

ESTABELECIMENTO PERMANENTE NA ERA PÓS BEPS: DA PRESENÇA FIXA À DIGITAL

PERMANENT ESTABLISHMENT IN A POST-BEPS ERA: FROM FIXED TO THE DIGITAL PRESENCE

Juciléia Lima *

RESUMO

Não se pode dizer que os avanços na tecnologia digital mudaram a natureza das principais atividades realizadas pelas empresas em seus negócios, tais como: adquirir insumos, criar ou agregar valor e comercializar a sua produção. Entretanto, é certo que na era da economia digital houve um significativo impacto na forma como essas atividades são desenvolvidas dado que se aprimorou, demasiadamente, a capacidade operacional delas de realizarem as suas atividades de qualquer lugar do globo de forma remota, e, no que toca à tributação de seus rendimentos, artificialmente, poderem deslocar a base tributária de suas receitas do mercado em que atuam para jurisdições de baixa ou nula tributação. O deslocamento da base tributária para países de baixa ou nula tributação por meio de planejamentos tributários agressivos foi reconhecido pela OCDE como um problema global e que por consequência, exige uma solução global para o caso. Em tempos da economia digital urge a necessidade da reconceitualização do critério do estabelecimento permanente como elemento de conexão para fins de tributação das operações cross-borders, isto porque, as empresas atuantes na economia digital, dada à especificidade de suas próprias atividades, não carecem manter ter presença física nos lugares em que mantêm negócios, o que lhes confere ampla liberdade para escolherem o seu domicílio tributário, por obviedade, a escolha paira sobre as jurisdições de baixa ou nula tributação em detrimento ao efetivo país onde atuam (*market country*), o que impossibilita que o Estado da fonte de pagamento tributar as atividades e rendimentos das empresas multinacionais da economia digital. Como resultado, é cada vez mais possível para uma empresa, de TI (por exemplo) firmar os contratos que podem ser automaticamente aceitos pelos programas de software sem que seja necessária qualquer intervenção de sua equipe local, ou seja, é possível que esta empresa exerça suas atividades longe da jurisdição do mercado em que atua, especialmente, quando é esta quem possui maior carga tributária

Artigo recebido em 15 de agosto de 2020.

Artigo aceito em 15 de março de 2021.

* Doutora e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo- USP. Estágio Doutoral na modalidade sanduíche na Universidade de Münster- Alemanha. LLM em Tributação Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário- IBDT. Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas- PUC-CAMPINAS. Professora de Direito Tributário e Processo Tributário do curso de graduação e da Pós Graduação Lato-Sensu da Universidade Presbiteriana Mackenzie, Campus Campinas/SP. E-mail: jucileialima@alumni.usp.br.

incidente sobre os seus negócios. Em tempos da digitalização da economia, trabalhar remotamente de qualquer lugar do mundo, sem dúvida, alterou a forma de se fazer negócios, sendo necessário instituir-se outros elementos- além do estabelecimento permanente, capazes de sustentar que a atividade da empresa não residente exercida nos limites geográficos do território do país consumidor (país da fonte de produção) que valha como critério válido para estabelecer e legitimar a sujeição passiva tributária destas empresas aos Estados em que atuam (*market country's fiscal sovereignty*). Este artigo pretende, sem esgotar, repensar o conceito de estabelecimento permanente dado que o critério da territorialidade, outrora utilizado como elemento de conexão para tributação internacional, não mais é capaz de assegurar as receitas tributárias dos Estados da fonte de produção.

Palavras-Chave: Estabelecimento Permanente, Presença Econômica Significativa, MLI, BEPS, Planejamento Tributário Internacional, Direito Tributário Internacional, elementos de conexão.

ABSTRACT:

It cannot be asserted that advances in digital technology have changed the nature of the main activities carried out by companies in their businesses, such as: acquiring inputs, creating or adding value and commercializing their production. However, it is certain that in the era of the digital economy, there was a significant impact on the way these activities are carried out, since their operational capacity to carry out their activities from anywhere in the world remotely has been greatly improved, and as regards the taxation of their income, they can artificially shift the tax base of their revenues from the market in which they operate to jurisdictions with low or no taxation. Shifting from the taxation of profits to countries with low or no taxation through aggressive tax planning was recognized by the OECD as a global problem and, consequently, requires a global solution to the case. In times of the digital economy, there is an urgent need to reconceptualize the criterion of permanent establishment as a connecting element for the purpose of taxing cross-border operations, because companies operating in the digital economy, given the specificity of their own activities, do not need to maintain having a physical presence in the places where they do business, which gives them ample freedom to choose their tax domicile, due to the fact that the choice hangs over jurisdictions with low or no taxation to the detriment of the actual country where they operate (market country), that makes it impossible for the State of the payment source to tax the activities and income of multinational companies in the digital economy. As a result, it is increasingly possible for an TI company (for example) to enter into contracts that can be automatically accepted by software programs without requiring any intervention from its local team, that is, it is possible for this company to exercise its activities away from the jurisdiction of the market in which it operates, especially when it has the highest tax burden on its business. In times of digitalization of the economy, working remotely from anywhere in the world has undoubtedly changed the way of doing business, requiring the establishment of other elements - in addition to the permanent establishment, capable of sustaining that the activity of the non-resident company exercised within the geographic limits of the territory of the consuming country (country of the source of production) which is a valid criterion for establishing and legitimizing the passive tax liability of these companies to the states in which they operate (market country fiscal sovereignty). This article intends, without exhausting it, to rethink the concept of permanent establishment given that the criterion of territoriality, once used as a connecting element for international taxation, is no longer able to guarantee the tax revenues of the states of the source of production.

Keywords: Permanent Establishment, Economic Significant Presence, MLI, BEPS, International Tax planning, International Tax Law, connection elements.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL; 2.1- O DESLOCAMENTO DA BASE TRIBUTÁVEL POR MEIO DO USO DE SOCIEDADES TRAMPOLINS (*STEPPING STONES*); 2.1.2. EROÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL POR MEIO DA MAXIMIZAÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DE JUROS E OUTRAS COMPENSAÇÕES FINANCEIRAS; 2.1.3. EROÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL POR “*TREATY SHOPPING*” E DE SOCIEDADES CONDUTORAS (*CONDUIT COMPANIES*); 2.1.4. EROÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL POR USO DE INSTRUMENTOS FINANCEIROS HÍBRIDOS; 2.2. EROÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL NO PAÍS DE ATUAÇÃO (*MARKET COUNTRY*) POR AUSÊNCIA DE ESTABELECIMENTO PERMANENTE; 3. ESTABELECIMENTO PERMANENTE COMO ELEMENTO DE CONEXÃO NA ECONOMIA DIGITAL; 4. ESTABELECIMENTO PERMANENTE NA ERA PÓS BEPS; 4.1. TRIBUTAÇÃO RETIDA NA FONTE NAS TRANSAÇÕES DIGITAIS; 4.2. UM TRIBUTO DE EQUALIZAÇÃO (*EQUALISATION LEVY*); 4.3. A “PRESENÇA ECONÔMICA SIGNIFICATIVA” COMO PRESSUPOSTO DA JUSTA ALOCAÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO DA FONTE; 5. DA PRESENÇA FÍSICA À VIRTUAL; 6. A PRESENÇA VIRTUAL E A CONVENÇÃO MULTILATERAL PARA A IMPLEMENTAÇÃO DO *BEPS – MLI*; 7. MODELO BRASILEIRO: O ABANDONO DA PRESENÇA FIXA PARA RETENÇÃO SOBRE O RENDIMENTO NA FONTE; 8. CONCLUSÕES; 9. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

Transpondo-se à era industrial, nasce a sociedade da informação como fruto dos avanços tecnológicos advindos da era digital, esta última, propagou a difusão de um ciberespaço de comunicação sem fronteiras instrumentalizado pela informática e a internet.

O processo de evolução da sociedade na informação, sem dúvida, correu a passos largos, as suas mudanças de comportamento são marcadas

pelo fácil acesso e o uso da tecnologia da informação, como os computadores e a internet.

Desde então, com o uso da tecnologia, novos modelos de negócios nasceram transformando as relações jurídicas o que exigiu do Direito adequar-se aos tempos de pós-modernidade. Os agentes econômicos, e, especialmente, as empresas, inseridos numa sociedade da informação, souberam aproveitar as facilidades advindas da era digital para ampliarem os seus negócios para além de suas fronteiras para um mundo sem fronteiras, rumo à economia digital.

A era digital tanto possibilitou a superação das fronteiras geográficas dos Estados quanto fragilizou o poder de tributar dos Estados nacionais ante a maior possibilidade da erosão e do deslocamento de suas bases tributárias para jurisdições de baixa ou nula tributação através do uso de planejamentos tributários.

Através do uso de planejamentos tributários agressivos que visam evitar a presença física da empresa em uma jurisdição fiscal desvantajosa (*market country*: país de atuação e com maior carga tributária) dado que a empresa pode comercializar bens ou prestar os serviços de qualquer lugar do mundo, de forma remota e totalmente digital (músicas, livros, filmes, *cloud computing*, pagamentos *on line*, publicidade *on line*, etc), ficou fácil para que as empresas, especialmente, as gigantes multinacionais da tecnologia deixem de pagar bilhões de dólares em tributos ao deslocarem, arditosamente, as suas receitas para outras jurisdições de baixa ou nula tributação, pois evitando-se a presença física, afasta-se a constituição de um estabelecimento permanente (*Permanet*

Establishment- PE, e por consequência, suprime a tributação no Estado com maior carga tributária¹.

Assim, os países há muito trabalham para combater a baixa e/ou nula tributação a diminuir o impacto desta conduta sob a concorrência e os obstáculos ao crescimento econômico sustentável por meio da elaboração de conceitos que lhes permitam tributar a receita produzida pelas empresas em tempos da economia digital. O conceito de “estabelecimento permanente” (“PE”) autoriza que um Estado tribute uma empresa não residente em seu território, desde que, ela mantenha presença física em sua jurisdição.

Neste contexto, na era do comércio digital, a antiga forma de ver o Direito Tributário Internacional-calcado no Estabelecimento Permanente (exigência da presença física do contribuinte) como elemento de conexão a determinar a competência tributária dos Estados nacionais demonstrou não ser mais suficiente para assegurar as suas arrecadações.

O combate à adoção de planejamentos fiscais internacionais agressivos com o objetivo de deslocar a tributação dos lucros para os países de baixa ou nula tributação foi reconhecido como um problema global e que por consequência, exigia uma solução global para a questão. Por esta razão, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o G20 lançaram um Plano de Ação com o objetivo de combater o deslocamento e a erosão da base tributária dos Estados nacionais, conhecido como *Base Erosion and Profiting Shifting (BEPS)*, ao prever como sua primeira ação identificar os principais desafios da tributação internacional na economia digital.

¹ BARFORD, Vanessa & HOLT, Gerry. Google, Amazon, Starbucks: The rise of “tax shaming”. BBC News. London, BBC News Magazine, 21.Mai.2013. Disponível em: <<https://www.bbc.com/news/magazine-20560359>> Acesso em: 26.Fev.2020

Por meio de um grupo de estudos paralelo ao Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE- "*Task Force on Digital Economy*" debruçou-se sobre a tributação internacional da economia digital tendo como objetivo traçar diretrizes para instituição de uma política fiscal global incidente sobre o comércio eletrônico.

Nascidos como novos modelos de negócios da economia digital, o comércio eletrônico pode ser designado como as operações de compra e venda de bens ou prestação de serviços que faz uso, pelo menos, em alguma fase de algum instrumento eletrônico, como aplicativos móveis e internet, tais como: *app stores, cloud computing, pagamentos online, propagandas on line, etc*².

Considerando-se que na economia digital, os bens e serviços do comércio eletrônico são comercializados digitalmente, já que podem ser incorpóreos, intangíveis, tal situação, indubitavelmente, traz dificuldades quanto à identificação do "local" em que a operação é realizada e o "local" do estabelecimento empresarial.

Indubitavelmente, a identificação do critério especial da regra-matriz de incidência, na era digital, é o maior desafio a ser superado pelos fiscos nacionais dado que a Internet não dispõe de barreiras físicas e o consumo de bens e serviços pode advir de qualquer lugar do mundo³.

Nesta conjuntura, o critério do estabelecimento permanente como elemento de conexão da tributação internacional parece não mais atender as necessidades dos fiscos locais em tempos de globalização, carecendo assim ser repensado. É neste contexto que o presente artigo pretende, não esgotar, mas

² OECD (2015). Addressing the tax challenges of the digital economy action. OECD Publishing, Paris, p. 39. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page17> Acesso em 25.fev.2020

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 134-135.

dar alguma contribuição ao entendimento sobre o estabelecimento permanente em tempos de economia digital.

2. DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL

Na economia tradicional, o consumidor, como regra, consumia o que lhe era trazido pela cadeia de distribuição a partir da produção. Diferentemente acontece na era digital, onde a rede mundial de computadores- a internet, desestruturou toda e qualquer cadeia de produção ao alterar o fluxo do consumo de qualquer bem ou serviço dado que viabilizou a aquisição de qualquer bem ou serviço, independentemente, da localização geográfica do consumidor.

Na economia digital dado que o comércio eletrônico não conhece fronteiras físicas e o consumo dos bens ou serviços se dá em um lugar para qualquer outro lugar do mundo, a dificuldade em identificar quem tem o poder de tributar (*jurisdiction to tax*) não é uma tarefa simples.

A despeito da literatura não definir, conclusivamente, o que seja o termo "economia digital", no relatório redigido pelo grupo de especialistas em assuntos fiscais da Comissão Europeia, a definição do termo é apontada como de difícil conceituação dada à difusão e às constantes mudanças no setor tecnológico⁴.

A OCDE explica em seu Relatório de Ação 1 que existem questões complexas no que cerne aos aspectos tributários de bens tangíveis e intangíveis

⁴ COCKFIELD, A. J. The Law and Economics of Digital Taxation: Challenges to Traditional Tax Laws and Principles, 56 **Bull. Intl. Fiscal Docn.** 12, secs. 2. & 3. (2002), Journals IBFD; Hellerstein, supra n. 5; and Westberg, supra n. 3. Apud BLUM, Daniel W. Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined? **Bulletin for International Taxation**, 2015 (Volume 69), No 6/7, April 2015, p. 314.

no comércio eletrônico. Embora não seja questões novas, existem desafios crescentes para identificar e avaliar a propriedade intelectual e outros negócios "intangíveis" na economia digital⁵.

Entretanto, a economia digital é reconhecida como consequência do processo transformativo do uso da tecnologia da comunicação e da informação (TCI). Interessante definição para o termo "economia digital" foi dada pelo Juiz da Suprema Corte norte-americana Potter Stewart ao analisar um caso sobre pornografia afirmou que, embora, não estejamos aptos a definir o que seja economia digital, todos nós a reconhecemos quando nos deparamos com ela *"we know it when we see it"*⁶.

Na esfera tributária, questões conexas com a economia digital não são novas, mas o desafio foi assumido no âmbito do BEPS, na Ação 1 do plano da OCDE ao reconhecer a necessidade de identificar os principais desafios da economia digital. De ora em diante, no relatório da OCDE *"Addressing the tax challenges of the digital economy action"*⁷, em seu Capítulo 5, são apresentadas as principais características dos planejamentos tributários no contexto da economia digital. Sendo que, as preocupações ali externadas giram em torno de situações onde nenhum ou quase nenhum tributo é recolhido pelas empresas, o que indubitavelmente, compromete as receitas fiscais dos países membros da organização, já fragilizados pela crise financeira de 2008.

Ao analisar os planejamentos tributários, o grupo *"Task Force on the Digital Economy"* (TFDE) no âmbito da OCDE identificou duas estratégias das

⁵ STEWART, Miranda. Abuse and Economic Substance in a Digital BEPS World. **Bulletin for International Taxation**. June/July, 2015, p. 399-400

⁶ HELLERSTEIN, Walter. Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishments. **Bulletin for International Taxation**, Volume 68, 6/7, April 2014, p. 346

⁷ OECD (2015). Addressing the tax challenges of the digital economy action. OECD Publishing, Paris, p. 77. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page17> Acesso em 26.fev.2020

empresas multinacionais para evitarem ou reduzirem o quanto têm a pagar a título de tributos. A primeira diz respeito ao deslocamento da base tributável dos rendimentos das empresas para jurisdições de baixa ou nula tributação e a segunda diz respeito a evitar a constituição de estabelecimento permanente a afastar a soberania fiscal do Estado em que atuam (*market country*).

O estudo do grupo “*Task Force on the Digital Economy*” (TFDE), identificou como primeira estratégia das empresas multinacionais para pagarem menos tributos a adoção de planejamentos tributários agressivos que têm como objeto a construção de estruturas societárias, artificialmente ou unicamente, desenvolvidas para afastar ou transferir o lucro tributável para jurisdições de baixa ou nula tributação. Sendo que, esses lucros foram produzidos, na verdade, na jurisdição fiscal de sua atuação de alta tributação (*market country*) de que tentam se evadir dado que esta possui carga tributária mais elevada, enquanto que, as empresas concorrentes ao não adotarem tal prática têm que suportar o encargo fiscal que as aquelas arditosamente conseguiram se eximir, e por consequência, ficam em desvantagem competitiva com aquelas. Agora, embora sem a pretensão de esgotar o tema, é certo que a análise dos efeitos da era pós BEPS no Direito Tributário Internacional merece ser melhor explorada, sendo esta a nossa pretensão.

2.1. O deslocamento da base tributável por meio do uso de sociedades trampolins (*stepping stones*)

Para furtar-se da tributação através do deslocamento da base tributável de seus rendimentos, as multinacionais constituem filiais ou estabelecimentos permanentes em jurisdições de baixa tributação- sociedades trampolim (*stepping stones*). Em apertada síntese, na modalidade trampolim, a sociedade controlada, comumente, residente em país de alta tributação cria uma

subsidiária em um Estado com tributação mais favorável (sociedade trampolim), em regra, um paraíso fiscal.

Daí, as vantagens fiscais auferidas pela subsidiária em decorrência das negociações realizadas com empresas de outros países são utilizadas nos investimentos de interesse da empresa matriz, funcionando a subsidiária como um trampolim para outras negociações da empresa matriz.

Exemplificando, a controladora, residente em um país de alta tributação, fica responsável pelo desenvolvimento de ativos intangíveis-bens incorpóreos que são cedidos os direitos de exploração a sua filial, esta por sua vez, está localizada num país de baixa ou nula tributação, a qual ficará com o encargo de comercializá-los globalmente, e claro o faz, agora recebendo valores subfaturados a título de remuneração pela cessão de direitos, que nem de longe, correspondem ao real valor dos intangíveis cedidos.

Assim, o lucro sujeito à tributação na jurisdição de alta tributação é artificialmente reduzido, e, os lucros sujeitos à tributação na jurisdição de baixa tributação será mais alto, reduzindo-se, assim, a carga fiscal por meio da tributação dos lucros para ser tributada numa outra jurisdição de tributação mais favorável.

2.1.2. Erosão da base tributável por meio da maximização da dedutibilidade de juros e outras compensações financeiras

Também, quando residente em um país de alta tributação, uma estratégia comum das empresas multinacionais para reduzirem a tributação dos lucros é maximizar as deduções à base tributável (base de cálculo) com pagamentos (despesas) dedutíveis feitas as outras empresas do mesmo grupo, seja: juros, royalties, taxas de serviço, etc.

Daí, o Relatório da Ação 1 do BEPS traz um exemplo: uma subsidiária em uma jurisdição fiscal de baixa tributação pede um empréstimo bancário a juros dedutíveis baixos. Depois, a subsidiária efetua empréstimo de dinheiro para suas subsidiárias em jurisdições fiscais de alta tributação a juros elevados, reduzindo, assim, o lucro destas últimas subsidiárias por tratar-se de despesa dedutível o valor pago a título de juros (elevados) para apuração do imposto de renda.

2.1.3- Erosão da base tributável por "*treaty shopping*" e de sociedades condutoras (*conduit companies*)

Por não ser residente, uma pessoa jurídica domiciliada no exterior pode estar sujeita à retenção do imposto de renda na fonte ao receber rendimentos, pagamentos, créditos ou remessa de fontes situadas no Brasil, incluindo juros e royalties.

Daí, por meio do uso de tratados internacionais contra a bitributação, é interposta uma sociedade condutora-3ª pessoa (*conduit company*) beneficiária do tratado que servirá para conduzir ao beneficiário efetivo (empresa da economia digital) o rendimento isento de tributos ou com a redução dos valores destes.

É comum a adoção de estratégias como a criação de empresas sem atividade substantiva (*conduit companies*) para serem constituídas em países com uma rede de tratados favoráveis, o denominado *treaty shopping*. A subsidiária que receberá os pagamentos não sujeitos à retenção na fonte é localizada em um país com baixa tributação.

2.1.4. Erosão da base tributável por uso de instrumentos financeiros híbridos

É comum que as empresas busquem obter recursos através da emissão de instrumentos financeiros de capital, e, para tanto façam uso de instrumentos

financeiros. Acontece que, ao assim fazerem, para fins fiscais, podem se deparar com figuras que mantêm características híbridas de dívida e patrimônio (ou visto a partir do credor/investidor: empréstimos e ações), por exemplo: em uma jurisdição é dívida e em outra é considerada para fins fiscais como investimento.

Isto acontece porque, para fins fiscais, os estados membros da OCDE não, necessariamente, qualificam contabilmente esses instrumentos financeiros de capital da mesma forma, o que pode permitir que empresas, ao investirem em outras jurisdições, combinem a dedutibilidade das despesas de juros no país de fonte com a tributação favorecida incidente sobre os dividendos sobre o lucro no país de origem.

Neste sentido, a OCDE demonstra preocupação quanto à atribuição de tratamentos fiscais dissonantes entre as jurisdições no que cerne ao uso de instrumentos financeiros híbridos de capital dado que tal disparidade permite às empresas multinacionais a adoção de planejamentos tributários agressivos a alcançar a dupla não tributação⁸.

Niels Johansen exemplifica expondo que por meio de um conglomerado financeiro composto por uma controladora, duas entidades veículos (ie. conduítes financeiros) e uma controlada sediada no país de origem do grupo, a qual por meio do uso de veículos financeiros converte seu aporte de capital para títulos da dívida, valendo-se para tal do uso de instrumentos financeiros híbridos. Desta maneira, os recursos chegariam à subsidiária

⁸OECD (2015). **Infrastructure Financing Instruments and Incentives**. OECD Publishing, Paris, 2015, p. 21. Disponível em <<http://www.oecd.org/finance/private-pensions/Infrastructure-Financing-Instruments-and-Incentives.pdf>> Acesso em: 01.mar.2020

estabelecida em outra localidade como empréstimos, permitindo que se obtivesse o benefício fiscal da dívida e a isenção da tributação dos dividendos⁹.

Em essência, o benefício fiscal é alcançado por meio da dedutibilidade de juros em uma controlada sediada em um país e a concomitante isenção de tributação dos dividendos pela controladora jurisdicionada em outra localidade. Essa contextualização seria alcançada por meio de empresas as quais funcionariam como conversores dos instrumentos financeiros emitidos.

Por isso, é importante que tais transações tenham substância econômica capaz de, puramente, se refletir nas demonstrações financeiras das empresas a inibir o gerenciamento da estrutura de capital para fins de tributação.

2.2. Erosão da base tributável no país de atuação (*market country*) por ausência de Estabelecimento Permanente

A segunda estratégia diz respeito à ausência proposital do estabelecimento permanente como forma de afastar a tributação, e embora isto não seja um privilégio das empresas na economia digital, é certo, que a era digital simplificou em demasia o comportamento furtivo do contribuinte.

Por isso, como elemento de conexão, evitar a constituição do estabelecimento permanente (presença fixa no país de atuação) é identificada no relatório da OCDE como uma das estratégias utilizadas pelas multinacionais da economia digital para furtar-se da constituição da obrigação tributária por

⁹JOHANNESSEN, Niels. **Tax avoidance with cross-border hybrid instruments.**, n. 112, Copenhagen, Denmark, 2014, p. 46.

meio do deslocamento da base tributável nos Estados em que atuam para jurisdições de baixa ou nula tributação¹⁰.

Comumente, as legislações fiscais dos países exigem algum grau de presença física como elemento de conexão a ensejar a tributação nesta jurisdição, conforme está previsto no artigo 5º do Modelo de Convenção da OCDE. Acontece que, como está assegurado no artigo 7º da Convenção Modelo, a tributação do rendimento de uma empresa somente ocorrerá no país estrangeiro se ali mantiver presença física fixa através da constituição de um estabelecimento permanente (*fixed place of business- permanent establishment*)^{11 12}.

Todavia, decorrente da especificidade de suas próprias atividades, as empresas atuantes no comércio eletrônico não precisam ter presença física nos lugares em que mantêm negócios, o que lhes confere ampla liberdade para escolherem o seu domicílio tributário, por obviedade, a escolha incide sempre sobre o mais vantajoso possível fiscalmente em detrimento ao efetivo país onde atuam (*market country*), o que impossibilita que o Estado de atuação consiga tributar as atividades e rendimentos das empresas multinacionais da economia

¹⁰ OECD (2015). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. OECD Publishing, Paris, p. 15. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en> Acesso em 29.fev.2020

¹¹ OECD (2017). **Model Tax Convention on Income and on Capital: Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital**. OECD Publishing. Paris.
ARTICLE 5- PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

ARTICLE 7- BUSINESS PROFITS

1. Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.

¹² FALCÃO, Tatiana e MICHEL, Bob. Assessing the Tax Challenges of the Digital Economy: An Eye-Opening Case Study. **INTERTAX**, Volume 42, Issue 5, Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2014, p. 317

digital, tais como: Google, Netflix, Alibaba, Aliexpress, Amazon, Ebay, Facebook, Instagram, Expedia, Booking.com, Airbnb, Uber, Blablacar, etc.

3. ESTABELECIMENTO PERMANENTE COMO ELEMENTO DE CONEXÃO NA ECONOMIA DIGITAL

A era digital possibilitou a superação das fronteiras geográficas dos Estados nacionais ao atuar como fator determinante para o desenvolvimento do comércio eletrônico. O local, como critério espacial da regra-matriz de incidência da norma tributária, na era digital, não necessariamente, corresponde ao local da vigência da norma "*wirkungsraum*" "*sphere d'efficacité*"¹³, o que, cristalinamente, já vislumbra tanto a dificuldade de se delimitar o local onde o fato econômico deve ser tributado (se no Estado da fonte ou da residência) quanto a relativização do poder de tributar dos Estados nacionais ante a maior possibilidade da erosão e do deslocamento de suas bases tributárias para jurisdições de baixa ou nula tributação.

De fato, o local da operação é a internet, mas onde ela se localiza? Tal questão não é tão simples de ser respondida, pelo menos, na era digital. Mas é certo que o questionamento é relevante para o estudo do Direito Tributário Internacional, à medida que na economia digital, bens e serviços circulam livremente, carecendo assim investigar em que território se deu o fato econômico passível de tributação, bem como, quem detém a soberania fiscal- poder de tributar (*jurisdiction to tax*).

Alberto Xavier¹⁴, inspirado pela clássica lição de JELLINEK¹⁵, leciona que a soberania fiscal- o poder de tributar pressupõe duas vertentes: (i) um critério

¹³ XAVIER. Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 5ª edição, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000, p. 217

¹⁴ Ibid. p. 21

territorial (princípio de territorialidade) que diz respeito às coisas e aos fatos, como a fonte de produção ou pagamento da renda; o lugar da atividade o lugar da situação dos bens; o lugar do estabelecimento permanente; o lugar de celebração de um contrato; ou (ii) um critério pessoal que diz respeito à nacionalidade ou residência do contribuinte (princípio da pessoalidade). Sendo que, a tributação se pode basear num princípio da pessoalidade ou num princípio da territorialidade como elementos de conexão no Direito Tributário Internacional.

É certo que o local do fato econômico sujeito à tributação e do estabelecimento permanente é de precípua relevância para o Direito Tributário Internacional, na medida em que o território é um dos elementos de conexão para averiguar se aquele determinado evento ou sujeito passivo deve ser submetido ao ordenamento fiscal de uma ou mais jurisdições fiscais.

Por isso, a relevância dos elementos de conexão não se limita unicamente a evitar a evasão fiscal por meio do uso de planejamento tributários agressivos, mas também, a dupla não tributação, e ainda, a bitributação do fato econômico, tudo com a finalidade de identificar quem, realmente, detém competência tributária para que este, por direito, possa exercê-la.

Daí, no contexto da economia digital, entendemos ser necessário repensar o conceito de Estabelecimento Permanente na era pós BEPS.

4. ESTABELECIMENTO PERMANENTE NA ERA PÓS BEPS

O termo “Estabelecimento Permanente” (*Betriebstättenprinzip*) é uma ficção jurídica no direito tributário internacional que já passa 150 anos¹⁵, com o

¹⁵ JELLINEK, Georg. **Teoria General Del Estado**. Cidade do México. Fundo de Cultura Económica. 2002. p. 378-381

¹⁶ O termo “Estabelecimento Permanente” (*Betriebstätte*) já era utilizado no Código Industrial Prussiano de 1845 (*Allgemeine Gewerbeordnung*) que utilizava a expressão para determinar que

objetivo de instituir a competência tributária entre os Estados (*jurisdiction to prescribe*) sobre os rendimentos e nas operações transfronteiriças (*cross-border income*).

No Modelo de Convenção da OCDE para evitar a dupla ou a pluritributação traz em seu artigo 7º que o Estado da fonte somente pode tributar os rendimentos de uma empresa estrangeira não residente se ela possuir neste Estado um “estabelecimento permanente”, ou seja, é necessário, que a empresa tenha presença física neste Estado por meio de um estabelecimento fixo, (*fixed place of business- permanent establishment*), tais como: um escritório, uma fábrica.

Nos termos constantes no art. 7º do Modelo de Convenção da OCDE, para que a empresa seja tributada num outro país que não o seu de sua residência- país de atuação/consumidor (*market country*) exige-se ela constitua ali uma base fixa de negócios.

Porém sabemos que na economia digital, especialmente no comércio eletrônico (de bens intangíveis), a constituição do estabelecimento permanente pode ser facilmente evitado, e, sem qualquer prejuízo para o desenvolvimento dos negócios, tanto o é evitável quanto é dispensável dado que as empresas atuantes na economia digital podem atuar, remotamente, de qualquer lugar do mundo, especialmente, porque a internet é livre em quase todos os países do globo.

Inseridas neste ambiente, as empresas fazem suas escolhas- em qual jurisdição desejam ser tributadas, sempre, buscando ambientes tributários mais

a atividade deveria ser tributada onde estabelecesse um lugar fixo (*stehendes Gewerbe*). Em tratado bilateral com efeitos fiscais, o termo Estabelecimento Permanente apareceu pela primeira vez em um tratado firmado entre a Prússia e a Saxônia, datado de 1869.

favoráveis a elas mesmas, ou seja, deslocando as bases tributárias de seus rendimentos para jurisdições de baixa ou nula tributação, o que, indubitavelmente, traz prejuízos fiscais ao país da fonte.

Por isso, em tempos da digitalização da economia, entendemos ser necessário repensarmos o conceito de estabelecimento permanente dado que o critério da territorialidade¹⁷, outrora utilizado como elemento de conexão para tributação internacional, não mais é capaz de assegurar as receitas tributárias dos Estados da fonte de produção.

Sendo assim, identificada a problemática a ser enfrentada, e, partindo do art. 7º do Modelo de Convenção da OCDE, entendemos que, em razão do princípio da territorialidade, o país consumidor (país da fonte de produção) não tem legitimidade para tributar os rendimentos das empresas atuantes na economia digital sem que esta possua uma base fixa para seus negócios (estabelecimento permanente) no país da fonte dado que os fatos econômicos tributáveis que estas praticam dão-se fora de seus limites territoriais.

Neste contexto, trabalhar remotamente de qualquer lugar do mundo, sem dúvida, alterou a forma de se fazer negócios, sendo necessário instituir-se outros elementos- além do estabelecimento permanente, capazes de sustentar que a atividade da empresa não residente exercida nos limites geográficos do território do país consumidor (país da fonte de produção) que valha como critério válido para estabelecer e legitimar a sujeição passiva tributária destas empresas aos Estados em que atuam (*market country's fiscal sovereignty*).

¹⁷ O princípio da territorialidade permeia o Direito positivo brasileiro, no Direito Tributário Internacional, o princípio decorre da soberania do Estado (*jurisdiction to tax*) para, somente, tributar as operações e atos que ocorrem em suas fronteiras geográficas. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universidade. In: FERRAZ, Roberto. (coord.). Princípios e Limites da Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 338

Atualmente, a manipulação da base tributária dos seus rendimentos pelas empresas da economia digital tornou-se um problema global, e, por consequência, igualmente exige esforços globais para corrigir tais distorções que paira sobre a seguinte questão: Como adequar o estabelecimento permanente à economia digital, de forma, a permitir ao Estado da fonte de produção exercer o seu poder de tributar sobre as empresas não residentes?

Primeiramente, na Ação 1¹⁸, a OCDE apontou possíveis elementos de conexão para tributação das empresas da economia digital, sendo eles: a) uma tributação retida na fonte nas transações digitais; b) um tributo de equalização; e, c) um novo elemento de conexão: a presença econômica significativa.

Mais recentemente, em fevereiro de 2019, na Ação 7 exposta em seu relatório *"Adressing the tax challenges of the digitalization of the economy"*¹⁹, foi sugerido um novo conceito de "estabelecimento permanente", agora calcado na "significante presença econômica" como elemento de conexão capaz de atribuir competência tributária ao Estado da fonte de produção sobre os rendimentos e operações transfronteiriças das empresas não residentes, e, que ali, igualmente, não possuem estabelecimento permanente.

4.1. Tributação retida na fonte nas transações digitais

Por manter conexão com o fator gerador, a tributação retida na fonte pelo país da fonte de pagamento é uma das propostas apresentadas pela

¹⁸ OECD (2015). *Adressing the tax challenges of the digital economy action*. OECD Publishing, Paris, p. 113-117. Disponível em: <<https://www.oecdilibrary.org/docserver/9789264241046en.pdf?expires=1584409458&id=id&accname=guest&checksum=9AD9EDA1A3115D1306BCF8BCFCD786AD>> Acesso em 08.mar.2020

¹⁹ OECD (2015). *Adressing the tax challenges of the digital economy action*. OECD Publishing, Paris, p. 16. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>> Acesso em 16.mar.2020

OCDE, ao impor aos residentes o ônus pela retenção dos tributos incidentes sobre os pagamentos das transações digitais para empresas não residentes, ainda que estas não possuam significativa presença econômica.

A proposta da OCDE sugere que as empresas estrangeiras não residentes fossem obrigadas, para atuar em determinado país, mantivesse uma conta bancária específica para receber os pagamentos dos serviços prestados ou dos bens comercializados, tornando-as responsáveis pela retenção na fonte do tributo.

Entretanto, a proposta da OCDE apresenta, pelo menos, dois problemas a serem superados. Primeiro, nas transações entre empresas (B2B- *Business-to-business*), a retenção na fonte não envolve grandes esforços, sendo de alcançável implementação dada a possibilidade de se atribuir a responsabilidade pela retenção à fonte de produção ou de pagamento.

Segundo, diferentemente, acontece nas transações realizadas entre empresa e pessoa física/consumidor (B2C- *Business to consumer*) por apresentar a retenção na fonte maiores dificuldades dado que neste tipo de transações, comumente, por questões de segurança, existem intermediários. Neste caso, a priori, exigiria a imputação à retenção a um responsável tributário para que este, quando receber o pagamento, proceda a respectiva retenção. Entretanto, o problema aqui reside na questão onde os intermediários que processam os pagamentos, muito comumente, não conhecem detalhes da transação, bem como, estão situados em outras jurisdições que não a do consumidor.

4.2. Um tributo de equalização (*equalisation levy*)

O tributo de equalização (*excise tax*) é uma solução para os Estados da fonte tributarem as atividades digitais das empresas não residentes incidente

sobre as operações remotas de bens com base na presença econômica significativa (*significant presence without being liable to tax*).

Em geral, um tributo de equalização propõe um caminho para tributar uma empresa não residente, mas que possui presença econômica significativa em um país a evitar a concorrência desleal para pequenas e médias empresas.

4.3. A "Presença Econômica Significativa" como pressuposto da justa alocação do poder de tributar do Estado da Fonte

A discussão sobre quem detém legitimidade para tributar a renda e as operações transnacionais não é nova. CALIENDO²⁰ leciona que o tema já era debatido desde o final do século XIX, por dois financistas: Adolph Wagner e Georg von Schanz.

Os estudos de Wagner deram bases à construção do princípio da tributação em bases universais (*world-wide taxation, full-tax liability*) "*Universalitätsprinzip, Welteinkommen*" ao defender a legitimidade do Estado onde reside o contribuinte tributar em bases universais sob o argumento que tributos deveriam cobrir todos os tipos de renda de modo equânime. Acontece que, Wagner não considerava a problemática que tal critério sob a bitributação dada a visão realista e isolacionista preponderante na época.

Schanz, por sua vez, defendia a necessidade da instituição de um critério capaz de permitir a distribuição equitativa do ônus fiscal entre os contribuintes, para o autor, a vinculação econômica (*Wirtschaftliche Zugehörigkeit*) que poderia se dar de duas formas: com base na residência para tributação do consumo ou com base no Estado da fonte para tributar as atividades empresariais.

²⁰ CALIENDO. Paulo. **Direito Tributário e a análise econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2008, p. 348-349

Com base no critério da vinculação econômica, o indivíduo teria vínculo maior com o Estado de origem de seus rendimentos e não com o país de sua residência. Em alusão ao critério da "pertinência econômica" desenvolvido por Schanz, em 1921, o Comitê Financeiro da Liga das Nações providenciou um relatório identificando as principais barreiras para a eliminação da bitributação, o qual, somente, foi concluído em 1923, prevendo que os Estados deveriam isentar, reciprocamente, os não residentes da tributação, de tal modo que só restaria a tributação pelo Estado da residência e sim a deslocaria para o Estado da fonte.

Em 1921, a Liga das Nações- antecessora da Organização das Nações Unidas- ONU iniciou os primeiros estudos a respeito da eliminação da dupla tributação internacional por intermédio de tratados bilaterais. Em 1928, por entender que os acordos bilaterais eram insuficientes para evitar a pluritributação, o Comitê Financeiro da Liga das Nações, composto por 28 países, apresentou três Modelos de Convenções Multilaterais (*uniform law*): (i) da renda; (ii) das sucessões; (iii) de assistência administrativa e judiciária.

Em 1943, com um colegiado composto primordialmente de representantes de países latino-americanos, já que Estados Unidos e Europa estavam envolvidos na Segunda Guerra Mundial, reunindo-se no México, a Liga das Nações apresentou um modelo de convenção multilateral para evitar a pluritributação da renda, na qual prevalecia o interesse dos países em desenvolvimento- importadores de capital ao prever a tributação na fonte de produção ou da renda.

Todavia, em 1946, em Londres foi apresentado um novo acordo que previa a tributação na residência em proteção dos interesses dos países desenvolvidos para tributar os rendimentos das empresas multinacionais em

detrimento dos interesses dos países subdesenvolvidos (México, América Latina) que, obviamente, preferiam privilegiar o critério do Estado da Residência do rendimento.

Após a Segunda Grande Guerra, dissolvida a Liga das Nações, em 1963, a OCDE apresentou um projeto de convenção multilateral para evitar a dupla tributação e a evasão fiscal que privilegiava os interesses fiscais dos países desenvolvidos que impedia que os países em desenvolvimento pudessem tributar os rendimentos de não residentes que auferiam renda dentro de seu território, salvo se ali existisse estabelecimento fixo.

Neste contexto o artigo 5º do Modelo de Convenção contra bitributação da renda e do patrimônio da OCDE prevê a necessidade de algum grau de presença física como elemento de conexão para que os Estados nacionais possam tributar empresas não residentes em suas jurisdições. E por sua vez, no artigo 7º da Convenção está assegurada às empresas não residentes, que somente, serão tributadas em um Estado se ali mantiverem presença física através da existência de estabelecimento permanente.

De fato, as empresas da economia digital têm presença tributável no país onde seus clientes estão localizados por possuírem forte vínculo econômico com estas jurisdições, mesmo quando ausente o estabelecimento fixo ou um agente dependente.

E por isso, a OCDE propôs, como possível solução, a extensão do estabelecimento permanente como elemento de conexão a possibilitar o exercício do poder de tributar do Estado da fonte através da *presença econômica significativa*. Daí, mesmo que uma empresa não residente não possua estabelecimento permanente, poderia o Estado da fonte tributá-la mediante a aferição e a constatação de sua "*presença econômica significativa*" neste Estado.

Três fatores seriam determinantes para constatação da "presença econômica significativa". O primeiro fator diz respeito ao nível mínimo de receita bruta (*revenue-based factor*) a ser aferida com base nas transações digitais concluídas remotamente pelas empresas não residentes.

O segundo dependeria da constatação de "fatores digitais" (*digital factors*), tais como: o nome de domínio local (*local domain name*), como no caso do Brasil- "com.br"; a plataforma digital local (*local digital platform*)- elementos locais como a língua, moeda, etc; dentre outros elementos.

E o terceiro, se basearia na identificação dos usuários (*user-based factors*) cadastrados na plataforma digital, observando-se a origem dos dados coletados em detrimento do local de seu armazenamento ou processamento, e, ainda, com base na quantidade de contratos firmados com partes localizadas naquele país.

A "*presença econômica significativa*" como pressuposto da justa alocação dos poderes de tributar entre o Estado da residência da empresa e o da fonte de produção da renda se impõe de precípua relevância a averiguação dos princípios subjacentes ao "estabelecimento permanente".

Entretanto, a "*presença econômica significativa*" da empresa não residente como ampliação do critério do estabelecimento permanente como elemento de conexão depende diretamente da análise de duas questões. Primeiro, como construir um método para constatar a "*presença econômica significativa*" a assegurar a tributação pelo país da fonte? Segundo, haveria a necessidade de modificar as normas da Convenção Modelo da OCDE?

5. DA PRESENÇA FÍSICA À VIRTUAL

A expansão do conceito de estabelecimento fixo para virtual, de fato, pode expandir os limites tradicionais do estabelecimento permanente, de forma, a alcançar uma empresa não residente com participação não ocasional na vida econômica do país da fonte e a restabelecer o equilíbrio do poder de tributar deste Estado.

A nosso ver, em tempos de economia digital, para a constatação da "*presença econômica significativa*" é necessário redefinir o tradicional conceito de estabelecimento permanente a criar condições equitativas e a ensejar a tributação pelo país da fonte.

Apresentando-se como uma solução igualitária, a presença econômica significativa amplia o tradicional conceito de estabelecimento permanente, mas não institui um novo elemento de conexão no direito tributário internacional, ou seja, o estabelecimento permanente virtual é uma mera redefinição do conceito tradicional, não podendo ser interpretado como um novo elemento de conexão.

A teoria do estabelecimento permanente virtual para o comércio eletrônico já havia sido proposta por HINNEKENS, expondo a necessidade da configuração da presença econômica contínua da empresa não residente, independentemente, do local fixo de seus negócios²¹.

HINNEKENS vai mais longe ao defender a necessidade da redefinição do artigo 7º do Modelo de Convenção da OCDE (tributação dos lucros) dado

²¹ HINNEKENS, Luc. "Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century", 26 *Intertax* 192 (No. 6/7, 1998), p. 195-198 Apud PINTO, Dalio. The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold. **Bulletin for International Taxation**. 60(7), nº 7, IBFD: Amsterdam, 2006, p. 17

que o dispositivo não proporciona a distribuição equitativa do poder de tributar do Estado da Fonte, especialmente, dos rendimentos auferidos da exploração do comércio eletrônico em seu território, bem como, permite a manipulação da base tributável dos rendimentos das empresas atuantes do comércio eletrônico.

Para o comércio eletrônico, o autor defende que, ao contrário do critério da residência, a tributação na fonte proporciona neutralidade concorrencial por ser capaz de identificar o vínculo existente entre a atividade econômica da empresa e os benefícios que esta extrai do seu mercado de atuação.

Todavia, HINNEKENS enfatiza a necessidade de se estabelecer claros limites (*thresholds*) para que a tributação esteja de acordo com o benefício auferido pela empresa no mercado de sua atuação.

Porém, melhor razão, pelo menos a nosso ver, assiste PISTONE ao avaliar que os elementos constituintes do estabelecimento permanente previsto no artigo 5(1) do Modelo de Convenção da OCDE²² - identifica que a presença física não é uma condição necessária para o conceito de estabelecimento permanente, sendo possível a tributação dos lucros em uma jurisdição diferente daquela da residência da empresa²³.

Na opinião do autor, não existe a necessidade de modificar a redação do artigo 5 do Modelo da OCDE para se admitir o estabelecimento virtual dado que a expressão "*local fixo de negócios*" (*fixed place of business*) pode ser entendida como a necessidade da presença não ocasional da empresa, ou seja,

²² OCDE (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital. OECD Publishing. Paris. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1> Acesso em: 19.mar.2020

²³ PISTONE, Pasquale. Permanent Establishment and the digital economy, p. 04. In: MAISTO, Guglielmo. **New Trends in the Definition of Permanent Establishment**, IBFD International Tax Law Series: Amsterdam, Volume 17, 2019

se refere aos modelos de negócios tradicionais, mas não exige que a empresa não residente deva estar em um local que seja físico.

Daí, para que o país da fonte possa justificar o exercício do seu poder de tributar as receitas das empresas não residentes que derivem de seu território, a dar maior segurança, bastaria uma reformulação do Comentário do Artigo 5 do Modelo da OCDE, não carecendo mudar a sua redação, mas bastaria a mudança do seu contexto para a implementação do conceito de estabelecimento permanente virtual aplicável aos modelos de negócios operados remotamente para fins de tributação.

Portanto, na opinião de PISTONE e HONGLER, a reformulação do Comentário do artigo 5 já seria suficiente para ampliar e dar efeito ao estabelecimento virtual e a repercutir sobre os acordos bilaterais dado que essência do estabelecimento permanente virtual poderia se ajustar ao conceito tradicional, não obstante, exigindo, a dar segurança jurídica, a imposição de critérios claros aplicáveis aos tradicionais²⁴.

Neste contexto, para construção de um método para constatação da "*presença econômica significativa*" a assegurar a tributação pelo país da fonte, compartilhamos da opinião dos autores por entendermos ser prescindível a necessidade de reformulação do artigo 5 do Modelo de Convenção da OCDE, desde que, seja aplicado acompanhado com critérios claros em lugar dos tradicionais como forma de estabelecer limites à tributação do estabelecimento permanente virtual, especialmente, a determinar quando uma empresa não-residente possui significativa presença econômica em um país.²⁵

²⁴ PISTONE, Pasquale & HONGLER, Peter. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, **IBFD Working Paper**, Netherlands, 2015, p. 23-30

²⁵ Ibid. p. 26

Por derradeiro, é mister buscar uma alternativa com o menor custo de transação possível que seja capaz de manter a coordenação do sistema tributário internacional que deve, harmoniosamente, se conciliar com o escopo dos tratados tributários internacionais existentes. A partir de então, passamos a analisar como pode dar-se a transição do estabelecimento permanente físico para o virtual.

6. A PRESENÇA VIRTUAL E A CONVENÇÃO MULTILATERAL PARA A IMPLEMENTAÇÃO DO BEPS – MLI

Sabe-se que a adaptação do conceito de Estabelecimento Permanente físico para o virtual pode seguir caminhos diferentes. Primeiro, modificar o Modelo de Convenção da OCDE para, expressamente, expandir o conceito de estabelecimento permanente para além da presença física a alcançar a presença virtual. Segundo, uma única convenção tributária multilateral, o que exigiria enormes custos de transação, podendo comprometer a celeridade e a efetividade de tal iniciativa. Terceiro, dar protagonismo ao bilateralismo que se apresentaria como opção aos Estados para adotarem uma cláusula modelo em seus tratados bilaterais. Por sua vez, o quarto e último caminho, seria instituir a implementação global por meio de um instrumento multilateral a adaptar as regras gerais das convenções fiscais para evitar a evasão e a bitributação às recomendações do BEPS. Por obviedade, todas as opções apresentam vantagens e desvantagens.

Primeiro, conforme já exposto no tópico anterior, a nosso ver, é prescindível a modificação do artigo 5 do Modelo da OCDE para delimitar a significativa presença econômica, especialmente, porque a expressão "*local fixo de negócios*" (*fixed place of business*) pode ser entendida como a necessidade

da presença não ocasional da empresa, ou seja, se refere aos modelos de negócios tradicionais, mas não exige que a empresa não residente deva estar em um local que seja físico. Sendo assim, a nosso ver, bastaria a reformulação do Comentário do Artigo 5 do Modelo da OCDE para implementar o conceito de estabelecimento permanente virtual aplicável aos modelos de negócios operados remotamente.

Segundo, não obstante o combate à erosão da base tributária e à evasão fiscal seja um tema comum, não se pode olvidar que o segundo caminho implica altos custos de transação dada a necessidade de convergência de diversos interesses dos players envolvidos. Embora, exista bons exemplos de iniciativas que já lograram êxito, tal como, a Convenção Multilateral sobre assistência administrativa mútua em matéria tributária que, sob o auspício do G20- ocasião que a OCDE conseguiu convergir interesses a instituir a troca de informações fiscais entre os Estados como política global padrão de transparência fiscal, pelo menos, por questões práticas, depender de uma única convenção tributária multilateral, dada a dificuldade de se afastar os tratados fiscais bilaterais vigentes, pode comprometer a coordenação do sistema tributário internacional.

O terceiro caminho, a adoção de acordos bilaterais por meio de protocolos ou novos tratados, bem sabemos que pode dar azo à discricionariedade dos Estados para decidirem se e quando colocar uma cláusula modelo a instituir o conceito de estabelecimento permanente virtual com base na presença econômica significativa. E embora, esse caminho preserve a estrutura do bilateralismo coordenado, deixando ao alvedrio dos estados para decidirem se e como adotar a cláusula modelo em seus tratados bilaterais, pelo menos a nosso ver, por ser o combate à erosão das receitas fiscais dos Estados um problema global, não nos parece adequado combater

um problema global com uma solução bilateral, porque embora, os custos de transação nos acordos bilaterais sejam reduzidos, as negociações de emendas bilaterais tanto criam insegurança jurídica quanto distorções fiscais desnecessárias entre os Estados contratantes. Por esses motivos, a nosso ver, não é o caminho viável para manter a coordenação convencional dos tratados em matéria tributária.

Para manter a coordenação convencional em matéria tributária, o quarto e último caminho foi o sugerido pela OCDE a ser seguido pelos Estados para a implementação das medidas do BEPS- a adoção de um instrumento multilateral do BEPS (*BEPS Multilateral Convention to Implement Tax Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* ou, simplesmente, MLI).

Assinado em 07 de junho de 2017 em Paris, o MLI pode ser caracterizado como um acordo global, de amplo escopo, para dar efetividade e celeridade à implementação das medidas do BEPS, e, na maior extensão possível, padronizar os tratados para evitar a dupla ou pluritributação já celebrados pelos Estados contratantes²⁶. O MLI não produz automaticamente efeito vinculativo aos Estados signatários, mas apenas apresenta cláusulas para a aceleração e a convergência dos tratados tributários já existentes com base na instituição de um padrão mínimo²⁷.

²⁶ A autora adverte que apesar das tentativas da OCDE em estabelecer critérios técnicos e objetivos como regras para solução dos desafios do BEPS, evidencia-se o uso de instrumentos discricionários que podem ser utilizados pelas autoridades fiscais locais para aferição da significativa presença econômica através do uso das informações eletrônicas disponíveis a elas. Cf. STEWART, Miranda. Abuse and Economic Substance in a Digital BEPS World. **Bulletin for International Taxation**. June/July, 2015, p. 407

²⁷ PISTONE, Pasquale. Permanent Establishment and the digital economy, p. 07. In: MAISTO, Guglielmo. **New Trends in the Definition of Permanent Establishment**, IBFD International Tax Law Series: Amsterdam, Volume 17, 2019

A despeito do MLI poder aumentar o nível de discricionariedade das autoridades fiscais locais²⁸, a nosso ver, o uso do instrumento concilia-se com a estrutura global da coordenação tributária internacional por estabelecer um padrão mínimo para a adoção de cláusulas-padrão (*minumum standards*) no âmbito das convenções contra a pluritributação que se resumem à previsão de um novo preâmbulo e à inclusão de uma "*principle purpose test*" (doravante designada por regra *PPT*) e/ou de uma cláusula de "*limitação de benefícios*" (doravante designada por cláusula *LOB*).

Todavia, mesmo quando os países signatários aderem ao MLI, ainda lhes é conferido algum grau de liberdade ou deflexibilidade ao lhes permitirem apresentar algumas reservas ao instrumento, ou seja, os países signatários podem optar pela inclusão ou não de certas disposições (*opting-in and opting-out mechanisms*) e escolherem soluções alternativas (*alternative provisions*), além de criar um sistema de notificações recíprocas (*notification system*) que lhes permitem saber quais os tratados e respectivas disposições que serão afetadas pela convenção multilateral²⁹.

Destacam-se como principais medidas do BEPS abrangidas pela convenção multilateral são: (i) Ação 2 – Neutralização dos efeitos dos *hybrid mismatches*; (ii) Ação 6 – prevenção de abusos na utilização de tratados; (iii) Ação 7 – prevenção de mecanismos para evitar a caracterização de estabelecimento permanente; e (iv) Ação 14 – introdução de mecanismos para tornar mais efetivas as resoluções de conflitos.

²⁸ STEWART, Miranda. Abuse and Economic Substance in a Digital BEPS World. **Bulletin for International Taxation**. June/July, 2015, p. 407.

²⁹ Cf. OCDE. MLI Database - Matrix of options and reservations. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>> Acesso em: 29.mar.2020

A ação 7- a prevenção de mecanismos para evitar a caracterização do estabelecimento permanente para evadir-se da tributação é a que nos interessa neste *paper*. Neste contexto, o MLI pode ser usado para introduzir o novo limite para caracterização do estabelecimento permanente como elemento de conexão a possibilitar a tributação de empresas não residentes na era digital pelo Estado da fonte.

Daí, embora a análise das regras e dos procedimentos para emendar tratados de direito internacional público vai além do escopo deste *paper*, é mister analisar algumas regras específicas na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT). A Convenção de Viena não apresenta óbice à emenda dos tratados ao prever a possibilidade de emenda aos tratados de direito internacional público, na medida que as partes, ou mesmo algumas delas, formalmente se comprometam a fazer a modificação³⁰.

O artigo 40 da CVDT dispõe que, mediante prévia notificação, as partes podem emendar um tratado multilateral. Daí, sob a ótica do direito internacional público, qualquer mudança no conceito de estabelecimento permanente por meio de um protocolo de alteração do MLI tem validade jurídica por vincular as partes a respeito da alteração do escopo do tratado.

Tanto o objeto quanto a finalidade do MLI podem corroborar para a alteração do tradicional conceito de estabelecimento permanente já que as expressões "estabelecimento permanente" e "local fixo de negócios" no Modelo de Convenção faz referência geral, podendo as alterações nas convenções tributárias cobertas pelo MLI, facilmente, dar novo significado ao conceito de estabelecimento permanente em tempos de era digital a desconectá-lo da

³⁰ Cf. artigos 39, 40 e 41 da Convenção de Viena dos Tratados concluída em 23 de maio de 1969. No Brasil, promulgada pelo Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009.

presença física da empresa, outrora como o era assim compreendido na economia tradicional.

Em homenagem ao consenso, qualquer emenda deve preservar a consistência com o objeto e a finalidade do tratado de direito internacional público, que no caso do BEPS-MLI, os principais elementos para determinar o objeto e a finalidade são o título e o preâmbulo que devem indicar que o MLI implementa as medidas de tratados fiscais que impedem a erosão da base tributária e a transferência de lucros para jurisdições de baixa ou nula tributação.

A nosso ver, dois elementos endossam a alteração da rede de tratados com base no objeto e finalidade do BEPS-MLI. Primeiro, os acordos fiscais internacionais sobre renda e capital não cobertos pelo MLI podem comprometer o alcance efetivo das metas que constituem o objeto e a finalidade da convenção. Segundo, o MLI corrobora para a justa alocação do poder de tributar do Estado da fonte, que hodiernamente, é um dos principais desafios tributários em tempos de economia digital sem criar oportunidades para pluritributação ou a evasão fiscal.

Por isso, introduzir o novo limite para caracterização do estabelecimento permanente para além da presença física, como elemento de conexão, harmoniosamente, a nosso ver, o BEPS-MLI se concilia com a estrutura global da coordenação tributária internacional.

6. MODELO BRASILEIRO: O ABANDONO DA PRESENÇA FIXA PARA RETENÇÃO SOBRE O RENDIMENTO NA FONTE

Embora tratar-se de uma ficção jurídica no direito tributário internacional, o termo estabelecimento permanente objetiva equilibrar a jurisdição tributária entre os Estados sobre os rendimentos e as operações

transfronteiriças (*cross-border income*). O âmago do tema reside nas diversas ficções legais construídas pelos Estados sobre o estabelecimento permanente - dado que o elemento de conexão para tributação das operações transfronteiriças "*cross-borders*" costumam variar entre as jurisdições, o que indubitavelmente, pode cooperar para manipulação artificial do status de estabelecimento permanente nos negócios da economia digital.

Os países adotam critérios diversos para regulamentarem o estabelecimento permanente em suas legislações locais, há países que seguem o modelo de Convenção de Convenção da ONU e outros o da OCDE. Outros países, por sua vez, não possuem um conceito de estabelecimento permanente em seu direito interno ou, pelo menos, não o exploram adequadamente por razões políticas, econômicas ou outras. Historicamente, essa tem sido a posição do Brasil, embora esse entendimento pareça estar lentamente se modificando.

A despeito do Brasil não ser um país membro da OCDE, ele é integrante do G20, por esta razão, tem participado ativamente da iniciativa do BEPS da OCDE/G20 comprometendo-se a implementar padrões mínimos a evitar a manipulação artificial do status de estabelecimento permanente.

Embora o termo estabelecimento permanente esteja inserido em toda rede de tratados internacionais para evitar a pluritributação concluída pelo Brasil, até o momento, na prática, o instituto do estabelecimento permanente tanto não é aplicado pelas autoridades fiscais quanto também não tem sido, de forma estável, o conceito de EP interpretado pelos tribunais administrativos e judiciais.

Em geral, a despeito do artigo 5 (2) do Modelo da OCDE conter uma "lista" a caracterizar o estabelecimento permanente, incluindo: (1) um local de gestão; (2) um ramo; (3) um escritório; (4) uma fábrica; (5) uma oficina; e (6) uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer outro local de

extração de recursos naturais³¹. Novamente, não há na jurisprudência brasileira qualquer critério legal para interpretação de conceito de EP pelas autoridades tributárias. Todavia, não nos traria qualquer admiração, que as autoridades fiscais brasileiras interpretassem a lista como meros exemplos de PEs a possibilitar a ampliação ao máximo possível o escopo da tributação na fonte.

E conquanto, inexistam regras específicas sobre o estabelecimento permanente na legislação tributária brasileira, isso não quer dizer que as operações transfronteiriças e a renda dos não residentes não possam ser tributadas em circunstâncias semelhantes às que seriam sob a aplicação do estabelecimento permanente, haja vista que o Brasil prefere tributar tais operações por meio do imposto de renda retido na fonte.

Neste contexto, a “fonte de produção de renda” tem sido utilizada pelo Brasil como elemento de conexão para tributar a renda dos não residentes e as operações transfronteiriças (na base bruta (não líquida) por meio da retenção na fonte de 15% - normalmente - ou 25% nos casos de pagamentos a paraísos fiscais) e em lugar do imposto de renda da pessoa jurídica, em regra, em 34%.

A retenção na fonte tem sido a preferência do fisco brasileiro por algumas razões. Desde 1995, com a Lei 9.245/95, as empresas brasileiras e

³¹ OECD (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital*. OECD Publishing. Paris.

ARTICLE 5- PERMANENT ESTABLISHMENT

1. *For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.*

2. *The term “permanent establishment” includes especially:*

- a) a place of management;*
- b) a branch;*
- c) an office;*
- d) a factory;*
- e) a workshop, and*
- f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.*

contribuintes individuais estão sujeitos à tributação em bases universais (*world wide income*) ao prever que todos os rendimentos e ganhos de capital, independentemente de onde tenham sido gerados- no Brasil ou no exterior, são tributados onde a pessoa é residente ou onde tem o seu domicílio fiscal.

Sendo assim, o Brasil, ao estabelecer a produção da fonte da renda como elemento de conexão, optou em tributar não residentes sobre sua renda bruta obtida no Brasil, independentemente, da existência ou não de estabelecimento permanente fixo no território brasileiro.

Embora, comumente, a legislação brasileira não disponha expressamente a respeito do Estabelecimento Permanente para fins de tributação da renda e das transações transfronteiriças, 03 situações aproximam-se do conceito tradicional de EP previsto no 5 (5) do Modelo da OCDE: (i) a tributação de filiais, sucursais, agências ou representações de empresas estrangeiras com sede no exterior equiparadas às pessoas jurídicas (art. 159, II, do RIR/18)³²; (ii) a tributação de rendimentos auferidos por comitentes domiciliados no exterior, em operações realizadas por seus comissários e mandatários residentes no Brasil (arts. 159, II e 468, do RIR/18); e, (iii) a tributação de rendimentos auferidos por não residentes em razão de vendas

³² Decreto nº 9580 de 22 de novembro de 2018- Novo Regulamento do Imposto de Renda

CAPÍTULO I - DAS PESSOAS JURÍDICAS

Art. 159. Consideram-se pessoas jurídicas, para fins do disposto no inciso I do caput do art. 158:

I - as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem os seus fins, a sua nacionalidade ou os participantes em seu capital (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27 ; Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, art. 42 ; e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º) ;

II - as filiais, as sucursais, as agências ou as representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76 ; Lei nº 4.131, de 1962, art. 42; e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º); e

III - os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou seus comissários no País (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76).

realizadas no Brasil por intermédio de representantes ou agentes (arts. 469³³ e 612 do RIR/18)³⁴.

A legislação nacional atribuiu igual tratamento ao concedido às entidades legais incorporadas e domiciliadas no Brasil, considerando-se como contribuinte para fins do imposto de renda: a filial, sucursal, agência ou escritório de representação local de pessoa estrangeira com sede no exterior, nos termos do artigo 159 do RIR/2018.

Alberto Xavier^f explica que, ao conceder às agências, agências e escritórios de representação de empresas estrangeiras o mesmo tratamento que outras pessoas jurídicas residentes no Brasil, o legislador brasileiro permitiu configurá-las por "*ficção equipadora*" como uma organização de bens e

³³ Decreto nº 9580 de 22 de novembro de 2018- Novo Regulamento do Imposto de Renda [Art. 469](#). *Na hipótese de serem efetuadas vendas no País, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior, o rendimento tributável será arbitrado de acordo com o disposto nos art. 605 e art. 612 (Lei nº [3.470](#), de 1958, art. [76](#), § [3º](#); e Lei nº [9.249](#), de 1995, art. [16](#))*

³⁴ Decreto nº 9580 de 22 de novembro de 2018- Novo Regulamento do Imposto de Renda [Art. 612](#). *Na hipótese de serem efetuadas vendas no País por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior, para fins do disposto neste artigo, quando faturadas diretamente ao comprador, o rendimento tributável será arbitrado de acordo com o disposto no [art. 605](#).*

Parágrafo único. Considera-se efetuada a venda no País quando esta for concluída, em conformidade com as disposições da legislação comercial, entre o comprador e o agente ou o representante do vendedor, no País, observadas as seguintes normas:

I - somente caberá o arbitramento na hipótese de vendas efetuadas no País por intermédio de agente ou representante, residente ou domiciliado no território nacional, que tenha poderes para obrigar contratualmente o vendedor para com o adquirente, no País, ou por intermédio de filial, sucursal ou agência do vendedor no País;

II - não caberá o arbitramento na hipótese de vendas em que a intervenção do agente ou do representante tenha se limitado à intermediação de negócios, à obtenção ou ao encaminhamento de pedidos ou propostas, ou outros atos necessários à mediação comercial, ainda que esses serviços sejam retribuídos com comissões ou outras formas de remuneração, desde que o agente ou o representante não tenha poderes para obrigar contratualmente o vendedor;

III - o fato exclusivo de o vendedor participar no capital do agente ou do representante no País não implica atribuir a este poderes para obrigar contratualmente o vendedor; e

IV - o fato de o representante legal ou o procurador do vendedor assinar eventualmente no País contrato em nome do vendedor não é suficiente para determinar a aplicação do disposto neste artigo.

peças, e, ainda que de forma rudimentar, como uma pessoa jurídica distinta dotada de capacidade contributiva própria.³⁵

Outrossim, a legislação brasileira ainda contém duas regras que atuam como elementos de conexão para fins de tributação do imposto de renda das pessoas que atuam no Brasil, independentemente, de residirem ou possuírem um estabelecimento fixo, escritório ou sede no Estado da fonte- no Brasil, especificamente: (i) os comissários e mandatários residentes no Brasil, nas operações realizadas por seus "comitentes" domiciliados no exterior (art. 159 (III) e 468 do RIR/18); e, (ii) "representantes ou agentes das sociedades estrangeiras" decorrente das vendas realizadas no Brasil (arts. 469 e 612 do RIR/18). Nas duas situações, o comissário ou o agente residente no Brasil deve agir em nome da empresa estrangeira, com poder e autoridade suficientes para vincular contratualmente as obrigações assumidas no Brasil pela empresa estrangeira.

Embora o termo estabelecimento permanente esteja inserido em toda rede de tratados internacionais para evitar a pluritributação concluída pelo Brasil, até o momento, na prática, o conceito de estabelecimento permanente tanto não é aplicado pelas autoridades fiscais. Neste sentido, é mister considerar a promulgação do Ato Declaratório Normativo (Portaria COSIT 1/2000) ao prever que a receita de serviços de não residentes seria qualificado em "outras rendas" (no art. 21) e não como lucros empresariais (no art. 7º) os tratados para evitar a pluritributação da renda e do patrimônio celebrados pelo Brasil.

O desinteresse pela aplicação do estabelecimento permanente pelas autoridades fiscais brasileiras sempre foi, intencionalmente, motivado pela

³⁵ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Editora Forense: Rio de Janeiro, 5ª ed., 2000, p. 508.

necessidade de se manter as receitas tributárias brasileiras, com as menores perdas possíveis. No final de 2010, essa situação começar a mudar. A legislação tributária da Copa do Mundo, realizada no Brasil em 2014, pela primeira vez, referiu-se expressamente ao termo "estabelecimento permanente"³⁶. O mesmo episódio repetiu-se em 2013 em relação à legislação tributária referente aos Jogos Olímpicos organizados pelo Brasil em 2016³⁷.

Com finalidade de regulamentar o instituto no âmbito da Ação 13 do BEPS (*country by country*), a IN 1.681/2016 definiu estabelecimento permanente como instalação fixa de negócios por intermédio da qual uma entidade exerça toda ou parte de sua atividade em outra jurisdição³⁸.

³⁶ LEI Nº 12.350, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2010.

Das isenções concedidas a pessoas jurídicas

Art. 7º Fica concedida à Fifa isenção, em relação aos fatos geradores decorrentes das atividades próprias e diretamente vinculadas à organização ou realização dos Eventos, dos seguintes tributos federais:

(...)

§ 4º Para os fins desta Lei, a base temporária de negócios no País, instalada pelas pessoas jurídicas referidas no § 2º, com a finalidade específica de servir à organização e realização dos Eventos, não configura **estabelecimento permanente** para efeitos de aplicação da legislação brasileira e não se sujeita ao disposto nos incisos II e III do art. 147 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, bem como no art. 126 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (grifos nossos)

³⁷ LEI Nº 12.780, DE 9 DE JANEIRO DE 2013.

Art. 3º Para gozar dos benefícios tributários referidos nesta Lei, o CIO, as empresas vinculadas ao CIO, o CAS, a WADA, os Comitês Olímpicos Nacionais, as federações desportivas internacionais, as empresas de mídia e transmissores credenciados, os patrocinadores dos Jogos, os prestadores de serviços do CIO e os prestadores de serviços do RIO 2016 devem estabelecer-se no Brasil caso efetuem, ainda que somente para organização ou realização dos Jogos, uma das seguintes atividades:

I - Comercialização realizada no Brasil, de produtos e serviços; ou

II - Contratação de pessoas físicas, com ou sem vínculo empregatício.

§ 1º Para fins do disposto nesta Lei, a atuação das pessoas jurídicas de que trata o caput no Brasil em atividades próprias e diretamente vinculadas à organização ou realização dos Eventos não configura **estabelecimento permanente**. (grifos nossos).

³⁸ Instrução Normativa nº 1.681/2016 da Receita Federal do Brasil.

Art. 2º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, os termos ou expressões relacionadas à matéria ora disciplinada, a seguir enumerados, são definidos da seguinte forma:

I - grupo multinacional: refere-se a 2 (duas) ou mais entidades relacionadas por meio de controle direto ou indireto que possuam residência para fins tributários em jurisdições diferentes

Quanto aos tribunais judiciais ou administrativos, quando instados, trataram sobre o tema de forma instável e incidental. Todavia, duas decisões no âmbito administrativo merecem ser destacadas. Em 2016, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) julgou por duas vezes o tema, ocasião que reconheceu a existência de estabelecimento permanente no Brasil, e por consequência, a legitimidade do Brasil para tributação dos lucros na fonte dada a existência de instalação material, de caráter permanente, posta à disposição da empresa para exercer as suas atividades no território brasileiro³⁹.

Por sua vez, no Poder Judiciário, quatro decisões merecem ser destacadas. A primeira se trata da decisão proferida no Tribunal Regional

ou a 1 (uma) entidade que seja residente para fins tributários em uma jurisdição e esteja sujeita à tributação em outra jurisdição em relação às atividades econômicas desempenhadas por meio de um estabelecimento permanente;

II - controle: é a relação existente entre entidade investidora e entidade investida quando a investidora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio na entidade investida que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores;

III - entidade integrante de um grupo multinacional é:

a) qualquer unidade de negócio independente incluída nas demonstrações financeiras consolidadas do grupo multinacional para fins de divulgação do relatório contábil-financeiro;

b) qualquer unidade de negócio excluída das demonstrações financeiras consolidadas do grupo multinacional exclusivamente em virtude de seu tamanho ou materialidade; ou

c) qualquer estabelecimento permanente, de qualquer unidade de negócio independente do grupo multinacional definida nas alíneas “a” e “b”, desde que esta prepare uma demonstração financeira separada para esse estabelecimento permanente, para fins regulatórios, tributários, de divulgações financeiras ou de controle interno;

IV - Estabelecimento permanente: significa uma instalação fixa de negócios por intermédio da qual uma entidade exerça toda ou parte de sua atividade em outra jurisdição, e inclui especialmente:

a) uma sede de direção;

b) uma filial ou uma sucursal;

c) um escritório;

d) uma fábrica;

e) uma oficina;

f) uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais; ou

g) um canteiro de obra ou um projeto de construção ou instalação, somente se sua duração exceder 12 (doze) meses.

³⁹ Cf. CARF. Acórdão nº 2202-003.063, PAF nº 16682.721312/2013-91 publicado 12/02/2016 e Acórdão nº 2202-003.114, PAF nº 10980.729160/2012-43, publicado 29/02/2016

Federal da 2ª Região (TRF2) no Mandado de Segurança nº 2002.51.01002701-0 (2010), relator Des. Federal Luiz Antonio Soares impetrado pela PCI do Brasil Ltda- uma empresa brasileira visando afastar a retenção na fonte do imposto de renda (IRRF) sobre remessas pagas no exterior relacionadas a pagamentos de serviços, de acordo com a aplicação do artigo 7º do Tratado contra bitributação entre Brasil e França que segue o Modelo da OCDE⁴⁰. A PCI do Brasil Ltda. foi contratada por uma empresa brasileira para prestar serviços relacionados ao estudo, fabricação e instalação em relação à soldagem de carrocerias de veículos. Por sua vez, a PCI do Brasil Ltda subcontratou sua acionista- PCI S.A, sediada na França para fornecer suporte administrativo e comercial à prestação destes serviços.

Neste julgamento, o TRF denegou a segurança pleiteada por entender que a PCI do Brasil era intermediária de fato da PCI S.A da França dado que o contrato de serviço entre a PCI do Brasil e a PCI S/A francesa demonstrava que a esta última detinha 99,9% das ações da PCI brasileira, caracterizando-se assim tipo de "estabelecimento permanente" de fato da empresa francesa no Brasil. O TRF2 foi além ao julgar que a estrutura societária da PCI do Brasil era fruto de um planejamento tributário abusivo a evitar a caracterização de um estabelecimento permanente, e por consequência, a tentar evitar a tributação de seus rendimentos no Brasil. Esta foi a primeira decisão sobre o tema estabelecimento permanente que serviu de "*guideline*" para as demais decisões tanto no Poder Judiciário quanto nos tribunais administrativos.

A segunda decisão foi proferida em 2013 no Mandado de Segurança nº 2000.38.00.044412-7 impetrado pela Telesat-Serviços de Telecomunicações S/A, uma empresa brasileira residente no Brasil para afastar a retenção na fonte do

⁴⁰ Cf. CARF. Acórdão nº 2202-003.114, PAF nº 10980.729160/2012-43, publicado 29/02/2016, p. 14

imposto de renda sobre remessas ao exterior incidente sobre os pagamentos pelos serviços prestados pela Telesat Canadá. No Tribunal Regional Federal da 1ª Região- TRF1 foi concedida a segurança pleiteada ao julgar que a Telesat-Serviços de Telecomunicações S/A não poderia ser considerada um estabelecimento permanente da empresa canadense, simplesmente, por uma secretária da Telesat Canadá ter sido nomeada como membro do conselho da Telesat no Brasil. Sendo assim, o TRF1 concluiu que o simples fato de uma da secretária da Telesat Canadá ter sido nomeada para compor o conselho da empresa brasileira não significava que esta seja um estabelecimento permanente da empresa canadense no Brasil. Por fim, o TRF também afirmou que a mera participação acionária não gera automaticamente um estabelecimento permanente no Brasil⁴¹.

A terceira decisão diz a respeito ao julgamento no mandado de segurança nº 2003.51.01.025802-3, impetrado pela TotalFinaElf Petróleo do Brasil Ltda., Uma empresa brasileira para afastar a retenção do imposto de renda sobre remessas pagas ao exterior sobre os pagamentos pelos serviços relacionados a petróleo e gás prestados pela empresa francesa TotalFinaElf S.A. No mesmo sentido da decisão anterior, nesta o TRF2 sustentou que o simples fato da empresa francesa ser acionista da brasileira, tal fato por si só, não era capaz, de constituir um estabelecimento permanente no Brasil.

Por fim, a quarta decisão diz respeito ao julgamento da apelação cível nº 2010.61.00.002035-2 apresentada pelo Banco BNP Paribas Brasil S/A- uma empresa brasileira e outras entidades financeiras do grupo BNP Paribas com

⁴¹ TRF-1 - AMS: 200038000444127 MG 2000.38.00.044412-7, Relator: JUIZ FEDERAL GRIGÓRIO CARLOS DOS SANTOS, Data de Julgamento: 26/11/2013, 5ª TURMA SUPLEMENTAR, Data de Publicação: e-DJF1 p.226 de 04/12/2013

sede na França que firmaram contrato de prestação de serviços de garantia em benefício da empresa brasileira mediante remuneração.

O Fisco brasileiro defendia que o Banco BNP Paribas Brasil S/A era um estabelecimento permanente das empresas francesas no Brasil, uma vez que o papel das empresas francesas como "garantidoras-intervenientes" era uma maneira indireta de permitir que as empresas francesas conduzissem os negócios da empresa brasileira sem configurar estabelecimento permanente no Brasil para fins de tributação. O TRF3 sustentou que esses elementos eram insuficientes para demonstrar que a empresa brasileira exercia atividades em nome da empresa francesa.

Entretanto, diverso foi o entendimento do TRF3 ao reconhecer a inexistência de elementos suficientes para comprovação do estabelecimento permanente dada a inexistência de qualquer indício a comprovar que a empresa brasileira atuava como filial das empresas francesas, embora pertencesse ao mesmo grupo empresarial. Ademais, para a jurisprudência, o TRF3 reconheceu que não basta, para a caracterização de "Estabelecimento Permanente" que uma empresa seja controladora de pessoa jurídica com domicílio no outro Estado a permitir a tributação dos lucros das empresas francesas no Brasil⁴².

8. CONCLUSÕES

Partindo do art. 7º do Modelo de Convenção da OCDE, entendemos que, em razão do princípio da territorialidade, o país consumidor (país da fonte de produção) não tem legitimidade para tributar os rendimentos das empresas

⁴² TRF-3 -AC: 00020359220104036100 SP, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL ANTONIO CEDENHO, Data de Julgamento: 01/12/2016, TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:12/12/2016

atuantes na economia digital sem que esta possua uma base fixa para seus negócios (estabelecimento permanente) no país da fonte dado que os fatos econômicos tributáveis que estas praticam dão-se fora de seus limites territoriais.

A OCDE tem proposto que a tributação pelo Estado da fonte de produção pode dar-se mediante a aferição e a constatação de sua "*presença econômica significativa*" neste Estado, mesmo quando a empresa não residente não possua estabelecimento permanente no país da fonte.

Com o objetivo de permitir a distribuição equitativa do ônus fiscal, na economia digital faz necessário a transição do critério do estabelecimento permanente físico para o virtual, impondo-se como o vínculo econômico existente entre a empresa e o Estado.

Por isso, a nosso ver, em tempos de economia digital, para a constatação da "*presença econômica significativa*" é necessário redefinir o tradicional conceito de estabelecimento permanente a criar condições equitativas e a ensejar a tributação pelo país da fonte.

Para tanto, entendermos ser prescindível a necessidade de reformulação do artigo 5 do Modelo de Convenção da OCDE, bastando, tão somente, mediante a imposição de critérios claros e objetivos, a modificação do Comentário do artigo 5 para ampliar e dar efeito ao estabelecimento virtual e a repercutir sobre os acordos bilaterais.

Por derradeiro, por privilegiar o consenso e a celeridade, o MLI apresenta-se como uma alternativa plausível para manutenção da coordenação da rede de tratados internacionais já existentes e o objeto e a finalidade do BEPS.

O BEPS-MLI por corroborar para a alteração do tradicional conceito de estabelecimento permanente já que as expressões "estabelecimento

permanente" e "local fixo de negócios" no Modelo de Convenção faz referência geral, podendo as alterações nas convenções tributárias cobertas pelo MLI, introduzir o novo limite para caracterização do estabelecimento permanente em tempos de era digital a desconectá-lo da presença física da empresa.

Ademais, a nosso ver, entendemos que tratados contra pluritributação não cobertos pelo MLI podem comprometer o alcance efetivo das metas que constituem o objeto e a finalidade do BEPS-MLI.

Por razões de política fiscal à brasileira, em vez de se aplicar o conceito de estabelecimento permanente, as autoridades fiscais têm dado preferência à retenção na fonte, tal procedimento, pelo menos para o Fisco, apresenta menor custo de complexidade.

As autoridades fiscais brasileiras têm dado preferência à retenção na fonte, independentemente, das empresas estrangeiras possuírem ou não residência no território brasileiro. Mas, como é sabido, se aplicado fosse o estabelecimento permanente nos moldes da Convenção Modelo da OCDE, a tributação se daria sobre o lucro líquido- após as deduções e compensações, enquanto que a retenção na fonte se impõe sobre a base bruta.

Neste cenário, a tributação da renda em bases universais e das transações transfronteiriças no Brasil se dão pelo uso da tributação com base na retenção na fonte, não exigindo do fisco brasileiro para assim proceder fazer uso do instituto do estabelecimento permanente, o que, por sua vez, também tem se apresentado como o melhor instrumento para proteger os interesses do fisco brasileiro das eventuais discussões judiciais ou administrativas com os contribuintes acerca da aplicação do estabelecimento permanente.

Por fim, no Brasil, a aplicação e o desenvolvimento do instituto do estabelecimento permanente, embora tenha tido por aqui pouca aplicação, observamos que as raras oportunidades que as cortes judiciais e

administrativas, quando instadas, agarraram-se à presença fixa/física como elemento de conexão para tributação de empresas não residentes no Brasil, o que por razões óbvias, em nada coopera para tributação dos negócios da economia digital.

9. REFERÊNCIAS

ANTÓN, R. GARCIA. Untangling the Role of Reservations in the OECD Multilateral Instrument: The OECD Legal Hybrids. **Bulletin for International Taxation**. Amsterdam: IBFD, 2017.

BAL, Alexandra. The Sky's the Limit – Cloud-Based Services in an International Perspective. IBFD, **Bulletin for International Taxation**, 2014.

BARFORD, Vanessa & HOLT, Gerry. Google, Amazon, Starbucks: The rise of “tax shaming”. BBC News. London, BBC News Magazine, 21.Mai.2013. Disponível em: <<https://www.bbc.com/news/magazine-20560359>> Acesso em: 26.Fev.2020

BERGEDAHL, C. Anti-abuse Measures in Tax Treaties Following the OECD Multilateral Instrument - Part. 1. **Bulletin for International Taxation**, Amsterdam: IBFD, 2018

BLUM, Daniel Walter. Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined? **Bulletin for International Taxation**, (Volume 69), No 6/7, 2015

BLUM, Daniel Walter. The Relationship between the OECD Multilateral Instrument and Covered Tax Agreements: Multilateralism and the Interpretation of the MLI. **Bulletin for International Taxation**. Amsterdam: IBFD, 2018.

BOSMAN, Alexander. General Aspects of the Multilateral Instrument, **INTERTAX**, 45(10). The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2017.

BRAUNER, Yariv. McBEPS: The MLI - The First Multilateral Tax Treaty that Has Never Been. **INTERTAX**, 46(1). The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2018.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e a análise econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2008

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. DOU: 15.12.2009

BRASIL. Decreto nº 9580 de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. DOU: 22 de novembro de 2018;

FALCÃO, Tatiana e MICHEL, Bob. Assessing the Tax Challenges of the Digital Economy: An Eye-Opening Case Study. **INTERTAX**, Volume 42, Issue 5, Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2014

HELLERSTEIN, Walter. Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishments. **Bulletin for International Taxation**, Volume 68, 6/7, April 2014

HEY, Johanna. Taxation Where the value is created and the OECD G20 Base erosion and profit shifting initiative. **Bulletin for International Taxation**, (Volume 72), No 4/5, 2018.

JELLINEK, Georg. **Teoria General Del Estado**. Cidade do México. Fundo de Cultura Econômica. 2002.

JOHANNESSEN, Niels. Tax avoidance with cross-border hybrid instruments. **Journal of Public Economics**, n. 112, Copenhagen, Denmark, 2014

Brasil. Lei Nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010. Dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, da Copa das Confederações Fifa 2013 e da Copa do Mundo Fifa 2014; promove desoneração tributária de subvenções governamentais destinadas ao fomento das atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica nas empresas. DOU de 21.12.2010

BRASIL. Lei Nº 12.780, de 9 de janeiro de 2013. Dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, dos Jogos Olímpicos de 2016 e dos Jogos Paraolímpicos de 2016. DOU de 10.1.2013

BRASIL. RFB Nº 1681, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2016. DOU de 29/12/2016, seção 1, página 652.

MOREIRA, Francisco Lisboa. O Projeto de Combate à Erosão das Bases Tributárias e Movimentação de Lucros (BEPS) da OCDE e a Política Tributária Internacional Brasileira: Algumas Reflexões. in **Direito Tributário Internacional**. Homenagem ao Professor Alberto Xavier (coord Sergio André e Heleno Torres). São Paulo: Quartier Latin, 2016.

OECD (2015). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. OECD Publishing, Paris, p. 15. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en> Acesso em 29.fev.2020

OECD (2015). **Infrastructure Financing Instruments and Incentives**. OECD Publishing, Paris, 2015, p. 21. Disponível em: <<http://www.oecd.org/finance/private-pensions/Infrastructure-Financing-Instruments-and-Incentives.pdf>> Acesso em: 01.mar.2020

OECD (2015). Addressing the tax challenges of the digital economy action. OECD Publishing, Paris, p. 77. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page17> Acesso em 26.fev.2020

OCDE (2017). **Model Tax Convention on Income and on Capital**: Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital. OECD Publishing. Paris. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1> Acesso em: 19.mar.2020

OCDE. MLI Database - Matrix of options and reservations. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>> Acesso em: 29.mar.2020

OCDE. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting: Functioning under Public International Law. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/legal-note-on-the-functioning-of-the-MLI-under-public-international-law.pdf>> Acesso em: 04.Mai.2020

PINTO, Dalio. The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold. **Bulletin for International Taxation** 60(7), nº 7, IBFD: Amsterdam, 2006

PISTONE, Pasquale. Permanent Establishment and the digital economy, p. 04. In: MAISTO, Guglielmo. **New Trends in the Definition of Permanent Establishment**, IBFD International Tax Law Series: Amsterdam, Volume 17, 2019

PISTONE, Pasquale & HONGLER, Peter. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, **IBFD Working Paper**, Netherlands, 2015

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universidade. In: FERRAZ, Roberto. (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 338

SCHOUERI, Luís Eduardo. O projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. In: **A Tributação Internacional na era Pós-Beps soluções globais e peculiares de países em desenvolvimento-relatório geral e coerência**. v.2 (coord. Marcus Livio Gomes e Luiz Eduardo Schoueri). Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2016.

Schoueri, L. & Galdino, G. Action 2 and the Multilateral Instrument: Is the Reservation Power Putting Coordination at Stake? **INTERTAX**, 46(2). The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2018

STEWART, Miranda. Abuse and Economic Substance in a Digital BEPS World. **Bulletin for International Taxation**. June/July, 2015

XAVIER. Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 5ª edição, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000