

ACORDO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO ENTRE O BRASIL E A ALEMANHA

CAMINHOS PARA
CONVERGÊNCIA



Confederação Nacional da Indústria
PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

ACORDO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO ENTRE O BRASIL E A ALEMANHA

CAMINHOS PARA
CONVERGÊNCIA

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA – CNI

Robson Braga de Andrade

Presidente

Diretoria de Desenvolvimento Industrial

Carlos Eduardo Abijaodi

Diretor

Diretoria de Relações Institucionais

Mônica Messenberg Guimarães

Diretora

Diretoria de Serviços Corporativos

Fernando Augusto Trivellato

Diretor

Diretoria Jurídica

Hélio José Ferreira Rocha

Diretor

Diretoria de Comunicação

Ana Maria Curado Matta

Diretora

Diretoria de Educação e Tecnologia

Rafael Esmeraldo Lucchesi Ramacciotti

Diretor

Diretoria de Inovação

Gianna Cardoso Sagazio

Diretora

ACORDO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO ENTRE O BRASIL E A ALEMANHA

CAMINHOS PARA
CONVERGÊNCIA



Brasília, 2019



Confederação Nacional da Indústria
PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

© 2019. CNI – **Confederação Nacional da Indústria.**

Qualquer parte desta obra poderá ser reproduzida, desde que citada a fonte.

CNI

Gerência Executiva de Assuntos Internacionais

FICHA CATALOGRÁFICA

C748a

Confederação Nacional da Indústria.

Acordo para evitar a dupla tributação entre o Brasil e a Alemanha /
Confederação Nacional da Indústria. – Brasília : CNI, 2019.

33 p. : il.

1. Dupla Tributação. 2. Brasil 3. Alemanha I. Título.

CDU: 336.02

CNI
Confederação Nacional da Indústria
Sede
Setor Bancário Norte
Quadra 1 – Bloco C
Edifício Roberto Simonsen
70040-903 – Brasília – DF
Tel.: (61) 3317-9000
Fax: (61) 3317-9994
<http://www.portaldaindustria.com.br/cni/>

Serviço de Atendimento ao Cliente - SAC
Tels.: (61) 3317-9989/3317-9992
sac@cni.org.br

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – SÍNTESE DAS PRINCIPAIS DIVERGÊNCIAS ENTRE O MODELO BRASILEIRO E O ALEMÃO DE ADTS	13
TABELA 2 – PIB PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA E ADT COM O BRASIL	15

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – COMPOSIÇÃO DAS EXPORTAÇÕES BRASILEIRAS PARA A ALEMANHA EM 2018 POR GRAU DE INTENSIDADE TECNOLÓGICA	16
GRÁFICO 2 – EXPORTAÇÕES DO BRASIL DE PRODUTOS DE ALTA E MÉDIA-ALTA INTENSIDADE TECNOLÓGICA EM 2018 - PARCEIROS SELECIONADOS (US\$ BI E PART.)	16
GRÁFICO 3 – IMPORTAÇÕES DO BRASIL DE PRODUTOS DE ALTA E MÉDIA-ALTA INTENSIDADE TECNOLÓGICA EM 2018 - PARCEIROS SELECIONADOS (US\$ BI E PART.)	17

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO.....	9
1 INTRODUÇÃO.....	11
2 GANHOS PARA AS RELAÇÕES ECONÔMICAS BRASIL-ALEMANHA	15
3 PRINCIPAIS PONTOS DE DISCUSSÃO E CAMINHOS PARA CONVERGÊNCIA.....	21
3.1 Tributação dos rendimentos de serviços	21
3.2 Exclusão de crédito presumido	26
3.3 Preços de transferência.....	27
4 CONCLUSÕES	29
ANEXO A - DECISÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ) SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS DE SERVIÇOS	31

APRESENTAÇÃO

O aumento da competitividade e a inserção do Brasil nas cadeias de valor exigem regras tributárias compatíveis com as boas práticas internacionais, como a melhoria e a ampliação da rede brasileira de Acordos para Evitar Dupla Tributação (ADTs) com países prioritários.

Entre eles, está a Alemanha, maior economia da Europa, um dos principais parceiros comerciais do Brasil, sexto maior destino das exportações brasileiras e quarto na origem das importações. O país se destaca tanto no comércio de bens de alta e média-alta tecnologia com o Brasil quanto em serviços. Foi o terceiro mais importante destino das exportações brasileiras de serviços em 2018, atrás apenas de Estados Unidos e Países Baixos.

Brasil e Alemanha já tiveram um ADT, que vigorou por quase 30 anos. Em virtude das evoluções dos acordos recentes assinados pelo Brasil, o momento é propício para o lançamento de novas negociações entre os países.

Para contribuir com a concretização desse objetivo, a Confederação Nacional da Indústria (CNI), o Fórum das Empresas Transnacionais Brasileiras (FET) e o Encontro Empresarial Brasil-Alemanha (EEBA) prepararam um material inédito: um documento que traz recomendações empresariais para a convergência de posições entre Brasil e Alemanha que podem permitir a celebração de um ADT.

Esse acordo torna-se cada vez mais possível, à luz dos avanços recentes do Brasil no tema e de sua pretensão de ser membro da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Boa leitura.

Robson Braga de Andrade

Presidente da CNI



ORDEM E PROGRESSO

A celebração de um novo acordo pode agregar muito para a relação bilateral em termos de redução de custos e segurança jurídica para investidores, principalmente em um novo ciclo de oportunidades no Brasil, mas também para atender empresas brasileiras que hoje operam com unidades na Alemanha.

1 INTRODUÇÃO



Este documento mapeia os principais entraves para a celebração de um novo Acordo Bilateral para Evitar Dupla Tributação (ADT) entre o Brasil e a Alemanha e apresenta recomendações e caminhos, do setor empresarial, para aproximar e conciliar os instrumentos utilizados nos acordos celebrados pelos países em destaque.

O Brasil e a Alemanha são as duas maiores economias de seus continentes e possuem uma longa e sólida relação econômica, tanto no comércio de bens e serviços quanto pela ótica dos investimentos, sobretudo de empresas alemãs no Brasil.

Entre as principais economias europeias, a Alemanha e o Reino Unido são duas com as quais o Brasil não possui um ADT em vigor. A celebração de um novo acordo pode agregar muito para a relação bilateral em termos de redução de custos e segurança jurídica para investidores principalmente em um novo ciclo de oportunidades no Brasil, mas também para atender empresas brasileiras que hoje operam com unidades na Alemanha.

O Brasil e a Alemanha já tiveram um ADT, que vigorou por quase trinta anos (Decreto nº 76.988/1976¹). Promulgado em 06/01/1976, o acordo foi denunciado pela Alemanha em 07/04/2005, o que ocasionou a perda de sua vigência a partir de 01/01/2006 (Decreto nº 5.654/2005²).

1 BRASIL. **Decreto N. 76.988, de 6 de janeiro de 1976.** Promulga o acordo para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o capital, Brasil-República Federal da Alemanha. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/alemanha/decreto-no-76-988-de-6-de-janeiro-1976>. Acesso em: 14 ago. 2019.

2 BRASIL. **Decreto N. 5.654, de 29 de dezembro de 2005.** Revoga O decreto Nº 76.988, de 6 de janeiro de 1976, que dispõe sobre a execução do acordo entre a república federativa do brasil e a república federal da Alemanha para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o capital, celebrado em Bonn, em 27 de junho de 1975. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/alemanha/decreto-no-5-654-de-29-de-dezembro-de-2005>. Acesso em: 14 ago. 2019.

Dentre as razões aventadas para a denúncia do acordo pelo governo alemão, estariam três principais:

- i) tratamento tributário dado pelo Brasil aos *rendimentos de serviços*: enquanto a Alemanha defendia a tributação dos rendimentos exclusivamente no Estado de residência (com base no *Artigo 7 – Lucro das Empresas*), o Brasil defendia a tributação também no Estado de fonte, (com base no *Artigo 22 – Rendimentos não Expressamente Mencionados*);
- ii) recusa do Brasil em rever cláusulas de *crédito presumido* (incentivos tributários): a Alemanha entendia que o elevado descompasso entre os níveis de desenvolvimento econômico do Brasil e da Alemanha verificado no contexto da assinatura do ADT (1975) teria sido superado, de modo que não se justificaria mais a previsão de créditos presumidos no ADT; e
- iii) política brasileira de *preços de transferência*: a Alemanha entendia que a adoção pelo Brasil de margens predeterminadas, em descompasso com o princípio *arm's length* da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, daria ensejo a situações de dupla tributação, sem possibilidade de afastamento com base no ADT.

O Brasil e a Alemanha já tiveram um ADT, que vigorou por quase trinta anos (Decreto nº 76.988/1976). Promulgado em 06/01/1976, o acordo foi denunciado pela Alemanha em 07/04/2005, o que ocasionou a perda de sua vigência a partir de 01/01/2006.

Nessas três áreas, o debate evoluiu nos últimos anos no Brasil, indicando a possibilidade de superação das divergências para a celebração de um novo ADT entre o Brasil e a Alemanha. Esse novo cenário é o objeto deste documento, que pretende apontar os pontos de convergência para a celebração de um novo acordo.

A tabela abaixo busca sintetizar os principais aspectos que demandariam maior aproximação entre as posições técnicas do Brasil e da Alemanha com relação ao conteúdo de um possível ADT:

TABELA 1 – Síntese das principais divergências entre o modelo brasileiro e o alemão de ADTs

Tema	Alemanha	Brasil
Tributação de Serviços	Os ADTs da Alemanha autorizam a tributação dos rendimentos de serviços exclusivamente pelo Estado de residência.	Na prática, os ADTs do Brasil autorizam a tributação dos rendimentos dos chamados “serviços técnicos” pelo Estado de residência e pelo Estado de fonte, com base no dispositivo de royalties.
Crédito Presumido (<i>Tax sparing e matching credit</i>)	A Alemanha rejeita políticas de benefícios. No caso de um ADT com o Brasil, a Alemanha considera que não há um hiato econômico que justifique a adoção de cláusula de crédito presumido.	No passado, o Brasil não abria mão de incluir cláusulas de crédito presumido nos ADTs assinados com países desenvolvidos. Contudo, em 2018, o Brasil assinou dois acordos sem a inclusão dessa cláusula ou mecanismo similar (Suíça e Singapura).
Preços de Transferência	A Alemanha adota o princípio <i>arm's length</i> (OCDE), que favorece uma análise mais profunda na aplicação das regras de preços de transferência.	A legislação brasileira adota um conjunto único de regras de preço de transferência, com margens predeterminadas, que não prevê ajuste de correspondência.

Fonte: Elaboração CNI



Dentre as principais economias da União Europeia, a Alemanha, junto com o Reino Unido, são as únicas com as quais o Brasil não possui um ADT firmado. Isso significa que há espaço para a melhoria do quadro regulatório das relações econômicas entre os dois países com possibilidade de ganhos em redução de custos e aumento da segurança jurídica

2 GANHOS PARA AS RELAÇÕES ECONÔMICAS BRASIL-ALEMANHA

A Alemanha é a maior economia da União Europeia, bloco que, somado, possui o maior estoque de Investimento Estrangeiro Direto (IED) no Brasil e foi o segundo maior parceiro comercial brasileiro em 2018.

Dentre as principais economias da União Europeia, a Alemanha, junto com o Reino Unido, são as únicas com as quais o Brasil não possui um ADT firmado, conforme tabela abaixo. Isso significa que há espaço para a melhoria do quadro regulatório das relações econômicas entre os dois países com possibilidade de ganhos em redução de custos e aumento da segurança jurídica.

TABELA 2 – PIB países da União Europeia e ADT com o Brasil

	País	PIB (EUR bi)	ADT com Brasil
1	Alemanha	3.357,6	Não
2	Reino Unido	2.849,3	Não
3	França	2.421,5	Sim
4	Itália	1.815,8	Sim
5	Espanha	1.199,7	Sim
6	Países Baixos	738,4	Sim

Fonte: FMI.

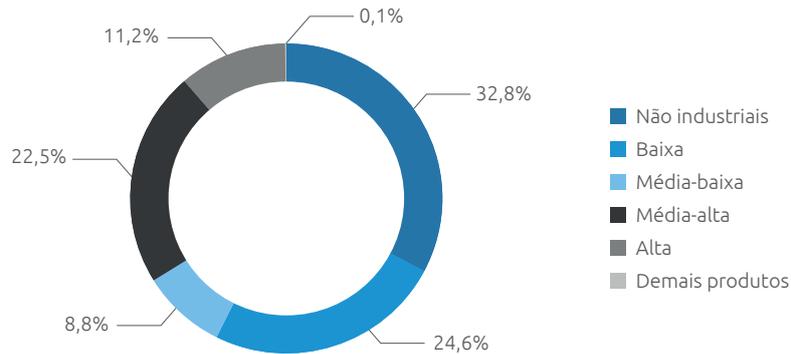
COMÉRCIO DE BENS

A Alemanha é um dos principais parceiros comerciais em bens do Brasil, sendo o sexto maior destino das exportações brasileiras e o quarto maior em origem das importações brasileiras, somando um fluxo bilateral de US\$ 15,8 bilhões.

Nessa relação, também se destaca o comércio de bens de alta e média-alta tecnologia. Esses bens representam 33,7% do total das exportações do Brasil para a Alemanha e 85,0% das importações brasileiras do país europeu, somando corrente de comércio de US\$ 10,7 bilhões nessas categorias de bens.

Esses números representam o quinto principal destino e a terceira principal origem do comércio brasileiro de bens de elevado grau tecnológico.

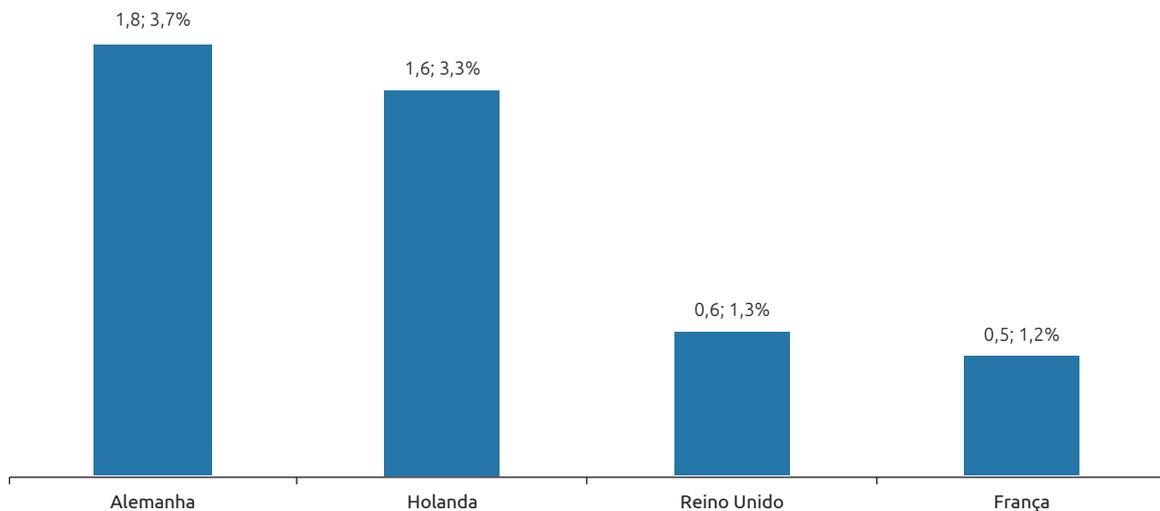
GRÁFICO 1 – Composição das exportações brasileiras para a Alemanha em 2018 por grau de intensidade tecnológica



Fonte: Fundação Centro de Estudos de Comércio Exterior – FUNCEX. Elaboração própria.

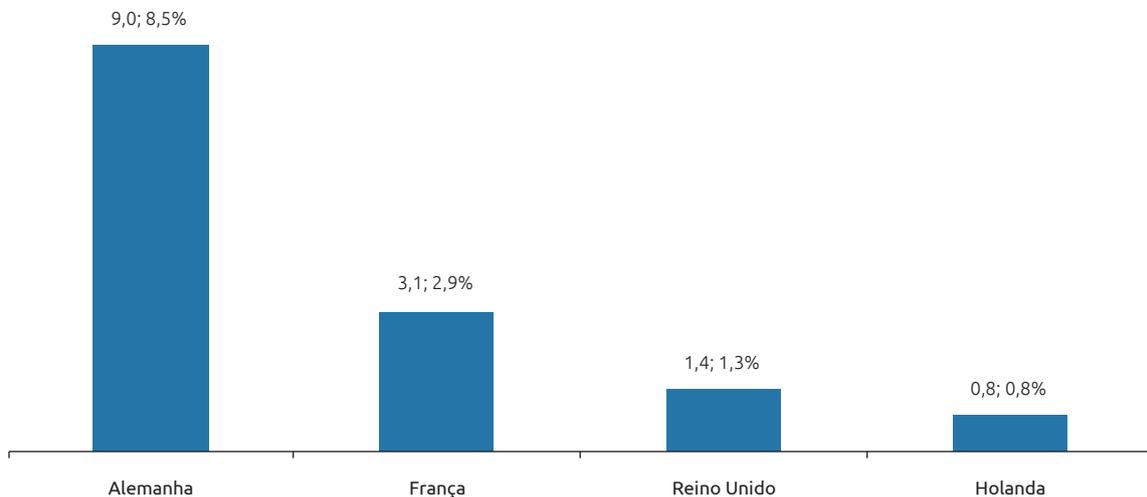
Conforme gráficos a seguir, a Alemanha também se destaca entre os demais parceiros do Brasil no continente europeu, em comércio de bens de alta e média-alta intensidade tecnológica.

GRÁFICO 2 – Exportações do Brasil de produtos de alta e média-alta intensidade tecnológica em 2018 - Parceiros Selecionados (US\$ bi e part.)



Fonte: Fundação Centro de Estudos de Comércio Exterior – FUNCEX. Elaboração própria.

GRÁFICO 3 – Importações do Brasil de produtos de alta e média-alta intensidade tecnológica em 2018 - parceiros selecionados (US\$ bi e part.)



Fonte: Fundação Centro de Estudos de Comércio Exterior – FUNCEX. Elaboração própria

Esse fato ganha relevância dado que o comércio de alta e média-alta tecnologia é mais intensivo em royalties e serviços empresariais e tecnológicos, operações que são reguladas no escopo dos ADTs e que, portanto, poderiam ser ainda mais estimuladas no intercâmbio bilateral entre o Brasil e a Alemanha com a celebração deste tipo de tratado.

COMÉRCIO DE SERVIÇOS

A Alemanha também aparece com destaque no comércio de serviços com o Brasil. O país foi o terceiro maior destino das exportações brasileiras deste setor em 2018 (US\$ 1,2 bilhão), atrás apenas dos Estados Unidos e Países Baixos. Nas importações, a Alemanha aparece como o quarto maior fornecedor brasileiro, atrás de Estados Unidos, Reino Unido e Países Baixos (US\$ 1,7 bilhão).

Novamente, a celebração de um ADT entre o Brasil e a Alemanha poderia facilitar e fomentar a aquisição de serviços bilaterais, já que é uma operação regulada pelos ADTs. Essa facilitação contribuiria, em última instância, para aumentar a competitividade do setor produtivo de ambos os países, uma vez que os serviços têm tido participação cada vez mais importante no custo e no valor agregado da produção industrial.

INVESTIMENTOS

O Fundo Monetário Internacional (FMI) publica uma matriz de IED, mostrando as posições reportadas por cada país. De acordo com informações divulgadas pelo Brasil, a posição de investimento direto da Alemanha na economia brasileira foi de US\$ 14 bilhões em 2017, a sexta principal origem se forem excluídos os países considerados de tributação favorecida.

Os dados sobre IED variam significativamente de acordo com a fonte declarante e, muitas vezes, os dados podem ser reportados por holdings em países com tributação favorecida. Dessa forma, estima-se que esse valor de investimentos da Alemanha no Brasil possa estar subestimado, o que é corroborado pelo fato de existirem ao redor de 1,6 mil unidades de empresas alemãs no Brasil³, sendo o país uma das maiores concentrações industriais alemãs no exterior.

A importância da Alemanha também aparece como destino dos investimentos brasileiros. Segundo ranking da Fundação Dom Cabral⁴, o país é o segundo maior destino das empresas brasileiras na Europa, atrás apenas do Reino Unido, e o décimo maior na lista destinos de instalação de unidade produtiva de empresas brasileiras no exterior.

3 Disponível em: <https://noticias.portaldaindustria.com.br/noticias/economia/encontro-brasil-alemanha-trara-oportunidade-para-empresas-do-nordeste/>

4 Disponível em: https://www.fdc.org.br/conhecimento-site/nucleos-de-pesquisa-site/centro-de-referencia-site/Materiais/Ranking_FDC_Multinacionais_Brasileiras_2016.pdf



Uma das principais condições para a celebração de um novo ADT entre o Brasil e a Alemanha é a previsão, clara, do tratamento a ser aplicado aos rendimentos de serviços.

3 PRINCIPAIS PONTOS DE DISCUSSÃO E CAMINHOS PARA CONVERGÊNCIA

3.1 TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS DE SERVIÇOS

O HISTÓRICO

Uma das principais condições para a celebração de um novo ADT entre o Brasil e a Alemanha é a previsão, clara, do tratamento a ser aplicado aos rendimentos de serviços.

À época da denúncia do antigo ADT pela Alemanha (2005), o Brasil adotava um entendimento polêmico de que os rendimentos de serviços estariam sujeitos ao *Artigo 22 - Rendimentos não Expressamente Mencionados*, uma vez que não se enquadrariam em nenhum outro dispositivo do ADT. Com base nesse dispositivo, os rendimentos de serviços poderiam ser tributados tanto pelo país de residência quanto pelo país fonte:

ARTIGO 22 - Rendimentos não Expressamente Mencionados

Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante não expressamente mencionados nos artigos precedentes do presente acordo são tributáveis em ambos os Estados Contratantes.

A determinação de aplicação do artigo acima aos rendimentos de serviços foi consolidada no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1/2000, segundo o qual os serviços gerais, mesmo sem transferência de tecnologia, deveriam também ser tributados na fonte.



Na visão da Alemanha, haveria um dispositivo específico no ADT que abrangeria os rendimentos de serviços: o *Artigo 7 – Lucro das Empresas*. Com base nos comentários da OCDE sobre o dispositivo da sua Convenção Modelo, que inclusive serviu de base para o ADT Brasil-Alemanha, esse artigo abrangeria todos os rendimentos auferidos pelas empresas, exceto na hipótese de haver no ADT um dispositivo específico para o rendimento em questão, como era o caso de juros, royalties, ganho de capital etc.

Para os rendimentos de serviços, uma vez que o ADT Brasil-Alemanha não disciplinava a sua tributação de forma específica em nenhum outro dispositivo, deveria prevalecer a aplicação do *Artigo 7 – Lucro das Empresas*, de acordo com o qual a competência tributária seria exclusiva do Estado de residência:

ARTIGO 7º - Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

ANÁLISE DO STJ E POSIÇÃO DA RFB E DA PGFN

A divergência de entendimento entre o Brasil e a Alemanha causava prejuízos ao comércio de serviços: na prática, apesar da existência de um ADT, os rendimentos de serviços eram sempre tributados duas vezes. Tendo em vista que, na perspectiva alemã, o dispositivo aplicável à operação deveria ser o *Artigo 7*, o país recusava dar qualquer crédito decorrente de retenção na fonte no Brasil realizado com base em outro artigo.

O impasse vigorou até 2012, quando o Superior Tribunal de Justiça (STJ) finalmente analisou o tema e decidiu pela impossibilidade de tributação na fonte dos rendimentos de serviços. A íntegra da decisão encontra-se no Anexo I deste documento.

Na sequência do julgamento pelo STJ, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil – RFB se pronunciaram sobre os limites desse entendimento, reduzindo bastante o alcance da decisão proferida pelo STJ⁵. De acordo com a PGFN e a RFB, o *Artigo 22 – Rendimentos não Expressamente Mencionados* não seria, de fato, adequado para tratar dos rendimentos de serviços. Isso não significaria, no entanto, que todas as situações deveriam ser tuteladas pelo *Artigo 7 – Lucro das Empresas*.

⁵ Ver Parecer PGFN/CAT nº2.363/2013 e Ato Declaratório Interpretativo nº 5/2014.

Para a PGFN e a RFB, o *Artigo 7 – Lucro das Empresas* deveria ser aplicado de forma residual, exclusivamente nos casos em que não houvesse previsão de utilização do *Artigo 12 – Royalties*. A grande maioria dos ADTs em vigor prevê nos seus protocolos a aplicação aos rendimentos de assistência técnica e serviços técnicos do *Artigo 12 – Royalties*, que autoriza a tributação tanto pelo Estado da residência quanto pelo Estado da fonte. Com relação aos rendimentos de assistência técnica e serviços técnicos, portanto, deveria ser utilizado o *Artigo 12 – Royalties*.

O grande problema na interpretação da PGFN e da RFB, no entanto, está no conceito adotado de serviços técnicos e assistência técnica: para fins de equiparação a royalties, a PGFN e a RFB consideram irrelevante que os serviços envolvam transferência de tecnologia, o que mais uma vez vai contra o entendimento da OCDE e, na prática, a grande maioria dos rendimentos de serviços sujeitam-se ao *Artigo 12 – Royalties*, e não ao *Artigo 7 – Lucro das Empresas*, como defende a OCDE e decidiu o STJ.

Esse conceito, no entanto, salvo raras exceções, não está previsto nos próprios ADTs. Em regra, os ADTs limitam-se a determinar que as disposições do artigo de royalties deverão ser aplicadas “a pagamentos de qualquer espécie recebidos em razão da prestação de serviços técnicos e assistência técnica”, sem conceituar o que sejam serviços técnicos e de assistência técnica.

A principal exceção a essa regra é o ADT Brasil-Argentina, que define expressamente os conceitos (Artigo 20 do Decreto nº 9.482/2018, que promoveu ajustes no ADT Brasil-Argentina):

“b) Fica estabelecido que as disposições do parágrafo 3 do Artigo XII [royalties] se aplicam aos rendimentos provenientes do uso ou da concessão de uso de software ou de notícias internacionais, e da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

Considera-se prestação de serviços técnicos e de assistência técnica a execução de serviços que dependam de conhecimentos técnicos especializados ou que envolvam assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizada por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, resultante de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e a assessoria permanente prestada pelo cedente de processo ou fórmula secreta ao cessionário, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções ou outros serviços similares, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedidos.”

Nos casos em que os conceitos de serviços técnicos e assistência técnica não são definidos no ADT - ou seja, na maioria dos casos - novos debates surgem acerca do dispositivo adequado para fins de tributação dos rendimentos de serviços. Uma vez que a interpretação proposta pela PGFN e pela RFB é diferente da interpretação proposta pela OCDE que,

de modo geral, é também a adotada pelo outro Estado contratante, e extrapola sobremaneira o próprio texto dos ADTs, vários contribuintes têm levado a questão ao Poder Judiciário.

A matéria já foi analisada pelos Tribunais da Segunda⁶, Terceira⁷ e Quinta⁸ Regiões, e as decisões têm sido amplamente favoráveis aos contribuintes. De acordo com as decisões, a interpretação dos ADTs deve se dar em conformidade com o que propõe a OCDE, ou seja, que apenas podem ser incluídos nos conceitos de serviços técnicos e de assistência técnica os serviços que envolvem transferência de tecnologia. A questão deve ser analisada pelo STJ em breve, e a expectativa dos contribuintes é a de que o entendimento favorável manifestado pelos TRFs seja mantido.

6 "Ementa: TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. PAGAMENTOS AO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO POR SERVIÇOS SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. ART. 7º DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO. LUCRO DAS EMPRESAS. TRIBUTAÇÃO NO ESTADO PRESTADOR DE SERVIÇOS. ARTIGO 98 DO CTN. PREVALÊNCIA DO TRATADO DE DIREITO INTERNACIONAL SOBRE A LEGISLAÇÃO INTERNA. TRIBUTAÇÃO INDEVIDA. 1. Não há que se falar em decadência, pois se trata de mandado de segurança preventivo, em que a Impetrante objetiva o afastamento da exigência do IRRF sobre pagamentos realizados após a impetração e o reconhecimento do direito à futura compensação dos valores indevidamente recolhidos nos 5 (cinco) anos que a antecederam. 2. Os Tratados Internacionais em matéria tributária não só prevalecem sobre a legislação interna, como também devem ser observados por qualquer lei superveniente. Inteligência do artigo 98 do CTN. Precedentes do STJ. 3. Os pagamentos enviados ao exterior a título de contraprestação por serviços realizados sem transferência de tecnologia enquadram-se no artigo 7º das Convenções para Evitar a Dupla Tributação celebradas com base no modelo da OCDE, pois o "lucro" a que se refere o dispositivo não pode ser equiparado ao lucro real de que trata apenas a legislação interna, sob pena de violação do princípio da boa-fé que deve reger as relações internacionais. Interpretação dada pela própria OCDE. Precedentes do STJ. 4. Apenas se enquadram no artigo 12 do Tratado, que trata da tributação de royalties, os rendimentos auferidos em decorrência de contrato para prestação de serviço técnico ou de assistência técnica relacionada com a exploração da tecnologia ou do direito de uso cedido. 5. O fato de as empresas pertencerem a um mesmo grupo econômico não caracteriza a existência de estabelecimento permanente da empresa prestadora dos serviços no Brasil, como esclarece o próprio art. 5º, 6, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada com a Noruega. A duração do contrato, superior a 6 (seis meses) tampouco leva à conclusão da existência desse estabelecimento. 6. Reconhecimento do direito das Impetrantes de compensar os valores do IRRF indevidamente 2 recolhidos, acrescidos da taxa SELIC desde cada pagamento, com débitos relativos a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil - RFB, nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, observado o artigo 170-A do CTN. 7. Apelação da União Federal e remessa necessária a que se nega provimento."

(TRF 2ª Região, QUARTA TURMA, ApReeNec - APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA - 0009895-59.2013.4.02.5101, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL LETICIA DE SANTIS MELLO, julgado em 24/08/2017, e-DJF3 Judicial 1 DATA:28/08/2017)

7 "- Não há como miscigenar os dois institutos jurídicos. Ao contrário do que sustenta a UNIÃO FEDERAL, o item 6 do protocolo que passou a integrar o acordo em tela não tem por fim expandir ou modificar o conceito de "royalties", mas sim incluir, porquanto antes não havia menção a eles, expressamente a prestação de serviços técnicos na sessão referente aos "royalties", sem, contudo, haver qualquer menção que leve a crer que referido conceito ("royalties") foi objeto de alteração.

- Não é dado ao fisco, a partir disso, criar nova hipótese de incidência fiscal. O mencionado item protocolar precisa ser analisado com parcimônia pelos Estados signatários, não devendo conduzir a deturpações do acordo, sob pena de que este perca seu efeito principal.

- A disposição deve ser entendida apenas para casos limítrofes em que, embora o contrato seja de prestação de serviços, haja alguma forma, mesmo complementar ou instrumental, de transferência de tecnologia ou 'know-how'." (TRF 3ª Região, QUARTA TURMA, ApReeNec - APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA - 344135 - 0016356-64.2012.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MÔNICA NOBRE, julgado em 19/04/2017, e-DJF3 Judicial 1 DATA:14/06/2017)

8 "TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA. CONVENÇÕES E ACORDOS INTERNACIONAIS. SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESA ESTRANGEIRA SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. RENDIMENTOS REMETIDOS POR EMPRESA BRASILEIRA. SUPREMACIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI Nº 9.799. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. PRECEDENTE. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA. APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL IMPROVIDAS.

1. Cuida-se de sentença que concedeu a segurança para determinar que a autoridade coatora abstenha-se de exigir da impetrante o recolhimento de imposto de renda na fonte, por ocasião das remessas ao exterior a título de pagamento por serviços prestados sem transferência de tecnologia, inclusive serviços técnicos de assistência técnica, por empresas domiciliadas em países com os quais o Brasil mantém tratados internacionais para evitar a dupla tributação, compensando os valores indevidamente nos últimos cinco anos, com a aplicabilidade da taxa SELIC.

2. A apelante requer, em síntese, a reforma da sentença, visto que o serviço prestado pela empresa estrangeira tem sua remuneração equiparada a royalties, por força de disposição convencional expressa, logo, a remessa ao exterior deve ser tributada no Brasil, mediante a sistemática da retenção da fonte.

3. Em uma análise minuciosa dos autos, verifica-se que a impetrante é uma empresa industrial com prevalência em atividades de industrialização e comercialização de calçados, no exercício de suas atividades, a impetrante contrata por diversas vezes serviços sem transferência de tecnologia de empresas estabelecidas no exterior, tais como: África do Sul, Argentina, Canadá, China, Coreia do Sul, Espanha, França, Holanda, Itália, Japão, Noruega, Portugal e Turquia.

4. Dessa forma, há a remessa de recursos para remunerar as mencionadas empresas em decorrência do contrato de prestação de serviços, sem transferência de tecnologia, as quais estão domiciliadas em países com os quais o Brasil mantém atualmente pactos de não bitributação.

5. Com essas razões, mantenho o entendimento da douda sentença no sentido de afastar a exigibilidade do imposto de renda na fonte nos casos de rendimentos enviados ao exterior para pagamento de serviços prestados por empresas sediadas em países com os quais o Brasil mantém tratados internacionais para evitar a dupla tributação.

6. Precedentes. Apelação e remessa oficial improvidas." (PROCESSO: 08010511620164058103, APELREEX - Apelação / Reexame Necessário -, DESEMBARGADOR FEDERAL BRUNO LEONARDO CÂMARA CARRÁ (CONVOCADO), 4ª Turma, JULGAMENTO: 14/02/2019)

POSIÇÃO EM NOVOS ADTS

Nesse contexto, por mais que o Brasil tenha evoluído com a interpretação do assunto, a divergência de entendimento com a Alemanha ainda existe.

A postura adotada em novos ADTs mostra que o Brasil tem adotado o caminho de intensificar a posição de tributação dos serviços na fonte. Na revisão do ADT Brasil-Argentina, por exemplo, foi incluído um conceito bastante amplo de serviços técnicos, com o objetivo de afastar dúvidas quanto aos tipos de rendimentos que deveriam ser tributados com base no *Artigo 12 – Royalties*. Nos novos ADTs assinados com Suíça e Singapura foram incluídos dispositivos específicos para os serviços técnicos (*Artigo 13 – Serviços Técnicos*), com o objetivo de deixar mais clara a opção pela tributação na fonte.

De toda forma, apesar de a posição do Brasil continuar contrariando o entendimento da OCDE, e da Alemanha, sobre o assunto, há uma vantagem na abordagem adotada nos últimos ADTs: a previsibilidade da aplicação dos dispositivos.

Essa nova abordagem permite que os Estados e os contribuintes tenham definição clara e saibam antecipadamente em quais situações haverá retenção de imposto de renda na fonte e com base em qual alíquota, assim como os Estados saberão antecipadamente em que circunstâncias deverão autorizar a dedução de créditos ou a aplicação da isenção.

RECOMENDAÇÃO:

Diante do exposto, o ideal é que o Brasil se alinhe ao entendimento da OCDE e determine a tributação dos rendimentos de serviços exclusivamente no Estado de residência, com base no *Artigo 7- Lucro das Empresas*.

Alternativamente, caso o Brasil não recue na tributação dos rendimentos de serviços na fonte, recomenda-se a adoção de um dispositivo com redação clara e detalhada, para que os contribuintes tenham previsibilidade com relação aos dispositivos aplicáveis. Como referência pode ser usada a redação do ADT Brasil-Suíça, abaixo:

ARTIGO 13 Remunerações por Serviços Técnicos

1. Remunerações por serviços técnicos provenientes de um Estado Contratante e pagas a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributadas nesse outro Estado.
2. Todavia, não obstante o disposto no Artigo 15, e ressalvadas as disposições dos Artigos 8, 17 e 18, remunerações por serviços técnicos provenientes de um Estado Contratante poderão também ser tributadas no Estado Contratante do qual são provenientes e de

acordo com as leis desse Estado, mas, se beneficiário efetivo das remunerações for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não excederá 10% do valor bruto das remunerações.

3. O termo “remunerações por serviços técnicos”, conforme usado neste Artigo, significa qualquer pagamento como contraprestação por qualquer serviço de natureza gerencial, técnica ou de consultoria, a menos que o pagamento seja feito:

- a) a um empregado da pessoa que efetua o pagamento;
- b) para ensinar em uma instituição educacional ou para ensinar para uma instituição educacional; ou
- c) por uma pessoa física para serviços de uso pessoal de uma pessoa física.

3.2 EXCLUSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO

Outro ponto relevante para a denúncia do antigo ADT pela Alemanha foi a recusa do Brasil em renegociar a previsão dos benefícios de crédito presumido. O antigo ADT Brasil-Alemanha previa créditos presumidos para dividendos, juros e royalties remetidos do Brasil para a Alemanha.

Na visão da Alemanha, passados trinta anos da vigência do ADT (1975-2005), o nível de desenvolvimento econômico do Brasil teria aumentado substancialmente, de tal forma que não faria mais sentido manter no ADT previsões tipicamente voltadas para países com grau de desenvolvimento econômico mais baixo.

Quanto a este aspecto, a postura atual do Brasil tem sido a de admitir a celebração de novos ADTs sem a inclusão de cláusula de créditos presumidos. No último ADT assinado com um país desenvolvido, a Suíça, o Brasil não exigiu a inclusão cláusula de créditos presumidos.

Tudo indica que o Brasil estaria disposto a assinar um novo ADT com a Alemanha sem a previsão de créditos presumidos ou outros tipos de benefícios. Esse é o caminho que o setor empresarial entende que deveria ser adotado.

RECOMENDAÇÃO:

Diante do exposto, recomenda-se que o Brasil não condicione a assinatura do ADT à concessão de créditos presumidos.

3.3 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Por fim, a terceira questão que precisaria ser enfrentada para a celebração de um novo ADT entre o Brasil e a Alemanha é a divergência de critérios na aplicação das regras de preços de transferência.

O fato de a Alemanha adotar o princípio *arm's length*, que favorece uma análise mais profunda na aplicação das regras de preços de transferência, e o Brasil adotar margens predeterminadas, que são de aplicação rígida e não permitem flexibilizações a depender do caso concreto, tem o potencial de gerar dupla tributação nas operações entre os dois países.

No contexto do Projeto BEPS, o Brasil demonstrou sua intenção de seguir adotando a política de margens predeterminadas. Por outro lado, manifestou o interesse de permitir discussões relativas à dupla tributação decorrentes da aplicação de regras de preços de transferência por meio do Procedimento Amigável (conhecido como MAP). O uso do MAP teria grande utilidade para a investigação da necessidade de se realizar um ajuste correspondente, caso a aplicação de regras de preços de transferência por um dos Estados dê ensejo a uma situação de dupla tributação. Tal solução poderia ser adotada como referência para permitir a aproximação entre Brasil e Alemanha em um futuro ADT.

“Brazil provides for an approach in its domestic legislation that makes use of fixed margins derived from industry practices and considers this in line with the arm’s length principle. Brazil will continue to apply this approach and will use the guidance in this report in this context. When Brazil’s Tax Treaties contain Article 9, paragraph 1 of the OECD and UN Model Tax Conventions and a case of double taxation arises that is captured by this Treaty provision, Brazil will provide access to MAP in line with the minimum standard of Action 14.”⁹

Dessa forma, questionamentos concretos sobre a aplicação de margens predeterminadas previstas na legislação brasileira de preços de transferência poderiam ser resolvidos caso a caso.

RECOMENDAÇÃO:

Para um novo ADT Brasil-Alemanha recomenda-se, portanto, que seja adotada cláusula semelhante à que foi adotada no ADT Brasil-Suíça, assinado recentemente, reproduzida abaixo:

“5. Com referência aos Artigos 9 e 25

Fica entendido que a ausência de uma cláusula que preveja uma obrigação de um Estado Contratante de fazer um ajuste correspondente adequado não pode ser interpretada de modo a impedir um Estado Contratante de fazer esse ajuste apropriado caso tenha sido acordado no decorrer de um procedimento amigável”.

⁹ OECD. *Aligning transfer pricing outcomes with value creation*. Paris, OECD, 2015. p. 185.



Os modelos brasileiro e alemão convergem em grande parte de suas disposições, o que indica a viabilidade de aproximação e de negociação de um novo acordo.

4 CONCLUSÕES

Os modelos brasileiro e alemão convergem em grande parte de suas disposições, o que indica a viabilidade de aproximação. Contudo, foram identificados três entraves que demandam alinhamento, a fim de possibilitar a assinatura de um novo ADT entre o Brasil e a Alemanha. São eles:

- tributação dos rendimentos de serviços;
- previsão de crédito presumido; e
- de ajuste correspondente em relação a preços de transferência.

A tabela a seguir resume possíveis soluções para os principais aspectos não convergentes nas posições sobre dupla tributação entre o Brasil e a Alemanha:

Tópico	Recomendação
Tributação dos rendimentos de serviços	Alternativa 1: Autorização de tributação dos rendimentos de todos os serviços, inclusive serviços técnicos, exclusivamente pelo Estado de residência. Alternativa 2: Autorização de tributação dos rendimentos de serviços técnicos pelo Estado de residência e pelo Estado de fonte, com definição clara no próprio ADT do conceito de serviços técnicos.
Previsão de crédito presumido	Não previsão de crédito presumido ou outros tipos de benefício.
Previsão de ajuste correspondente em relação a preços de transferência	Previsão de utilização do Procedimento Amigável para análise da necessidade de realização de ajuste correspondente em relação a preços de transferência.

ANEXO A - DECISÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ) SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS DE SERVIÇOS

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE “LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA” NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A “LUCRO OPERACIONAL”. PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”, deixou de recolher o imposto de renda na fonte.

2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de “lucro da empresa estrangeira”, previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência.

Assim, concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil - o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte -, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, verbis: “Os rendimentos de um

residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado”.

3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o “lucro da empresa estrangeira”, serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.

4. O termo “lucro da empresa estrangeira”, contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao “lucro real”, do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está - e estará sempre - sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada - e portanto, definitiva - do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.

6. Portanto, “lucro da empresa estrangeira” deve ser interpretado não como “lucro real”, mas como “lucro operacional”, previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como “o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica”, aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

*8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.*

*9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma “revogação funcional”, na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.*

10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.

11. Recurso especial não provido.”

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

CNI

Robson Braga de Andrade

Presidente

DIRETORIA DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL

Carlos Eduardo Abijaodi

Diretor de Desenvolvimento Industrial

Gerência Executiva de Assuntos Internacionais

Diego Bonomo

Gerente-Executivo de Assuntos Internacionais

Gerência de Negociações Internacionais

Fabrizio Panzini

Gerente de Negociações Internacionais

Allana Rodrigues

Carolina Matos

Isadora Barbosa

Equipe Técnica

DIRETORIA DE COMUNICAÇÃO - DIRCOM

Ana Maria Curado Matta

Diretora de Comunicação

Gerência de Publicidade e Propaganda

Armando Uema

Gerente de Publicidade e Propaganda

Walner Oliveira

Produção Editorial

DIRETORIA DE SERVIÇOS CORPORATIVOS – DSC

Fernando Augusto Trivellato

Diretor de Serviços Corporativos

Superintendência de Administração - SUPAD

Maurício Vasconcelos de Carvalho

Superintendente Administrativo

Alberto Nemoto Yamaguti

Normalização

Fialho Salles

Elaboração

Editorar Multimídia

Projeto Gráfico e Diagramação

 www.cni.com.br

 [/cniBrasil](https://www.facebook.com/cniBrasil)

 [@CNI_br](https://twitter.com/CNI_br)

 [@cniBr](https://www.instagram.com/cniBr)

 [/cniweb](https://www.youtube.com/c/cniweb)

 [/company/cni-brasil](https://www.linkedin.com/company/cni-brasil)



Confederação Nacional da Indústria
PELO FUTURO DA INDÚSTRIA