



LOS PRINCIPIOS DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL Y LA TRIBUTACION DE LOS SERVICIOS SIN TRANSFERENCIA DE TECNOLOGIA PRESTADOS POR NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN BRASIL. SU CONFORMACIÓN JURÍDICA POR LOS TRIBUNALES

*Marcus Lívio Gomes**

Resumen

El presente trabajo delimitará los problemas relativos a la tributación de las prestaciones internacionales de servicios sin transferencia de tecnología por no residentes sin establecimiento en el territorio en la normativa brasileña. Así, las cuestiones previas abordadas sirven de fundamento para alcanzar el objetivo del texto, no teniendo la intención de agotar o profundizar cuestiones dogmáticas que pueden ser tema de otras monografías. Es decir, su estudio es instrumental y preparatorio para que se pueda llegar al tema propuesto.

Palabras clave

Fiscalidad Internacional. Tributación. Transferencia de Tecnología.

Resumo

O presente trabalho delimita os problemas relativos à tributação das prestações internacionais de serviços sem transferência de tecnologia por não residentes sem estabelecimento no território segundo a legislação brasileira. Assim, as questões prévias abordadas servem de fundamento para alcançar o objetivo do texto, não tendo a intenção de esgotar ou aprofundar questões dogmáticas, que podem ser tema de outros trabalhos. Vale dizer, seu estudo é instrumental e preparatório para que se possa chegar ao tema proposto.

Palavras-chave

Tributação internacional. Tributação. Transferência de tecnologia.

* Juez Federal. Doctor en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad Complutense de Madrid. Profesor de Derecho Tributario de la *Fundação Getúlio Vargas – FGV Direito Rio*. Coordinador de la Comisión de Derecho Tributario de la *Escola da Magistratura do Tribunal Regional Federal da 2ª Região*. Coordinador de la Revista de Derecho Tributario de la *Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF*.

1. EL PRINCIPIO DE LA TERRITORIALIDAD. EL PRINCIPIO DE LA FUENTE. EL PRINCIPIO DEL PAGO

El presente trabajo delimitará los problemas relativos a la tributación de las prestaciones internacionales de servicios sin transferencia de tecnología por no residentes sin establecimiento en el territorio en la normativa brasileña. Así, las cuestiones previas abordadas sirven de fundamento para alcanzar el objetivo del texto, no teniendo la intención de agotar o profundizar cuestiones dogmáticas que pueden ser tema de otras monografías. Es decir, su estudio es instrumental y preparatorio para que se pueda llegar al tema propuesto.

El concepto de territorialidad refleja la noción de soberanía jurídica de un ordenamiento sobre un determinado espacio territorial, teniendo especial relevancia el aspecto de la soberanía tributaria, es decir, en el poder de tributar de los Estados en sus respectivos territorios.

La soberanía se traduce por la no subordinación de la autoridad estatal a ningún otro Estado u organización internacional, bien como por la autodeterminación del Estado frente a las demás naciones y sus nacionales. Así, la soberanía actúa externa e internamente, distinguiendo el Estado de las otras instituciones o personas, permitiendo la autodeterminación interna y reconocimiento de reciprocidad externa. En el plano interno las limitaciones están establecidas por las diversas formas de Constitución que los Estados pueden poseer. Ya en el plano internacional, están establecidas por las costumbres, tratados y convenciones internacionales delimitados por los Estados y por las instituciones internacionales supranacionales como ONU, UE, OCDE, MERCOSUR, etc.

Como hemos dicho, en el campo tributario la soberanía está delimitada internamente por la constitución, la cual sistematiza analítica o sintéticamente, dependiendo del Estado estudiado, el Poder de Tributar de la nación, siendo un aspecto técnico y delimitado de la soberanía jurídica. En la fiscalidad internacional¹ el principal problema es definir los límites del sistema tributario interno de los Estados, en la medida en que estos puedan coger hechos impositivos realizados por no residentes o fuera del propio territorio estatal. Es decir, cuales son los límites de la soberanía tributaria de los Esta-

¹ Se utiliza el termo fiscalidad internacional de forma genérica, evitando la divergencia dogmática entre los conceptos de Derecho Tributario Internacional y Derecho Internacional Tributaria. Todavía, se puede afirmar que estos términos tratan de autonomía sólo didáctica en el plan de la ciencia del derecho. Según TORRES, Heleno, in **Pluriritributacao internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. Sao Paulo: Revista dos Tribunais, el primero se refiere al grupo de normas de derecho tributario interno destinados a calificar y localizar los elementos de extraterritorialidad de los hechos impositivos, definiendo las conexiones con el propio sistema para ulterior incidencia de tales normas impositivas específicas. Ya el segundo trata de normas de derecho interestatal, dirigidas a regular la actuación de los Estados en el ámbito de la comunidad internacional.

dos, de la actividad legislativa de estos en materia tributaria, del poder de tributar del Estado frente a la orden internacional de naciones jurídicamente organizadas, o sea, cuando el sistema tributario interno toca otros sistemas tributarios extranjeros.

La fiscalidad internacional ha construido principios y normas consuetudinarias, los cuales intentan estipular delimitaciones formales a los respectivos poderes de tributar de los Estados, como ha sido apuntado por HELENO TORRES²:

La iniciativa legislativa del Estado es lícita y libre cuando utilice elementos o criterios de conexión³ material - hechos o cosas (ejercicio de actividad empresarial efectiva practicada directamente o por intermedio de establecimiento permanente, fuente de producción o pago, sitio de ejercicio de actividad, sitio de localización de los bienes, sitio de celebración de un contrato) o personal - subjetivo (existencia de vínculo de residencia, domicilio o nacionalidad), que expresen un contacto efectivo entre el hecho imponible con elementos de extraterritorialidad y el Estado que tiene la pretensión fiscal (*genuine link*).

El ejercicio del poder de tributar de un Estado sólo se aplica en su territorio, salvo la existencia de normas permisivas en contrario previstas en tratados o convenciones internacionales.

Sin embargo, resalta el autor que tales proposiciones no son vinculantes para los Estados, por lo que el fenómeno *pluriimpositivo*⁴ no puede ser considerado como un ilícito internacional por la ausencia de veto en el ordenamiento internacional sobre el mismo. Las limitaciones impuestas por las convenciones y tratados internacionales son respetadas y cumplidas al estar dispuestas en concurso de voluntades, auto limitaciones consensuales.

En este momento es interesante distinguir y definir el principio de la territorialidad (*source income taxation*) y el principio de la universalidad (*worldwide income taxation*) como criterios o principios de conexión, a la luz

² TORRES, Heleno. Principio da Territorialidade e Tributação de Não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento, en la obra colectiva dirigida por TORRES, H. T. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 76.

³ Cf. XAVIER, A. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 218, los elementos de conexión consisten en las relaciones o ligaciones existentes entre las personas, los objetos y los hechos con los ordenamientos tributarios, distinguiéndose en subjetivos o objetivos. Determinarán la localización de una situación de la vida en un cierto ordenamiento tributario, fijando el ámbito de aplicación de las leyes de este ordenamiento a esta misma situación.

⁴ El fenómeno pluriimpositivo está conectado al concepto de pluralidad de normas, además del concepto de identidad de hechos. Ocurre cuando hay un concurso de normas impositivas, es decir, cuando el mismo hecho se integra en la previsión normativa de dos o más países.

del concepto de soberanía jurídica ya abordado. Se debe recordar que estos principios delimitarán los hechos imposables dotados de elementos de extraterritorialidad, es decir, cuándo pueden estar sujetos a más de un ordenamiento jurídico.

ALBERTO XAVIER⁵ afirma que en el sentido común del término, las leyes tributarias sólo se aplicarían a los hechos ocurridos en el territorio de la orden jurídica a que pertenecen, independientemente de otras características que eventualmente pudieran concurrir en la situación, tales como la nacionalidad, el domicilio o la residencia del sujeto pasivo. Todavía, afirma que se pueden distinguir tres criterios distintos para formular el concepto de territorialidad: en sentido positivo o negativo, en sentido real o personal y en sentido material o formal, los cuales resumidamente pasamos a enumerar.

En sentido positivo, las leyes tributarias internas se aplican en el territorio nacional, de modo general, incluso a los que no son nacionales del respectivo Estado. En sentido negativo, las leyes fiscales extranjeras no se aplican en el territorio del país en causa, o sea, que los órganos de aplicación del derecho de cada Estado sólo aplicarían las sus propias reglas tributarias. En sentido real, cuando en conexión con los elementos objetivos, tales como el local de la situación de los bienes, local de ejercicio de las actividades, local de la fuente de producción del rendimiento, local del establecimiento permanente. En sentido personal cuando los elementos de conexión están ligados a aspectos subjetivos del tributo, tales como la nacionalidad, la sede, el domicilio o la residencia del contribuyente. En sentido material, cuando la norma tributaria coge una situación tributaria internacional que contenga un elemento o elementos de conexión real o personal con el territorio, los llamados elementos de extraterritorialidad. Y, por fin, en la acepción formal cuando conectada a la posibilidad de ejecución coercitiva de las leyes en el territorio de la orden jurídica en que se integran.

Sin embargo, la actual tendencia de los países es la utilización del principio de la universalidad, en especial por aquéllos Estados exportadores de capital, como forma de abarcar rentas producidas fuera de sus límites territoriales, ampliando la base imponible de sus impuestos.

En este ambiente surge la dicotomía entre los Estados exportadores e importadores de capital, aquéllos pretendiendo tributar los rendimientos en el Estado de residencia de sus contribuyentes, y éstos tendiendo a tributar los rendimientos en el Estado de la fuente de producción del rendimiento, aunque no exista vínculo legítimo que conecte esta renta a su territorio, surgiendo el principio del pago para justificar y fundamentar esta tributación. El

⁵ XAVIER, A. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 21.

problema es que puede generar una de las hipótesis de doble imposición internacional.

Por el criterio de la universalidad el contribuyente es tributado ante su país de residencia, domicilio o nacionalidad, por toda la renta producida, sea interna o externamente. Sin embargo, tal principio alcanzará rendimientos de residentes, domiciliados o nacionales dotados de elemento de extraterritorialidad, es decir vinculados por conexión subjetiva o personal con el territorio del Estado tributante. Ésta forma de tributación se justifica por diversos factores, entre los principales el creciente movimiento de capitales internacionales, la necesidad de aplicar el principio de la capacidad contributiva y, por fin, la necesidad de controlar y prevenir la elusión y evasión fiscal internacional hecha por la planificación fiscal internacional.

Los dos principios citados se complementan en la medida en que la aplicación del principio de la universalidad es posibilitada por el principio de la territorialidad, por cuenta de la conexión del sujeto al territorio, caracterizador del vínculo personal o subjetivo que hará posible alcanzar rendimientos por este producidos fuera de los límites territoriales del Estado tributante. Esta distinción, por ende, es didáctica y no ontológica⁶.

Por lo tanto, la territorialidad tiene dos aspectos principales y fundamentales, ya introducidos anteriormente, la territorialidad en sentido material y en sentido formal. El sentido material, está relacionado con la vigencia⁷ de las normas tributarias en el espacio, o sea, el límite espacial y territorial dentro del cual la norma puede producir efectos. El sentido formal, está relacionado con el concepto de soberanía del Estado.

Otro concepto relevante, pero distinto al anterior, es el relacionado con el aspecto espacial del hecho imponible, lo cual irá a definir la localización de los rendimientos. Estos pueden ocurrir internamente o externamente del territorio del Estado tributante, desde que exista un criterio de conexión válido y legítimo (conexión material o personal), en especial cuando se utiliza el principio de la universalidad para alcanzar rendimientos producidos fuera del territorio de este Estado.

Es decir, el Estado no tiene poder de someter a tributación hechos ocurridos fuera de su territorio, salvo previsión convencional en contrario, pero la normativa interna puede prever que un residente, domiciliado o nacional sea tributado en su territorio por un rendimiento cuya fuente se sitúa

⁶ TORRES, H. T. *Pluritributación internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. Sao Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 89.

⁷ Según REALE, M. *Lições Preliminares de Direito*. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 35, vigencia es la validez formal o técnico-jurídica de la norma, es decir, la inserción de la norma en el mundo jurídico. Ya la eficacia es la aptitud de la norma para producir efectos, la aplicabilidad.

en el exterior (*foreign income*), por cuenta del vínculo subjetivo o personal entre este Estado y el contribuyente.

Se vislumbran los tres aspectos de la norma tributaria interna dotada de elementos de extraterritorialidad. El criterio de calificación, el criterio de atribución o localización y el criterio de cuantificación o imposición sobre las categorías de rentas, por lo general condensados en un único texto normativo. Los criterios de localización, más relevantes al estudio del tema propuesto, identifican, conforme a la categoría de renta, el lugar de la presencia del contribuyente y el local de la fuente productora del rendimiento, indicando si el sujeto pasivo está dentro o fuera del territorio del Estado o si la producción del mismo ocurrió dentro o fuera de este territorio⁸.

Lo que se cuestiona es la autonomía del principio o criterio del pago o de residencia del pagador en las prestaciones de servicios sin transferencia de tecnología por no residentes sin establecimiento permanente. Vamos a profundizar esta cuestión.

2. LA TRIBUTACIÓN DE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES. ASPECTOS GENERALES

Las personas no residentes pueden actuar de dos formas fuera de su territorio. La primera es a través de actos aislados en el territorio de un determinado país, sujetos al tratamiento tributario por retención en la fuente, por el valor bruto de la operación, por cuenta del principio de la territorialidad en sentido real (presencia de la fuente efectiva de la renta en el territorio del Estado tributante).

Sin embargo, pueden actuar de forma permanente y no eventual, donde la normativa tributaria interna les puede atribuir la calificación de establecimiento permanente a los no residentes. Esta actuación directa, no eventual y permanente sufrirá los efectos de la fuerza atractiva unificadora de las rentas imputables a la persona jurídica, cambiando el tratamiento aislado de las categorías de rentas a un tratamiento unificado de las rentas, equiparadas a los residentes. La fuerza atractiva puede ser global, llamada fuerza de atracción plena, o limitada, llamada fuerza de atracción restrictiva⁹, que explicamos a continuación.

Por lo general, los Estados adoptan modelos distintos para tributar los rendimientos de las personas jurídicas no residentes. El modelo analítico, donde la normativa interna establece criterios autónomos de calificación,

⁸ BARROS CARVALHO, P. apud TORRES, Heleno. Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento, en la obra colectiva dirigida por TORRES, H. T. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 80.

⁹ TORRES, H. T. **Plur tributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 327.

localización y tratamiento de las diversas categorías de rentas; y el modelo globalizante, en que la producción de la renta de la persona jurídica no residente es atribuida al establecimiento permanente. Cuando se atribuye al establecimiento permanente los componentes de la renta cuya fuente efectiva no sea originaria de este, sino que de otras fuentes, porque producidos por la correspondiente matriz, autónomamente, actuando en el territorio en que se sitúa el establecimiento permanente, denominamos de fuerza de atracción plena. En la fuerza de atracción restrictiva, como en el modelo analítico, la fuerza de atracción se limita a algunas categorías de rentas vinculadas efectivamente a la fuente productora (*effectively connect income*) percibidos en el territorio del Estado tributante por la persona jurídica no residente, tratándose de forma analítica y aislada las diversas categorías de rentas no atribuidas al establecimiento permanente.

España, por ejemplo, utiliza el modelo de la fuerza de atracción plena, mientras Brasil el principio de la fuerza de atracción restrictiva, disponiendo de varias normas sobre el tratamiento aislado de las diversas categorías de rentas no atribuidas al establecimiento permanente.

Resulta que para la aplicación de estos métodos debe existir una normativa interna que califique las categorías de rentas, localice tales categorías de rendimientos, conecte al territorio del Estado tributante (*source rules*) y, por fin, establezca las normas de tributación de estas rentas (*tax rules*).

El método globalizante no ofrece mayores problemas, respecto a la equiparación del establecimiento permanente a los residentes. Las particularidades ocurrirán en el tratamiento aislado, que pasaremos a estudiar a continuación. Antes, todavía, describiremos los aspectos más relevantes de la tributación de los residentes.

3. EL TRATAMIENTO ANALÍTICO O AISLADO DE LOS RENDIMIENTOS PRODUCIDOS POR LOS NO RESIDENTES. RÉGIMEN GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El Código Tributario Nacional brasileño, en adelante CTN, ofrece en el artículo 43¹⁰ un concepto de rendimientos y ganancias de capital, bien como

¹⁰ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela LC n.º 104, de 10.1.2001)

prescribe una regla de calificación y localización de estas rentas (párrafos 1º y 2º). Este artículo ha sido reglamentado por la *Lei n.º 9.779/99*¹¹², que tiene su fundamento en la Constitución de la *República Federativa do Brasil de 1988*, art. 153, parágrafo 2º, II¹³.

La renta de las personas físicas esta sistematizada de acuerdo con el principio de la universalidad (*World-wide-income*). La normativa interna está prevista en el art. 3º, *Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988*, consolidada en los artículos 2º e 3º del *Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99*¹⁴.

¹¹ Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

Art. 8º Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

¹² Se debe resaltar que la *Medida Provisória n.º 1.749, de 02.06.99*, en su art. 3º, redució de 25% para 15% el tipo del impuesto, cambiando el art. 710 del RIR/99. Después, la *Medida Provisória n.º 2.062, de 21.06.01*, redució para 15% el tipo del impuesto sobre la renta de las rentas remitidas al exterior a título de pago de servicios técnicos de asistencia técnica y a título de royalties de cualquier naturaleza, a partir del inicio de la institución de la *Contribuição de Intervenção Domínio Econômico - CIDE* instituida por la *Lei n.º 10.168/00*. Por fin, la *Lei n.º 10.332, de 19.12.01*, incluyó el art. 2º-A en la *Lei n.º 10.168/00*, por lo cual quedo reducida para 15%, a partir de 01.01.02, el tipo del impuesto sobre la renta incidente sobre las remesas al exterior a título de pago de servicios de asistencia administrativa y semejantes. En el mismo sentido, el acto normativo cambió la redacción del §2º do artigo 2º da *Lei n.º 10.168/00*, determinando la incidencia de la CIDE sobre contratos de prestación de servicios de asistencia administrativa y semejantes, a partir de 01.01.02.

Por estes motivos, temos a seguinte situação:

- *Serviços técnicos de assistência técnica, administrativa e semelhantes, com transferência de tecnologia: IR-Fonte de 15% a partir do advento da MP 2.062/01 e CIDE de 10%.*
- *Serviços administrativos e semelhantes, com transferência de tecnologia: IR-Fonte de 15% a partir do advento da Lei n.º 10.332/01 e CIDE de 10%.*
- *Serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes, que não impliquem transferência de tecnologia (artigo 685 do RIR/99): IR-Fonte de 25% na forma da Lei n.º 9.779/99. Nestes contratos, não há incidência da CIDE.*

¹³ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

¹⁴ Art. 2º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (*Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º*).

Art. 3º A renda e os proventos de qualquer natureza percebidos no País por residentes ou domiciliados no exterior ou a eles equiparados, conforme o disposto nos arts. 22, § 1º, e 682,

Con relación a las personas jurídicas, la normativa interna es la Lei n.º 9.249/95, en su art. 25¹⁵, que instituyó el principio de la universalidad, permitiendo el alcance de los rendimientos donde sean producidos, por conexión personal, saliendo del principio de la territorialidad real para los sujetos cualificados como residentes, permaneciendo éste solamente para los sujetos cualificados como no residentes.

Para los no residentes, la normativa interna prevé un régimen general y un régimen especial de retención en la fuente. En el régimen general ocurre la retención en la fuente, de forma definitiva, sobre el rendimiento bruto (tratamiento aislado sin equiparación). En el régimen especial ocurre la equiparación de los no residentes a los residentes en Brasil (tratamiento aislado

estão sujeitos ao imposto de acordo com as disposições do Livro III (Decreto-Lei nº: 5.844, de 1943, art. 97, e Lei nº: 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º, § 4º).

¹⁵ Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

[...] § 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

con equiparação a los residentes) de las ganancias de capital por la enajenación de bienes y derechos, aplicaciones financieras de renta fija, aplicaciones financieras en fondos y clubes de inversiones, ganancias netas en operaciones de renta variable, cánones, dividendos, etc. Así, en el reglamento sobre el Impuesto de la Renta¹⁶, RIR/99, artículos 682, 684 y 685.

¹⁶ Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "a");

II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os mencionados no art. 17 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "b");

III - pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do § 1º do art. 19 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "c", e Lei nº 9.718, de 1998, art. 12);

IV - pelos contribuintes que continuarem a perceber rendimentos produzidos no País, a partir da data em que for requerida a certidão, no caso previsto no art. 879 (Lei nº 3.470, de 1958, art. 17, § 3º).

Art. 684. Os residentes ou domiciliados no exterior sujeitam-se às mesmas normas de tributação previstas para os residentes ou domiciliados no País, em relação aos (Lei nº 8.981, de 1995, art. 78):

I - rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa;

II - ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas;

III - rendimentos obtidos em aplicações em fundos de renda fixa e de renda variável e em clubes de investimento.

Parágrafo único. Sujeitam-se à tributação, nos termos dos arts. 782 e 783, os rendimentos e ganhos de capital decorrentes de aplicações financeiras, auferidos por fundos, sociedades de investimento e carteiras de valores mobiliários de que participem, exclusivamente, pessoas físicas ou jurídicas, fundos ou outras entidades de investimento coletivo, residentes, domiciliados ou com sede no exterior (Lei nº 8.981, de 1995, art. 78, parágrafo único).

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;

b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;

c) as pensões alimentícias e os pecúlios;

d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

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

b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.

§ 1º Prevalecerá a alíquota incidente sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos residentes ou domiciliados no País, quando superior a quinze por cento (Decreto-Lei nº 2.308, de 1986, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

§ 2º No caso do inciso II, a retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável o adquirente ou o procurador, se

Por lo tanto, se distinguen dos conceptos. La fuente de producción del rendimiento, que es el origen de la renta, y la fuente de pago o de residencia del pagador, que es el origen financiero de la renta, conectada con la persona que efectúa su pago. Los conceptos presentados no son definidos expresamente en el CTN, suscitando varios problemas de aplicación de la normativa tributaria, pues la doctrina cuestiona cual es la regla general para la determinación del criterio de la fuente, si la presencia de la fuente de producción o si la presencia de la fuente del pago o, por fin, si la presencia acumulativa de ambas en el territorio.

Para ALBERTO XAVIER¹⁷, la tributación de la renta de los no residentes exige la acumulación en el territorio del Estado tributante de la fuente de producción y de la fuente pagadora del rendimiento.

LUCIANA GALHARDO¹⁸ afirma que desde 1975 el *Decreto-Lei nº 1.418*, adoptó el principio de la fuente del pago como elemento de conexión para la tributación de los rendimientos recibidos por no residentes, siendo irrelevante para el fisco brasileño el local de producción de los rendimientos.

HELENO TORRES¹⁹ critica los dos posicionamientos anteriores, adoptando la regla de la presencia tan sólo de la fuente de producción del rendimiento para la tributación de no residentes. Resalta, todavía, las hipótesis en que la normativa interna prevea expresamente el criterio del pago como criterio de conexión, desde que existientes otros criterios de conexión - material o personal -, por lo tanto legítimos. Así, la localización de la fuente sirve como parámetro positivo y negativo. Positivo al establecer la tributación en el territorio en que el rendimiento se ha sido producido. Negativo al establecer la no tributación de los no residentes cuando la fuente de producción de los rendimientos se sitúa fuera del territorio del Estado tributante (no configurada la existencia de un establecimiento permanente).

El autor ejemplifica con una situación en la cual se firma un contrato de mutuo, con un acreedor en el exterior y un deudor no Brasil. ¿Si los intereses son pagados a partir de una cuenta en los EUA no sería debido el impuesto sobre la renta en Brasil?

este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior.

§ 3º O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País (Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

¹⁷ XAVIER, A. *Op. Cit.*, p. 399.

¹⁸ GALHARDO, L. G. "Servicios técnicos prestados por empresa francesa e imposto de renda na fonte." en *Revista Dialética de Direito Tributário*, num. 31, 1998, p. 37.

¹⁹ TORRES, H. T. *Pluritributación internacional sobre as rendas de empresas*. 2. Ed. Sao Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 339/340.

Lo que se cuestiona es si el cambio normativo derivado del art. 43 del CTN antes referido permite la tributación de los rendimientos de los sujetos no residentes¿Tendría el cambio normativo la fuerza de crear un criterio o principio de pago o de residencia del pagador autónomo de otros criterios de conexión, tales como el material o el personal? ¿Cuál sería el impedimento legal o constitucional para este nuevo criterio?

HELENO TORRES²⁰ afirma que esto sólo sería posible si hubiera un vínculo o criterio de conexión legítimo, material o subjetivo, entre la fuente de rendimiento y el Estado Tributante.

3.1. Tributación de las prestaciones internacionales de servicios sin transferencia de tecnología por no residentes sin establecimiento permanente en el territorio brasileño

Las empresas pueden actuar en el escenario internacional de diversas formas, teniendo cada una de ellas un tratamiento tributario no que se refiere a los residentes y no residentes, actuando directamente o indirectamente.

En cuanto actúen directamente, por sus propios medios, pueden instalar una filial, sucursal o agencia (*branch*) o cualquier otra forma de base fija de negocios, la cual se configura en la fiscalidad internacional como establecimiento permanente material, desprovista de autonomía en relación a la matriz; o si no le interesa actuar a través de base fija material, puede actuar mediante intermediarios, que pueden o no constituir un establecimiento permanente personal, dependiendo de la forma de contrato adoptado, del grado de dependencia y la práctica estable o no de su actuación.

De forma indirecta, pueden actuar de forma permanente, a través de adquisiciones internacionales de participaciones societarias - controladas, coligadas y subsidiarias -, o de forma temporal, a través de *joint ventures* y consorcios.

Nos limitaremos al estudio del tratamiento fiscal de la actuación directa de los no residentes sin establecimiento permanente.

3.2. La tributación de los pagos efectuados a residentes en el exterior en razón de servicios totalmente ejecutados en el exterior.

En cuanto los prestadores de servicios internacionales son no residentes y practican actos aislados en Brasil, sin establecimiento permanente en el

²⁰ TORRES, H. T. **Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento**, en la obra colectiva dirigida por TORRES, H. T. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 92.

territorio, los rendimientos deberán ser tributados por retención en la fuente, con fundamento en el art. 685, II, a, RIR/99²¹, por cuenta de la conexión material de la fuente del rendimiento con el territorio brasileño.

Existiendo un tratado internacional, pueden ocurrir dos regímenes. La tributación exclusiva en el Estado de residencia, por previsión expresa de la convención, una vez reconocido el criterio material de conexión entre la fuente de producción del rendimiento y el territorio; o, adquiriendo residencia en el territorio brasileño, cuando los sujetos no residentes tengan sus rendimientos atribuidos a tales establecimientos permanentes, equiparados a los residentes, tributación exclusiva en el Estado de la fuente, por cuenta de la conexión personal (pues el artículo 7.2²² del Modelo de Convenio de la OCDE -MCOCE, adoptado por Brasil, por lo general, en sus tratados internacionales para evitar la doble imposición, establece la tributación en el Estado de residencia).

En este sentido, se debe indagar si los servicios tomados por residentes y prestados por no residentes fuera del territorio nacional se sujetan a retención en la fuente, siendo tributados.

HELENO TORRES²³ asevera que no existe criterio de conexión legítimo que fundamente esta tributación, pues no hay conexión personal o material con el territorio brasileño en estos casos, siendo la competencia tributaria exclusivamente del Estado de la fuente, del Estado del local de la efectiva

²¹ Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº. 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº. 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº. 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº. 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

[...] II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

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

²² Art. 7. MCOCE

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener si fuera una empresa distinta y separada que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente....

²³ TORRES, H.T. Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento, en la obra colectiva dirigida por TORRES, H. T. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 92.

prestación del servicio, o del Estado de residencia (cuando no se verifique en los dominios de un determinado territorio o exista tratado internacional). Prosigue el autor aduciendo que existiendo tratado internacional para evitar la doble imposición entre el Estado de residencia del prestador del servicio y Brasil, el artículo 24, del MCOUDE, por fuerza del principio de la no discriminación, determina que los nacionales de los países signatarios, cuando estén en situación equivalente, reciban el mismo tratamiento. Así, concluye que no se podrá tratar a los sujetos que prestan servicios fuera del territorio de modo más gravoso que aquellos que prestan servicios en el ámbito del territorio, pues sería inaceptable que se aplique a los no residentes que presten servicios en los límites del territorio brasileño el régimen del artículo 7.2, protegiéndoles contra la doble imposición, a la par que a los no residentes que prestan servicios fuera del territorio se haga la retención en la fuente que no se reconoce en el Estado de residencia. Pondera también que el *Decreto-Lei n. 1.418/75*, que fundamenta el art. 685, II, a, RIR/99, trata apenas del criterio temporal del hecho imponible, pero no de la localización de la fuente de producción de la renta²⁴.

ALBERTO XAVIER²⁵, de forma distinta, exige una doble acumulación de criterios. Dispone que en Brasil se deba encontrar la fuente de producción y la fuente de pago. Por lo tanto, los servicios prestados fuera del territorio por no residentes no serían tributados por la ausencia de la acumulación.

No obstante, además del artículo 685, II, RIR/99, el artículo 7 de la *Lei n.º 9.779/99*²⁶ y el artículo 43 del CTN (cambiado por la *Lei Complementar n.º 104/2001*), parecen intentar instituir el criterio del pago en la normativa brasileña.

En una primera aproximación al tema, podemos decir que en la normativa brasileña el criterio del pago o de la residencia del pagador fue elegido implícitamente como un elemento de conexión autónomo, como si fuera un tercer criterio al lado de los demás - conexión material o personal -. Es lo que podemos desprender de los articulados antes citados. Sin embargo, en el Sistema Tributario brasileño este aspecto fiscal “implícitamente” tiene dudosa

²⁴ TORRES, H. T. Principio da Territorialidade e Tributação de Não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento, en la obra colectiva dirigida por TORRES, H. T. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 92.

²⁵ XAVIER, A. Op. Cit, p. 395.

²⁶ Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

constitucionalidad por cuenta del Principio de la Legalidad Tributaria previsto en la Carta Constitucional Brasileña²⁷.

El argumento más fuerte para alejar el criterio del pago previsto implícitamente en la normativa citada es aquello que afirma que el precio bruto pagado por la venta de servicios sin transferencia de tecnología no se puede calificar como renta para los fines de tributación del prestador no residente, tal como en el caso de las mercancías adquiridas en importación, cuando esta operación sea típica de la actividad fin de la empresa prestadora del servicio. En este sentido ALBERTO XAVIER²⁸ y HELENO TORRES²⁹. El rendimiento obtenido en esta operación es receta bruta de la empresa extranjera. El impuesto sobre la renta sólo incidirá sobre el lucro obtenido en el país de residencia de la empresa exportadora, atendiendo al principio de la capacidad económica (artículo 7 del MCOUDE).

4. LAS PRESTACIONES INTERNACIONALES DE SERVICIOS SIN TRANSFERENCIA DE TECNOLOGIA POR NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LAS CONVENCIONES INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

4.1. Prestaciones de servicios

Las convenciones tratan, por lo general, de dos grupos de normas. Normas de reconocimiento de competencia tributaria de los Estados contratantes y normas de limitación de competencia, cuando haya reconocimiento de competencia acumulativa de ambos los Estados, estableciendo reglas que limitan el ejercicio de la competencia concurrente de ambos, eliminando o atenuando los efectos de la doble imposición, además de contener reglas para prevenir la evasión fiscal internacional.

La regla general del artículo 7º MCOUDE es la de que el derecho de tributar los beneficios empresariales es de atribución exclusiva del Estado en que tales empresas son residentes. Esta regla general es derogada por el principio del establecimiento permanente, consagrando una competencia acumulativa del Estado de la fuente³⁰.

²⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

²⁸ XAVIER, A. **Direito Tributario Internacional**, cit. p. 399.

²⁹ TORRES, H. T. **Principio da Territorialidade...**, cit., p. 97.

³⁰ Artículo 7. BENEFICIO DE LAS EMPRESAS.

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por

En la dicción de ALBERTO XAVIER³¹ el fenómeno de la tributación de los servicios tiene una naturaleza sustancialmente idéntica a la de una compraventa internacional de mercancías. Cuanto a éstas, es regular y normal que no se considere el pago del precio de la cosa importada como renta y nunca se ha pretendido la incidencia del impuesto sobre la renta respecto al valor de la importación.

Distingue el citado autor que el término “renta” corresponde a la remuneración de un factor de producción, en cuanto “pago de capital” corresponde a una transacción que abarca cambio de bienes que integraban previamente el patrimonio de las partes. Así, el producto de la venta de bienes no es renta, sino el volumen de operaciones. La renta, si existiera, resultará de la diferencia entre el resultado de las ventas y los costos o pérdidas necesarios a la producción de los bienes vendidos, consistiendo en el lucro tributable. Podrá ocurrir que en el precio pagado por la mercancía importada exista lucro o beneficio empresarial por la persona que en el exterior realiza la operación.

Sin embargo, ese lucro resulta de la producción de la mercancía en el exterior, constituyendo renta de fuente externa, obtenida en el exterior. Este raciocinio, según el autor, se puede aplicar a la prestación de servicios realizados por personas jurídicas no domiciliadas en el territorio, en lo cuál el precio corresponde a un pago de capital, el volumen de facturación, ganancia de la empresa exportadora y no un rendimiento atribuible a un factor de producción interno. Resulta que el precio pagado por la prestación de servicios, igual que el precio pago por la importación de mercancías, no constituye renta, sino volumen de facturación, pago de capital, a la empresa extranjera. La renta, si existiera, será el lucro, que sólo puede ser mensurado en el extranjero, por la comparación entre el volumen de facturación y el total de los costos y gastos.

medio de un establecimiento permanente situado en él. En este último caso, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente.

2. Cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán al establecimiento permanente los beneficios que éste obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración realizados para los mismos fines.

4. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

5. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

³¹ XAVIER, A. Op. cit, p. 457/459.

Por esta razón, las convenciones para evitar la doble imposición que siguen el MCOCDE incluyen las rentas derivadas de prestaciones de servicios sin transferencia de tecnología como volumen de facturación integrantes del concepto de “beneficios empresariales”, no asimilándolos a la tributación de los rendimientos aislados sujetos a la retención en la fuente, como los cánones o royalties (art. 12 MCOCDE) y otros rendimientos (art. 21 MCOCDE). Así, están sujetos a tributación exclusiva en el país de residencia de la empresa, excepción hecha, en cuanto se atribuya al establecimiento permanente localizado en el país de la fuente.

Es decir, sólo en el país de residencia del prestador del servicio, exceptuada la hipótesis de existencia de establecimiento permanente en el país de la fuente del pago, bajo su contabilidad global y el principio de la capacidad contributiva, es posible determinar la eventual existencia de lucro tributable, por la comparación de la totalidad del volumen de facturación, constituidas por los precios de ventas de servicios, y los costos y gastos incurridos para su producción.

No obstante, lo que se percibe es que Brasil se ha apartado de los principios generales del MCOCDE, pues establece hechos imponderables distintos del modelo. Las manifestaciones de la *Secretaria da Receita Federal – SRF*, en cuanto a la calificación de los rendimientos derivados de servicios sin transferencia de tecnología o know how, en los tratados para evitar la doble imposición sobre la renta, en especial en cuanto a las disposiciones de los artículos 7 (beneficios empresariales), 12 (cánones o royalties) y 21 (otros rendimientos) se ha apartado de la interpretación y calificación que hacen los países que siguen el MCOCDE.

4.2. Servicios técnicos y de asistencia técnica, de asistencia administrativa y semejantes

Interesa resaltar que el análisis estará contextualizado en el seno de los servicios sin transferencia de tecnología. En la normativa brasileña es la *Instrução Normativa do Instituto Nacional de Propriedade Intelectual – INPI n.º 135I97*³², que reglamenta el art. 211 de la *Lei n.º 9.279/96*, que definió cuales serían los contratos con transferencia de tecnología, permitiéndose, por exclusión, sacar el concepto de los demás servicios donde no existiría transferencia de tecnología o know how.

³² Item 2. O INPI averbará ou registrará, conforme o caso, os contratos que impliquem transferência de tecnologia, assim entendidos os de licença de direitos (exploração de patentes ou uso de marcas) e os de aquisição de conhecimentos tecnológicos (fornecimento de tecnologia e prestação de serviços de assistência técnica e científica), e os contratos de franquia.

Los contratos de know how tienen tres características principales ya consolidadas por la doctrina internacional y patria: confiabilidad; implantación por el beneficiario de la tecnología; ausencia de garantía del resultado ofrecido por el autor de la transferencia. La diferencia con los contratos de servicios en general o puros es que en estos existen típicos contratos de resultado, en los cuales el prestador del servicio aplica sus conocimientos para suplir la necesidad específica del tomador. Podemos decir que en el primero se transfiere tecnología y en el segundo se aplica tecnología.

La distinción es que existen casos en que la transferencia de tecnología se da por la transmisión de informaciones (plantas, manuales, dibujos, fórmulas, etc), pero hay otros en que la transferencia de tecnología no si agota en estas hipótesis. Se complementa por una actividad continuada de prestación de servicios, por los cuales la información tecnológica es plenamente puesta a disposición del contratante³³. Existe, así, una zona gris, donde la distinción si los servicios son o no correlatos a la transferencia de tecnología es muy tenue.

La SRF ha normatizado la materia a través de la *Instrução Normativa SRF nº 252, de 3 de dezembro de 2002, que Dispõe sobre a incidência do imposto de renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliados no exterior nas hipóteses que menciona*³⁴.

La asistencia técnica puede o no estar vinculada a la transferencia de tecnología, sin embargo, la normativa enfatiza el carácter accesorio de esta modalidad de servicio, es decir, accesorio a propia transferencia de tecnología, objeto principal del contrato de know how. Así que la expresión servicios técnicos, en cuanto utilizada en el contexto normativo citado, tendría que significar complementar a las operaciones de transferencia de tecnología, y no servicios en general. Queremos decir que existen servicios técnicos especializados que no están vinculados a transferencia de tecnología, que son los servicios puros, con relaciones a los cuales no se aplicaría la norma citada.

³³ XAVIER, Alberto, op. cit., p. 625/626.

³⁴ Serviços técnicos, assistência técnica e administrativa e royalties

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de quinze por cento.

§ 1º Para fins do disposto no caput:

[...]

II - considera-se:

a) serviço técnico o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios;
b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.

Pues la SRF no ha hecho esta distinción, incluyendo los servicios generales o puros especializados en el concepto de servicios técnicos y de asistencia técnica y administrativa, aunque no haya transferencia de tecnología, substrayendo esta categoría de rendimientos del concepto de beneficios empresariales de los prestadores no residentes sin establecimiento permanente en Brasil para tributarlas como cánones o royalties. SERGIO ANDRE ROCHA³⁵ ha clasificado este supuesto interpretativo como un *hermeneutic override*, pues el texto de la convención está siendo incumplido a pretexto de ser interpretado, con lo que nos ponemos de acuerdo.

En el campo del reglamento del impuesto sobre la renta, son los artículos 708 y 710 del RIR/99³⁶ los que delimitan la tributación de los royalties o cánones (art. 12, MCOCODE)³⁷ y de los servicios de asistencia técnica y administrativa.

³⁵ ROCHA, Sergio Andre. **Interpretação dos tratados contra a bitributação da renda.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 197.

³⁶ Art. 708. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada (Decreto-Lei nº. 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 6º, Lei nº. 9.249, de 1995, art. 28 e Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º).
Parágrafo único. A retenção do imposto é obrigatória na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos rendimentos (Decreto-Lei nº. 5.844, de 1943, art. 100).

Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de *royalties*, a qualquer título (Medida Provisória nº. 1.749-37, de 1999, art. 3º).

³⁷ Artículo 12 CÁNONES

1. Los cánones procedentes de un Estado contratante pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos cánones pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan, y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del:

a) 10 por 100 del importe bruto de los cánones provenientes del uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas las películas cinematográficas, filmes o cintas de grabación de programas de televisión o radiodifusión, cuando sean producidos por un residente de uno de los Estados contratantes);

b) 15 por 100 en todos los demás casos.

3. El término "cánones" empleado en este artículo comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas las películas cinematográficas, filmes o cintas de grabación de programas de televisión o radiodifusión), de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

4. Los cánones se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una entidad local o un residente del mismo. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente al cual está vinculada la prestación por la que se pagan los cánones y este establecimiento soporte el pago de los mismos,

Antes de la publicación del *Decreto-Lei n.º 1.418/75*, ya se discutía la cuestión de la tributación en Brasil de los pagos efectuados a residentes en el exterior en razón de servicios totalmente ejecutados en el exterior. Conforme ya se ha explicado, la duda resulta de la ambigüedad de las expresiones fuente de producción y fuente de pago constantes del texto normativo.

Había prevalecido en la jurisprudencia, incluso del Supremo Tribunal Federal³⁸, en adelante STF³⁹, que debía existir una conexión material o personal legítima para que el rendimiento fuera tributado en el local del pago.

El *Decreto-Lei n.º 1.418, de 03 de setembro de 1975*, en su artículo 6º, dispone que el impuesto sobre la renta incide sobre los rendimientos de servicios técnicos y de asistencia técnica, administrativo y semejante derivados de Brasil y recibidos por personas físicas o jurídicas residentes o domiciliadas en el exterior, independientemente de la forma del pago y del local y fecha en que la operación haya sido contratada, para los servicios ejecutados o la asistencia prestada.

Esta normativa sufrió cambios por el *Decreto-Lei n.º 2.433/88*, pero actualmente tiene su original redacción. Aduce ALBERTO XAVIER⁴⁰ que el art. 6º del DL n.º 1.418/75 no comporta una amplitud a todos los servicios en general, sino aquellos servicios técnicos y de asistencia técnica, administrativos y semejantes vinculados a transferencia de tecnología. Eso es así porque estos servicios tienen carácter complementario o instrumental con relación a los contratos de transferencia de capital tecnológico (como los contratos de know-how, royalties, cánones o regalías), siguiendo la regla de tributación del principal (artículo 12, MCOUDE), rendimientos sujetos a retención en la fuente, pues el tratamiento de servicios en general sería tributado en el país de residencia (artículo 7º, MCOUDE)⁴¹.

los cánones se considerarán procedentes del Estado contratante donde esté el establecimiento permanente.

5. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario de los cánones, residente en un Estado contratante, tiene, en el otro Estado contratante del cual proceden los cánones, un establecimiento permanente con el cual el derecho o propiedad por el que se pagan los cánones esté vinculado efectivamente. En este caso se aplican las disposiciones del artículo 7.

6. Cuando, debido a relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario de los cánones o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los cánones pagados, habida cuenta de la prestación por la que se paguen, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En este caso el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio.

³⁸ Corte Constitucional brasileña.

³⁹ Súmula 585. Não incide o imposto de renda sobre a remessa de divisas para pagamento de serviços prestados no exterior, por empresa que não opera no Brasil.

⁴⁰ XAVIER, Alberto, Op. cit., p. 461.

⁴¹ Op. cit., p. 462.

Por este motivo, para legitimar esta tributación equivocada, Brasil ha incorporado en diversas convenciones internacionales, vía protocolo, en el concepto de “royalties” los conceptos de servicios técnicos y de asistencia técnica, ya referidos en el art. 6º del DL n.º 1.418/75, aislándose del MCOUDE.

4.3. Ato Declaratorio Normativo SRF N.º 1, DE 05 de janeiro de 2000 y Ato Declaratório Normativo SRF N.º 4 de 17 de março de 2006

Con la finalidad de interpretar la normativa brasileña y cambiar la calificación hecha anteriormente, de forma genérica y general, la SRF ha editado la IN SRF 001/2000⁴², de modo que para los fines de los tratados para evitar la doble imposición, los servicios técnicos sin transferencia de tecnología se sujetan al artículo 21 (rendimientos no expresamente mencionados), incluso en cuanto la convención no contemplan este artículo, y no al artículo 7 (beneficios empresariales).

Importante esclarecer que los tratados celebrados por Brasil divergen del MCOUDE en lo que toca al art. 21, pues en cuanto el MCOUDE dispone que la tributación es exclusiva del estado de la fuente, en los tratados brasileños se atribuyen competencia a ambos los estados contratantes.

Resaltamos que no expresamente mencionados (art. 21, MCOUDE) nos es la regla general, que compite al artículo 7, pero son los rendimientos

⁴² Ato Declaratório (Normativo) COSIT n.º 0 (Normativo) COSIT n.º 001, de 05 de janeiro de 2000: Dispõe sobre o tratamento tributário a ser dispensado às remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e serviços técnicos sem transferência de tecnologia.

[...]

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

El RIR/99 dispone que:

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 100, Lei n.º 3.470, de 1958, art. 77, Lei n.º 9.249, de 1995, art. 23, e Lei n.º 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º): [...]

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

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

que no fueron tratados, subsumidos, en los artículos específicos de 6 a 20 de las convenciones, poniendo de relieve el error interpretativo de la SRF.

En un segundo momento, como ya hemos dicho, la SRF, de forma a justificar esta imposición y sustentar no haber incumplimiento de los tratados celebrados por Brasil, ha hecho protocolos anexos a la mayoría de las convenciones firmadas por el país, en el sentido de que los servicios técnicos y de asistencia técnica sin transferencia de tecnología serían tributados como royalties.

A título de ejemplo, después de las tratativas y de firmado el protocolo, la edición del *Ato Declaratório Interpretativo Secretaria da Receita Federal* n.º 4, de 17 de marzo de 2006, en adelante ADI SRF 4/2006, el cual dispone sobre la aplicación de los dispositivos de la convención entre la *República Federativa do Brasil* y el Estado Español destinada a evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta.

El artículo 3º del citado acto normativo dispone que:

Com relação a royalties e a serviços técnicos, deve ser observado o seguinte:

I - incluem-se no conceito de royalties, para fins de aplicação da Convenção, todos os serviços técnicos ou de assistência técnica, independentemente de que, em si mesmos, suponham ou não transferência de tecnologia, à exceção do disposto no inciso II;

II - aplica-se o art. 14 da Convenção ("Profissões independentes") aos serviços técnicos de caráter profissional relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas;

III - não se aplica, em nenhuma hipótese, o art. 22 da Convenção ("Rendimentos não expressamente mencionados") aos serviços técnicos prestados por uma empresa de um Estado contratante no outro Estado contratante;

IV - considera-se reduzido o âmbito de aplicação do art. 7º da Convenção ("Lucros das empresas") no tocante aos serviços compreendidos nos incisos I, II e III."

En verdad, el ADI SRF n.º 04/2006 ha corregido el tramo del *Ato Declaratório Normativo* n.º 1, de 05 de janeiro de 2000, en el sentido de excluir esta categoría de rendimientos del concepto de otros rendimientos (art. 21), pero no ha corregido el equívoco mayor, pues no lo ha incluido en el artículo 7º y sin en el artículo 12 (royalties).

Lo mismo se ha hecho con relación a los tratados celebrados con África del Sur, Argentina, Canadá, Chile, China, Corea del Sul, Dinamarca, Ecuador, Filipinas, Holanda, Hungría, India, Israel, Italia, Luxemburgo, México, Noruega, Portugal, Checoslovaquia, Ucrania y Perú, posición ratificada en

los comentarios al MCOCDE, párrafo segundo del art. 12, donde se extrae: 7. Brazil, Gabon, Ivory Cost and Tunisia reserve the right to include fees for assistance and thecnical services in the definition of royalties⁴³⁴⁴.

En cuanto al tratado con Peru⁴⁵, la Portaria del Ministerio de Hacienda, n.º 553, de 25 de noviembre de 2010, ha ampliado aún más el concepto de servicios, incluyendo los servicios digitales, empresariales y de consultorías en el concepto de royalties.

Como hemos dicho, si no existe transferencia de tecnología estos rendimientos no se pueden clasificar como royalties, a luz de su definición en el párrafo segundo del artículo 12 de los tratados.

5. JURISPRUDENCIA

La jurisprudencia de los tribunales regionales federales de Brasil, adelante TRFs, puede ser compartida en los fallos que son contrarios y los que son favorables a los contribuyentes.

⁴³ OCDE - Organization for Economic Cooperation and Development. **Model Tax Convention on Income and on Capital Condensedversion**. July 22 2010, p. 451.

⁴⁴ CUNHA, F. L. Os serviços sem transferência de tecnologia no contexto dos tratados para evitar a dupla tributação da renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º 190, jul. 2011.

⁴⁵ Art. 1º Os dividendos, lucros, juros, royalties, rendimentos de assistência técnica e de serviços técnicos, e rendimentos de serviços digitais e empresariais, inclusive as consultorias, de que tratam os arts. 10, 11 e 12 da Convenção e os itens 3 e 4 do Protocolo de disposições adicionais à Convenção estão sujeitos no Brasil às seguintes alíquotas máximas do imposto de renda na fonte, quando o beneficiário efetivo for um residente ou domiciliado no Peru, ressalvada alíquota mais benéfica ou isenção estabelecida na lei interna:

I - quanto aos dividendos e lucros de que tratam os §§ 2º e 6º, respectivamente, do art. 10 da Convenção, o imposto não excederá:

a) 10% (dez por cento) do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade que controlar, direta ou indiretamente, pelo menos 20% (vinte por cento) das ações com direito a voto da sociedade que pagar os dividendos;

b) 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos em todos os demais casos; e

c) 10% (dez por cento) dos lucros auferidos por estabelecimento permanente, após computado o pagamento do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) referente aos lucros em questão;

II - no caso de juros (inclusive juros sobre o capital próprio) de que tratam o art. 11 da Convenção e o item 3 de seu Protocolo, o imposto não excederá 15% (quinze por cento) de seu montante bruto, observando-se que a limitação da alíquota do imposto estabelecida no § 2º do art. 11 da Convenção não se aplicará quando os juros forem devidos a agências, sucursais ou filiais de bancos peruanos situados em terceiros Estados; e

III - em relação aos royalties tratados no art. 12 da Convenção, assim como aos rendimentos de assistência técnica e de serviços técnicos e àqueles de serviços digitais e empresariais, inclusive as consultorias, tratados no item 4 do Protocolo, o imposto não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto dos royalties e de quaisquer rendimentos de assistência técnica e de serviços técnicos, assim como dos rendimentos de serviços digitais e empresariais, inclusive as consultorias.

Art. 2º Os rendimentos não tratados nos arts. 10, 11 e 12 da Convenção e nos itens 3 e 4 de seu Protocolo e passíveis de tributação no Brasil em virtude de outros dispositivos da Convenção estarão sujeitos ao imposto conforme a legislação interna.

5.1. Sentencias contrarias a los contribuyentes

El TRF de la 2ª Região – TRF2, que abarca los Estados de *Rio de Janeiro* y *Espírito Santo*, viene decidiendo que, fundamentado en el párrafo 2º del art. 3º del MCOCDE, el derecho interno podrá definir expresiones no definidas en el tratado, tal cual el término “beneficios empresariales”, pues a la luz de esta interpretación los textos de la OCDE no contienen cualquiera definición para ella.

Así que los rendimientos pagos por la prestación de servicios técnicos sin transferencia de tecnología por sociedad no residente sin establecimiento permanente no constituirían beneficios empresariales y sin receta, remuneración, lo que alejaría la aplicación del art. 7º del MCOCDE.

Afirman las sentencias que las convenciones, en especial la de Brasil con Francia⁴⁶, objetivan alcanzar toda y cualquier receta operacional de la sociedad, en la medida en que integra su lucro global. El lucro contable, que corresponde al lucro neto, no equivale al lucro real, este sin representativo de la base imponible del impuesto sobre la renta.

El lucro real sería el lucro líquido ajustado por adiciones, exclusiones y compensaciones, siendo que el propio texto de las convenciones corrobora la acepción del lucro como resultado de varios ajustes, conforme se desprendería del párrafo 3º del art. 7º del tratado Brasil y Francia, en especial.

Aduna que por exclusión estos rendimientos se calificarían como otros rendimientos, al abrigo del art. 21, ya que este no calificaría solamente los rendimientos extraños a las actividades operacionales de la sociedad. Así el ADI 1/2000 de la SRF estaría en armonía con los tratados internacionales y la normativa interna, con fundamento en el art. 685, inc. II, alinea a, del *Decreto n.º 3000/99, RIR/99*, que reglamentó el art. 7º de la *Lei n.º 9.779/99*.

En interesante sentencia el TRF2 aborda el tema de los protocolos, aunque llegue a conclusiones distintas de las cuales sustentamos en la monografía. En *Apelação em Mandado de Segurança*⁴⁷ se ha dicho que no se podía

⁴⁶ Tribunal Regional Federal da 2ª Região, *Apelação em Mandado de Segurança n.º 2002.51.01.002701-0*. Rel. Desembargador Federal Luis Antonio Soares, abril de 2011. En el mismo sentido las siguientes sentencias del mismo tribunal: *Apelação em Mandado de Segurança n.º 200102010236510*, Rel. Desembargador Federal Ney Fonseca, maio de 2002; *Apelação em Mandado de Segurança n.º 20065101012860-8*, Rel. Desembargador Federal Luiz Antonio Soares; *Apelação em Mandado de Segurança n.º 20015101022478-8*, Rel. Desembargador Federal Luiz Antonio Soares. El tribunal solamente tiene um precedente em sentido contrario, lo cual será citado em seguida.

⁴⁷ AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA – 43415 Relator(a) Desembargador Federal JOSE ANTONIO LISBOA NEIVA TRF2 Órgão julgador TERCEIRA TURMA ESPECIALIZADA Fonte DJU – Data: 06/11/2009 – p. 130 Decisão: A Turma, por unanimidade, deu provimento aos recursos e à remessa necessária, nos termos do voto do Relator. Ementa “TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA - CONVENÇÃO BRASIL-HOLANDA – DL Nº 60/90 – DEC. Nº 355/91 – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE

TECNOLOGIA – INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 12 DA CONVENÇÃO E PROTOCOLO Nº 5. 1. Preliminar de ilegitimidade passiva do Banco Central do Brasil rejeitada, na medida em que, conforme destacado pelo MM. Juiz a quo, “o ato impugnado de exigir a alíquota de retenção do IR com base no RIR de 1999 partiu justamente daquela autoridade, ainda que amparando-se em exigência da Receita Federal, que veio a final, após consulta, respaldar a exigência”. 2. Com a ressalva dos tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos, que o § 3º do inciso LXXVIII do artigo 5º da CRFB/88 estabelece que, se forem aprovados em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais (parágrafo incluído pela Emenda Constitucional n.º 45/2004), hipótese não aplicável ao caso concreto, não cabe cogitar em supremacia hierárquica dos acordos internacionais sobre a legislação interna. Portanto, in casu, não há que se falar em supremacia relativamente à lei ordinária, tampouco em conflito entre a Convenção Brasil-Holanda, regularmente incorporada ao direito interno, e a legislação do imposto de renda. A doutrina abalizada, na esteira da jurisprudência do STF, entende que os tratados internacionais situam-se no mesmo plano normativo das leis ordinárias, não ocorrendo primazia hierárquica sobre a legislação interna, com a ressalva acima mencionada. Por se cuidar de lei que estabelece disposições especiais ao lado das já existentes, os acordos internacionais não revogam nem modificam a lei ordinária anterior ou posterior, coexistindo harmonicamente. Assim, eventual conflito se resolve pelo critério da especialidade, ou seja, diante da situação especial indicada pelo tratado, não se aplica a lei interna, afastando-se a norma geral, ou a lei interna é aplicável, porém com a limitação prevista no tratado. 3. A parte final do artigo 98 do CTN, pela regra de interpretação das leis conforme a Constituição Federal, só alcança os tratados de natureza contratual, diante do princípio da intangibilidade, e não os de natureza normativa, como é o caso da Convenção Brasil-Holanda, que podem ser afetados por legislação interna superveniente. 4. O acordo internacional para evitar a dupla tributação atribui o poder de tributar a renda ao Estado em cujo território os rendimentos foram produzidos (critério da fonte produtora) ou em cujo território foi obtida a disponibilidade econômica ou jurídica (critério da fonte pagadora). 5. Ao contrário do que entende a impetrante, no caso em tela não se trata de imposto de renda incidente sobre pagamentos de royalties, mas sim sobre o pagamento de serviços prestados por uma empresa estrangeira, mais especificamente de “serviços de ensaios não destrutivos no Brasil”. 6. O artigo 12 da Convenção Brasil-Holanda se aplica apenas para o pagamento de “royalties”, ou seja, para o pagamento pelo uso ou direito ao uso de outros direitos, não sendo esta a hipótese dos autos. Conforme destacado com acerto pelo representante do Ministério Público Federal, em seu parecer, “trata-se de imposto de renda incidente sobre a prestação dos denominados ‘serviços puros’ – na hipótese, serviços de inspeção de soldas -, que não envolvem transferência de tecnologia e, por isso, não necessitam de averbação no INPI. Os serviços puros não se caracterizam como pagamento de royalties nem tampouco se confundem com dividendos. Parece evidente que a prestação do serviço de inspeção de soldas pela contratada nada tem a ver com o pagamento de royalties”. 7. Outrossim, não há que se invocar o disposto na ressalva protocolar, que assim estabelece: “Protocolo [...] 5. Com referência ao artigo 12, parágrafo 3º: Fica entendido que o disposto no parágrafo 3o do artigo 12 aplica-se a qualquer espécie de pagamento recebido em contraprestação de serviços e assistência técnica”. Tal reserva protocolar aplica-se unicamente a serviços e assistência técnica relacionados a uma das situações estabelecidas no art. 12, sem o qual é inaplicável o disposto no protocolo. 8. Conclui-se, assim, que as remessas da impetrante para o exterior não são definidas como royalties pelo art. 12, item 3, da Convenção, na medida em que não há prova de que têm como causa o pagamento pela prestação dos serviços contratados previstos na aludida norma. 9. Por exclusão, portanto, classificam-se os rendimentos oriundos de prestação de serviços sem o citado enquadramento no artigo 22 (Rendimentos Não Expressamente Mencionados), conforme o critério da fonte pagadora, tributando-os no Estado contratante de onde provêm. 10. O Ato Declaratório COSIT nº 01/2000, ao classificar as remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia como rendimentos não expressamente mencionados na Convenção para Eliminar a Dupla Tributação da Renda da qual o Brasil é signatário, mostra-se em perfeita

invocar el dispuesto en el protocolo, porque tal reserva protocolar se aplicaría únicamente a servicios y asistencia técnica donde hubiera transferencia de tecnología, a la luz del art. 12 del tratado y del MCOCDE. Esto es muy relevante, pues la interpretación de la SRF sobre el tema es en el sentido contrario, por ejemplo el Protocolo celebrado entre Brasil y España, es decir, determina la inclusión en el art. 12 todas las recetas derivadas prestación de servicios, aunque no haya transferencia de tecnología. La sentencia determina, así, que estos rendimientos se incluyan en el art. 21 o 22 (otros rendimientos), aislándose del art. 7º, aunque tenga afirmado que estos rendimientos no eran royalties.

5.2 Sentencias favorables a los contribuyentes

El TRF de la 4ª Região – TRF4, que abarca los estados de *Rio Grande do Sul, Paraná e Santa Catarina*, tiene un precedente de 2007, ratificado por otro precedente de 2011⁴⁸, muy sustancial, en el sentido de que a la luz de la normativa brasileña estos rendimientos obtenidos integran su lucro o beneficio empresarial, porque la receta operacional es componente del lucro.

Afirma que esta remesa de rendimientos para el exterior, para pagos de servicios prestados por la sociedad extranjera no residente sin establecimiento permanente es coste para la sociedad tomadora del servicio, integrando el lucro de la prestadora, y no rendimiento, lo cual integra el lucro de la sociedad que los recibe en el exterior.

Así que los tratados tratan de lucros a abarcar toda la receta o rendimiento que lo integra conceptualmente, y no el concepto de lucro real, después de los ajustes, calificándose en el art. 7º de los tratados celebrados por Brasil, ya que la receta obtenida con la prestación del servicio integra el lucro de la sociedad, luego si sobre el lucro líquido se calcula el lucro real, este es la base imponible del impuesto sobre la renta, las parcelas que componen el primero integran este.

consonância com os Tratados internacionais e a legislação interna. Sujeitam-se tais remessas, por conseguinte, à tributação de acordo com o art. 685, inciso II, alínea a, do Decreto nº 3000/1999, que regulamenta o disposto no art. 7º da Lei nº 9.779/1999. 11. Remessa necessária e apelos providos.

⁴⁸ Apelação Cível n.º 20027100006530-5, Rel. Desembargador Federal Joel Ilan Panciork, Rel. para la sentencia Rel. Juíza Federal Josete Pantaleão Caminha, julho de 2007; Embargos Infringentes à Apelação Cível n.º 20027100006530-5, Re. Desembargadora Federal Luciane Amaral Correa Munch, junho de 2009. En el mismo sentido: la sentencia en la Apelação Cível n.º 00015308220024036100 del TRF de la 3ª Região, que abarca los Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul, Rel. Desembargadora Federal Consuelo Yoshida, novembro de 2010; la sentencia en Apelação em Mandado de Segurança n.º 20045001001354-5, Rel. Desembargador Federal Luiz Antonio Soares, Rel. para la sentencia Desembargador Federal Alberto Nogueira, março de 2010.

Finaliza aduciendo que interpretación contraria vaciaría de contenido el art. 7º de los tratados celebrados por Brasil, pues ningún rendimiento se encuadraría en el concepto de lucro allí referido, en la medida en que los ajustes – adiciones, exclusiones y compensaciones legales – solo se harían en el final del ejercicio.

Además ha dicho que el art. 21 o 22 de los tratados celebrados por Brasil, que tratan de los rendimientos no expresamente mencionados, importan en verdadera cláusula subsidiaria y de contenido limitado, alcanzando solamente aquellos rendimientos en cuanto, agotadas todas las posibilidades de interpretación, no sea posible incluirlos entre alguna de las especies expresa y específicamente previstas en los convenios.

6. CONCLUSIÓN

El punto fundamental es si el cambio normativo – *Lei n.º 9.779/99* y el artículo 43, CTN (cambiado por la *Lei Complementar n.º 104/2001*) - permite la tributación de los rendimientos de los sujetos no residentes sin establecimiento permanente. Al que parece la normativa intenta crear - por lo menos implícitamente - un criterio o principio del pago o de residencia del pagador autónomo de otros criterios de conexión, tales como el material o el personal.

Sin embargo, en el Sistema Tributario brasileño este aspecto fiscal “implícito” tiene dudosa constitucionalidad por cuenta del Principio de la Legalidad Tributaria previsto en la Carta Constitucional Brasileña.

El argumento doctrinal más fuerte para alejar el criterio del pago previsto en la normativa citada es aquel que afirma que el precio bruto pagado por la venta de servicios no se puede calificar como renta para los fines de tributación del prestador no residente, tal como en el caso de las mercancías adquiridas en importación, cuando esta operación sea típica de la actividad fin de la empresa prestadora del servicio.

El rendimiento obtenido en esta operación es volumen de facturación de la empresa extranjera. El impuesto sobre la renta sólo incidirá sobre el lucro obtenido en el país de residencia de la empresa exportadora, atendiendo al principio de la capacidad económica (artículo 7 del MCOCDE y del texto de los tratados celebrados por Brasil).

Además, en el plan internacional existe una justificación jurídico-tributaria, fundamentada en la idea de que una sociedad residente de un Estado que realiza actividades empresariales en un segundo Estado no participa de forma relevante de la vida económica de este último si no opera en su territorio a través de un establecimiento permanente - EP -.

Por lo tanto, la existencia del EP es que opera y supone la concurrencia de un umbral mínimo de territorialidad o *economic allegiance* que justifica, a nivel internacional, el gravamen en el Estado de la fuente por la renta empresarial obtenida en su territorio, en el marco de su economía y servicios públicos.

El criterio del pago debería aparecer como un criterio subsidiario y complementario de la territorialidad en sentido estricto. Por lo tanto, es cuestionable su legitimidad para tributar las rentas producidas por no residentes, sin establecimiento permanente.

Por la interpretación de la SRF “el lugar de utilización de la prestación” se ha elegido como criterio de conexión. Así, los rendimientos quedan sujetos al impuesto sobre la renta en función del lugar donde se utilizan total o parcialmente los beneficios.

Así que la interpretación que incluya en el concepto de royalties los servicios técnicos o de asistencia, con independencia de que, en sí mismos, estos servicios supongan o no una transferencia de tecnología, viola la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por Brasil con base en el MCOCDE, aunque ocurra el cambio de protocolos que permitan esta interpretación entre los Estados contratantes.

Las sentencias no profundizan el tema de los protocolos interpretativos a los tratados, con la finalidad precípua de aclarar la calificación de estas recetas como cánones o royalties a integrar los rendimientos del art. 12. Como afirmado, recientemente Brasil ha firmado protocolos a los tratados, ejemplo el protocolo firmado entre Brasil y España, calificando expresamente estos rendimientos en el art. 12, aunque no haya transferencia de tecnología, lo que podría, en teoría, cambiar el tenor de los juzgados citados. No obstante, como no ha sido objeto de las sentencias, ni mismo como *obter dictum*, no vamos a profundizar esta cuestión.

La existencia de los protocolos interpretativos, como el celebrado entre Brasil y España, que califican estos rendimientos como royalties, por lo tanto sujetos al art. 12 de los tratados celebrados por Brasil, no imposibilita que los contribuyentes se socorran del poder judicial para que estos rendimientos sean calificados en el art. 7º, siguiendo la interpretación comúnmente aceptada por la comunidad internacional y, en especial los textos de los tratados celebrados por Brasil, que siguen el MCOCDE.

Por fin, relevante poner de relieve que el *Superior Tribunal de Justiça – STJ*, la Corte de Casación brasileña aún no ha decidido la materia para uniformizar la jurisprudencia de los TRFs, los cuales siguen decidiendo la materia de forma distinta. En síntesis, en cuanto el TRF4 ha sido favorable a los contribuyentes, el TRF2 viene decidiendo de forma contraria.

BIBLIOGRAFÍA

BAENA AGUILAR, A. **Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no residentes**. Madrid: Aranzadi, 1999.

CARMONA FERNANDEZ, N. La fiscalidad de lo no residentes en España II: hecho imponible y supuesto de exención, en la obra colectiva dirigida por CORDÓN EZQUIERDO, Teodoro, **Manual de Fiscalidad Internacional**, 2. ed. Madrid: IEF, 2005.

CHECA GONZALEZ, C. **Impuesto sobre la renta de no residentes**. 2. ed. Madrid: Aranzadi, 2002.

CUATRECASAS, **Comentarios a Ley del Impuesto de Renta de no Residentes**, obra colectiva dirigida por SANCHEZ LOPEZ, A. Madrid: Aranzadi, 2003.

CUNHA, F. L. Os serviços sem transferência de tecnologia no contexto dos tratados para evitar a dupla tributação da renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º 190, jul. 2011.

GALHARDO, L. G. Servicios técnicos prestados por empresa francesa e imposto de renda na fonte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º 31, 1998.

GIANNETTI, L. V. A Tributação da remuneração de serviços de assistência técnica, sem transferência de tecnologia, prestados por não-residentes em Estado com o qual o Brasil possui tratado para evitar a bitributação. Estudo de caso em **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, ano 17, n.º 88, set./out. 2009.

LOPEZ ESPADAFOR, C. M. **Incidencia del Derecho Internacional general en materia tributaria**. Madrid: IEF, 2005.

_____. **Fiscalidad Internacional y territorialidad del tributo**. Madrid: Mc Graw Hill - Ciencias Jurídicas, 1995.

ROCHA, S. A. **Interpretação dos tratados contra a bitributação da renda**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

SOLER ROCH, M. T. y NÚÑEZ GRAÑON, M. El impuesto sobre la renta de no residentes: hecho imponible y criterios de sujeción, en la obra colectiva dirigida por SERRANO ANTÓN, F. **Fiscalidad Internacional**. 2ª. Ed. Madrid: CEF, 2005.

TORRES, H. T. Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento, en la obra colectiva dirigida por TORRES, H. T. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas.** 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Direito Tributário Internacional, Planejamento Tributário e Operações Transnacionais.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

REALE, M. **Lições Preliminares de Direito.** São Paulo: Saraiva, 1987.

RUIZ GARCÍA, J. R.; CALDERÓN CARRERO, J. M. (Coord.). **Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España.** Galicia: Fundación Pedro Barré de la Maza – Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004.

XAVIER, A. **Direito Tributário Internacional do Brasil.** 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.