction?** European Taxation, IBFD, Jun. 2017. Disponível em: <[https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/marketing/Journal\\_Previews/ET/ETP\\_review2017\\_6.html](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/marketing/Journal_Previews/ET/ETP_review2017_6.html)>. Acesso em: 16 abr. 2018.

SKAAR, Arvid A. **Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle**. Deventer: Kluwer, 1991.

STEWART, Miranda. Abuse and Economic Substance in a Digital BEPS World. **Bulletin for International Taxation**, Amsterdam, v. 69, n. 6-7, p. 399-402, jun./jul. 2015.

STROMMEN-BAKHTIAR, Abbas; RAVAZI, Amir R. Cloud Computing Business Models. In: HILL, Richard; MAHMOOD, Zaigham (Eds.). **Cloud Computing for Enterprise Architectures**. Londres: Springer, 2011.

STROUD, Forrest. **Everything-as-a-Service (XaaS)**. Disponível em: <[https://www.webopedia.com/TERM/E/everything-as-a-service\\_xaas.html](https://www.webopedia.com/TERM/E/everything-as-a-service_xaas.html)>. Acesso em: 26 mar. 2018.

TERRA, Ben; KAJUS, Julie. **Introduction to Value Added Tax in the EC after 1992**. Alphen aan den Rijn: Kluwer, 1992.



TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da territorialidade e tributação de não-residente no Brasil: prestações de serviços no exterior. Fonte de produção de fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

TÔRRES, Heleno Taveira. A territorialidade nos impostos diretos e tributação de não-residentes no Brasil. In: UCKMAR, Victor; ALTAMIRANO, Alejandro; TÔRRES, Heleno Taveira. **Impuestos sobre el comercio internacional**. Buenos Aires: Ábaco, 2003. p. 423-450.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

UCKMAR, Victor; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. **Manual de direito tributário internacional**. São Paulo: Dialética, 2012.

UNITED NATIONS. **2017 Information Economy Report: Digitalization, Trade and Development**. Disponível em: <[http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/ier2017\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/ier2017_en.pdf)>. Acesso em: 18 abr. 2018.

UNITED NATIONS. **United Nations Model Convention**. Disponível em: <[http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf)>. Acesso em: 16 abr. 2018.

VASCONCELOS, Roberto França de; RIBEIRO, Ricardo Pereira. Aspectos tributários da transferência de tecnologia. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). **Direito tributário: tributação internacional**. São Paulo: Saraiva, 2007.

VOGEL, Klaus. Double Tax Treaties and Their Interpretation. **Berkeley Journal of International Law**, v. 4, n. 1, p. 4-85, 1986. Disponível em: <<http://scholarship.law.berkeley.edu/bjil/vol4/iss1/1>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

VOGEL, Klaus. **On Double Taxation Conventions: A Commentary to OCDE, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital**. Boston: Kluwer, 1991.

VOGEL, Klaus. **On Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice**. 3. ed. London: Kluwer, 1997.

VOGEL, Klaus. The Domestic Law Perspective. In: MAISTO, G. (Ed.). **Tax Treaties and Domestic Law**. IBFD Publications BV, 2006. (EC and International Tax Law Series, v. 2).

VOGEL, Klaus. Worldwide vs Source Income Taxation of Income: A Review and Re-Evaluation of Arguments (Part. I). **Intertax**, Deventer, v. 16, p. 216-229, 1988. Disponível em:

<<https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TAXI1988043>>. Acesso em: 16 abr. 2018.

VOGEL, Klaus. World-Wide vs. Source Taxation of Income: A Review and Reevaluation of Arguments. In: MCLURE, Charles E. et al. (Eds.). **Influence of Tax Differentials on International Competitiveness**. Deventer: Kluwer, 1990. p. 115-167.

WATTER, Peter J.; MARRES, Otto. The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. **European Taxation**, v. 43, n. 7, p. 222-235, 2003.

WTS. **Tax Reform?**: An Analysis of the Business Provisions of the 2017 Tax Act. Disponível em: <<http://www.wtsus.com/news/2017-12/tax-reform-an-analysis-of-the-business-provisions-of-the-2017-tax-act/>>. Acesso em: 22 dez. 2017.

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

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007.

XAVIER, Alberto. O imposto de renda na fonte e os serviços internacionais: análise de um caso de equivocada interpretação dos arts. 7º e 21 dos tratados. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 49, p. 7-17, 1999.

ZILVETI, Fernando Aurélio. A tributação sobre o comércio eletrônico: o caso Amazon. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 26, p. 231-245, 2011.

ZILVETI, Fernando Aurélio. O ISS, a Lei Complementar 116/03 e a interpretação econômica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 104, p. 34-36, 2004.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Há Guerra Fiscal no Comércio Eletrônico. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,ha-guerra-fiscal-no-comercio-eletronico-imp-,817524>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

## APÊNDICE A – RECEITAS DE SOFTWARES E TRIBUTÇÃO INTERNACIONAL DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO INTERNA

Quadro 2 – Tratamento fiscal dos *softwares* na legislação interna dos países de acordo com a OCDE. (continua).

Estados	Em que circunstâncias os pagamentos de <i>software</i> são considerados como ganhos de capital?	Em que circunstâncias os pagamentos são considerados como lucros das empresas ou como <i>royalties</i> ?	Existe uma distinção fundamental entre serviços e direitos de uso?	A definição de <i>royalties</i> é semelhante à definição do artigo 12 do modelo da OCDE?
Áustria	Se for um ativo significativo	O <i>software standard</i> é tratado como bens ou serviços, e a experiência técnica, como <i>royalty</i>	Sim, se material, mas somente sob bases razoáveis	A definição é tão ampla como no artigo 12
Espanha	Se for uma aquisição ou <i>lump sum</i> por vários anos	Como <i>royalty</i> , se a propriedade não é transferida	Sim, em bases razoáveis e de acordo com o contrato	Similar, mas não há uma distinção fiscal entre <i>royalty</i> e bens e serviços
Japão		Casuisticamente	Sim	Definição mais ampla do que no artigo 12
Reino Unido	Aquisição de capital. <i>Lump sum</i> pode ser considerado como ganhos de capital	<i>Royalty</i> , a não ser que seja comprado como estoque ou para distribuição	Sim, se material e fundada em contrato	Tributação na fonte somente em alguns tipos de <i>royalties</i>
Noruega	Capital se considerável e durável acima de 3 anos de vida útil	Não há uma distinção necessária	Não	Não há uma definição de <i>royalties</i>
França	<i>Outright acquisitions</i>	Não há uma distinção necessária	Não, possuem tratamento similar	
Luxemburgo	Não como capital	Patente, se houver um direito de uso	Não, com uma base similar	Sim
Itália	Não como capital	Não há uma distinção necessária	Não, possuem tratamento similar	Tal como no artigo 12
Portugal		Geralmente tributado como pagamento de direitos autorais		Dedução quando o beneficiário ou o pagador for residente em Portugal

Quadro 2 – Tratamento fiscal dos *softwares* na legislação interna dos países de acordo com a OCDE. (continuação).

Estados	Em que circunstâncias os pagamentos de <i>software</i> são considerados como ganhos de capital?	Em que circunstâncias os pagamentos são considerados como lucros das empresas ou como <i>royalties</i> ?	Existe uma distinção fundamental entre serviços e direitos de uso?	A definição de <i>royalties</i> é semelhante à definição do artigo 12 do modelo da OCDE?
Holanda	Capital para aquisições com vida útil de no mínimo um ano	Não há uma distinção necessária	Não há tributação na fonte	
Austrália	Geralmente como receita; capital, se vendido conjuntamente com o <i>hardware</i>	Por razões práticas, como <i>royalties</i>	Ambos são tratados como <i>royalties</i>	Definição mais ampla de <i>royalties</i> do que na legislação
Grécia	Não há um dispositivo específico	Como <i>royalty</i>	Não	Como no modelo da OCDE com acréscimos
Irlanda	Sobre fatos, se for uma aquisição total tratar-se-á de ganhos de capital	Bens e serviços, se estoque, e o restante como <i>royalties</i>	Sim, sob bases justas e razoáveis	
Suécia	Capital se sob encomenda e vida útil superior a três anos	Bens e serviços, se estoque; <i>royalties</i> , se as licenças de uso forem periódicas, não havendo uma distinção fiscal	Sim, divido conforme o montante	Não há uma distinção de <i>royalty</i> , sendo tratada como lucro das empresas
Suíça	Não há uma tributação na fonte, sem distinção	Não há uma distinção fiscal	Não há uma distinção fiscal	
Estados Unidos	Aquisição: capital, pagamentos para uso. Receita: verifica-se a substância	Questão de fato	Questão de fato	Não há uma distinção interna de <i>royalty</i>
Alemanha	Aquisição para uso ilimitado: capital	Bens e serviços	Sim, se material, sobre bases justas e razoáveis	Sim

Quadro 2 – Tratamento fiscal dos *softwares* na legislação interna dos países de acordo com a OCDE. (conclusão).

Estados	Em que circunstâncias os pagamentos de <i>software</i> são considerados como ganhos de capital?	Em que circunstâncias os pagamentos são considerados como lucros das empresas ou como <i>royalties</i> ?	Existe uma distinção fundamental entre serviços e direitos de uso?	A definição de <i>royalties</i> é semelhante à definição do artigo 12 do modelo da OCDE?
Bélgica	Capital se for uma aquisição completa	<i>Royalties</i> , se pagos para uso, salvo na aquisição	Sim	Não, podem ser diferentes. Ganhos de capital de venda de direitos, etc. são usualmente lucro das empresas
Dinamarca	Capital se considerável e possuir três anos de vida útil	<i>Royalty</i> , salvo para estoque	Sim	Definição não cobre muitos tipos de pagamentos para uso
Canadá	Se disponibilidades completas (totais), mas isso não é raro	<i>Royalty</i> , salvo para distribuição	Não, usualmente é tratado como sendo <i>royalty</i>	Similar, mas há exceções para reproduções
Nova Zelândia	Aquisições completas de capital	Geralmente <i>royalties</i> , mas serviços se forem pagamentos sem conexão com <i>royalties</i> ou <i>know-how</i>	Sim, mas, excepcional; normalmente <i>royalties</i>	Definição mais ampla do que no artigo do modelo

Fonte: Quadro elaborado por Caliendo e simplificado para o presente trabalho. Livre adaptação do autor ao *Report to Working Party n. 1 of the OECD Committee On Fiscal Affairs*, de 1º de fevereiro de 2001. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/consumption/1923396.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2018. Apud CALIENDO, Paulo. Da tributação do software nos acordos internacionais contra a dupla tributação da renda. In: TÔRRES, Heleno (Coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin. 2004. v. 2. p. 387-421. p. 394.



## APÊNDICE B – TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE AS A SERVICE

Quadro 3 – Posicionamento da RFB na tributação de *software as a service*. (continua).

Solução de Consulta	Posicionamento RFB
SD 18/2017	Analisou posicionamentos divergentes manifestados pela RFB nas SC 27/2008 e 154/2016. Segundo a Solução de Divergência 18/2017, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de <i>software</i> , para revenda a consumidor final, enquadram-se no conceito de <i>royalties</i> e, portanto, estariam sujeitas à incidência de IRRF à alíquota de 15%. A incidência da Cide sobre <i>royalties</i> apenas ocorreria na hipótese em que ficasse caracterizada a transferência de tecnologia, pelo fornecimento do código-fonte e dos conhecimentos necessários para alterá-lo.
SC 191/2017	Por meio da solução de consulta, as autoridades fiscais entenderam pela incidência do IRRF à alíquota de 15% e da Cide à alíquota de 10% sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de <i>software as a service</i> (SaaS), considerados serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico. Ponto de destaque da manifestação das autoridades fiscais foi a apresentação de algumas características necessárias à classificação do SaaS. Segundo a RFB, por SaaS entende-se o <i>software</i> em que (i) o assinante não adquire o <i>software</i> , mas tão somente acessa os recursos à distância, por meio da internet, utilizando senhas previamente definidas; (ii) o assinante paga uma mensalidade não só relativa ao licenciamento de uso, mas pela manutenção, pela atualização e pelo suporte técnico em caso de necessidade; (iii) o assinante não tem ingerência sobre a infraestrutura dos recursos computacionais, bem como não tem o poder de modificar os programas disponíveis; e (iv) os direitos autorais dos <i>softwares</i> envolvidos na prestação de serviços não são objeto de comercialização.
SC 230/2017	Nessa SC a Receita Federal entendeu que as atividades de comercialização de <i>software</i> de prateleira, licenciamento permanente e temporário de cópia de <i>software</i> de uso geral e não exclusivo e manutenção e suporte técnico remoto desse mesmo tipo de <i>software</i> não se enquadram como serviços profissionais para fins de retenção de tributos federais (IRRF, CSLL, PIS e Cofins), na medida em que não estão previstas no artigo 647 do Regulamento do Imposto de Renda, que traz a definição e o enquadramento das atividades que caracterizam esse tipo de serviço.

Quadro 3 – Posicionamento da RFB na tributação de *software as a service*. (conclusão).

Solução de Consulta	Posicionamento RFB
SC 231/2017	Aqui, a administração tributária entendeu que a revenda de <i>software</i> não customizável ( <i>software</i> de prateleira) e suas respectivas licenças de uso definitivas têm natureza comercial, ou seja, de venda de mercadorias, inclusive para operações realizadas por meio de transferência eletrônica de dados ( <i>download</i> ). Na hipótese de revenda de programas não customizáveis em que as respectivas licenças sejam temporárias, a RFB entendeu que a relação de licença não altera a natureza de revenda, razão pela qual prevalece o tratamento tributário aplicável ao <i>software</i> de prateleira. Não obstante, as autoridades fiscais destacam que deve-se analisar a limitação temporal dessa licença, haja vista que ela poderia vir alterar a configuração jurídica do negócio. Isso porque, segundo a RFB, na aquisição do <i>software</i> não customizável com licença do direito de uso existiriam duas relações jurídicas distintas a serem observadas, sendo a primeira com o vendedor do programa e a segunda com o seu fabricante, titular dos direitos patrimoniais de autor.
SC 235/2017	Mais recentemente, as autoridades fiscais entenderam que, para fins de determinação do tratamento tributário aplicável à venda de <i>software</i> adaptado, em que é realizada a comercialização de um programa de computador padrão no qual são feitas alterações para atender melhor aos interesses de cada cliente, deve ser analisada a natureza da atividade prevalecente na relação entre as partes. Em relação a isso, considerou-se que se as adaptações feitas no produto pronto para cada cliente representam meros ajustes no programa, permitindo que o <i>software</i> (que já existia antes da relação jurídica) atenda às necessidades daquele cliente, então tais adaptações não configuram verdadeira encomenda de um programa e, portanto, é aplicável o tratamento tributário de mercadoria. Contudo, caso se verifique que essas adaptações representem, em verdade, o próprio desenvolvimento de um programa aderente às necessidades do cliente e impliquem nova versão do produto ou sejam significativas ao ponto de não se enquadrarem como meros ajustes, aplicável é o tratamento tributário à prestação de serviço.

Fonte: Disponível em: <http://pvg.com.br/artigos/a-receita-federal-e-a-tributacao-em-operacoes-com-software-as-service>.