MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

CAROLINA QUEIROGA NOGUEIRA

O ESTABELECIMENTO PERMANENTE E A ECONOMIA DIGITAL

Recife, 2019

Carolina Queiroga Nogueira

O ESTABELECIMENTO PERMANENTE E A ECONOMIA DIGITAL

Monografia apresentada como requisito parcial para Conclusão do Curso de Bacharelado em Direito pela UFPE.

Área de Conhecimento: Direito Tributário. Direito Internacional. Direito Empresarial.

Orientador: Jose André Wanderley Dantas De Oliveira

Recife, 2019

Carolina Queiroga Nogueira

O Estabelecimento Permanente e a Economia Digital

Monografia Final de Curso

Para Obtenção do Título de Bacharel em Direito

Universidade Federal de Pernambuco/CCJ/FDR

Data de Aprovação:

_____

Prof.

_____

Prof.

_____

Prof.

Aos amigos da caminhada

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, pelo bom-humor.

A André Dantas, pela orientação e apoio.

RESUMO

A economia digital trouxe dificuldades para a aplicação do conceito tradicional de Estabelecimento Permanente. De forma geral, EP é o local permanente onde as atividades comerciais de uma empresa acontecem. Caso uma empresa possua em EP em um país onde não possui sede, ele pode ensejar a tributação nesse país. No Brasil, o conceito de EP não é definido concretamente. A economia digital possui como características a intangibilidade, a mobilidade de operações, e a colaboração entre consumidores e empresas. Nesse contexto, é difícil estabelecer o EP de maneira definitiva, pois as empresas podem realizar vendas virtuais sem ter uma presença física no país do consumidor. Não se trata necessariamente de um problema de evasão de fiscal, mas sim de alocação de tributos entre os países envolvidos na operação. Para solucionar essa problemática, alguns países sugerem tributar com base em uma presença digital relevante, conceito que implica em uma atuação virtual significativa no país. Outros estudam estabelecer uma força de atração que ligaria as atividades virtuais àquelas realizadas em um EP. A OCDE iniciou o projeto BEPS para lidar com as mudanças trazidas pela tecnologia na tributação. A Ação 1 desse projeto é focada nos desafios da economia digital, e a Ação 7 altera o conceito de EP para abarcar mais hipóteses de classificação de agentes dependentes. A OCDE ainda está discutindo as possíveis mudanças a serem feitas no conceito de EP, considerando abarcar a presença digital relevante para caracterização, dentre outras possibilidades. A União Europeia sugeriu a criação de um tributo sob operações virtuais, mas tal projeto não foi posto em prática ainda. A insatisfação com a lentidão no desenvolvimento de soluções coordenadas vem levando alguns países a implementarem medidas individuais, que terminam gerando um ambiente tributário internacional complexo. Alguns doutrinadores acreditam que a melhor solução talvez seja a modificação do nexo de tributação dos países produtores para os países consumidores, para todas as áreas da economia – uma vez que não há como diferenciar a economia digital da economia tradicional, na prática. Para chegar a um resultado satisfatório sobre o EP na economia digital, é preciso uma cooperação internacional consciente e disposta a realizar grandes mudanças. A tecnologia modificou o direito tributário e antigos conceitos, como o de estabelecimento permanente, precisam ser revisitados para que se assegure um sistema tributário internacional justo e eficaz.

Palavras Chaves: estabelecimento permanente, economia digital, projeto BEPS, OCDE.

LISTA DE SIGLAS

BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*, Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros

CTN – Código Tributário Nacional

EP – Estabelecimento Permanente

IR– Imposto de Renda

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

SÚMARIO

1. Introdução.....1
2. O conceito de estabelecimento permanente.....2
    i. Primeiras noções de estabelecimento permanente..... 2
    ii. O conceito da OCDE.....4
    iii. O estabelecimento permanente no direito brasileiro.....10
3. O estabelecimento permanente na economia digital.....15
    i. O conceito de economia digital.....16
    ii. Problemática do conceito tradicional de estabelecimento permanente.....18
4. Soluções apresentadas.....22
    i. Uma nova definição de estabelecimento permanente.....22
    ii. A solução da OCDE.....26
    iii. A solução da União Europeia.....32
    iv. Outros posicionamentos..... 34
5. Conclusão.....38

REFERÊNCIAS.....41

1. Introdução

A influência e importância que a tecnologia assumiu na era da economia globalizada pode ser observada nos mais diversos campos de estudo. Conceitos como *cloud computing*[1], economia compartilhada[2] e internet das coisas[3] fazem parte do vocabulário comum daqueles que trabalham com T.I., comunicação, economia, direito, e muitas outras áreas. O avanço tecnológico possibilitou o desenvolvimento de novos meios de produção, novos padrões de consumo e novas formas de se comunicar; assim, as estruturas socioeconômicas tradicionais passam por um processo de constante e intensa modificação.

No campo cientifico, não poderia ser diferente com a ciência jurídica e, em especial, o Direito Tributário. De modo a responder corretamente as modificações na cadeia de produção comércio-consumo trazidas pela tecnologia, o direito tributário tem se deparado com a obrigação de revisitar conceitos há muito consolidados e reavaliar a necessidade de uma modificação extrema na maneira como os tributos são administrados em âmbito internacional.

Nesse trabalho, trataremos especificamente do conceito de Estabelecimento Permanente, e como a utilização desse instituto dialoga com a economia digital, pontuando as alterações trazidas nas últimas décadas e discutindo possíveis alterações na conceituação internacional de EP. O Estabelecimento Permanente é um dos mais importantes pilares do direito internacional tributário, mas as novas atividades econômicas da era digital vem trazendo incerteza quanto a aplicação do princípio.

Na primeira parte do trabalho, nos debruçaremos sobre a evolução histórica do conceito de estabelecimento permanente, falando sobre o surgimento e consolidação na

---

[1] "The provision of standardised, configurable, on-demand, online computer services, which can include computing, storage, software, and data management, using shared physical and virtual resources." OECD. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1** - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>, acesso em abril de 2019

[2] "Peer-to-peer sharing of goods and services". Idem, Ibidem

[3] "A series of components of equal importance including machine-to-machine communication, cloud computing, big data analysis, sensors and actuators, the combination of which leads to further developments in machine learning and remote control." Idem, Ibidem

idade moderna e no decorrer do século vinte, assim como do tratamento do estabelecimento permanente no direito brasileiro.

Na segunda parte, trataremos da economia digital propriamente dita, pontuando o conceito de economia digital e como o estabelecimento permanente se transforma e torna-se possivelmente obsoleto frente as mudanças do século 21. Pontuaremos também algumas considerações sobre a classificação de um *website* enquanto estabelecimento permanente.

Por fim, aprofundaremos sobre o tema das possíveis soluções trazidas para a problemática estabelecida em âmbito internacional, analisando os ordenamentos jurídicos que já buscaram tratar dessa temática de maneira assertiva. Buscaremos também resgatar os posicionamentos da OCDE e de outras organizações internacionais acerca da problemática.

O trabalho busca trazer uma análise abrangente do Estabelecimento Permanente enquanto mecanismo de prevenção de conflitos internacional, ponderando a evolução conceitual do EP e em que sentido as possíveis modificações advindas irão ser estabelecidas. [4]

2. O conceito de estabelecimento permanente

i. Primeiras noções de estabelecimento permanente

O conceito de Estabelecimento Permanente ("*Betriebstatte*") tem a sua primeira menção no Código Industrial Prussiano de 1845, significando o espaço total utilizado para uma atividade negocial, sem ainda propósitos tributários nesse momento. Em 1869, um tratado internacional firmado entre a Prússia e a Saxónia determinava as condições para o pagamento de impostos de um indivíduo ou empresa estrangeiros: um ente estrangeiro seria contribuinte de impostos quando a empresa estivesse se utilizando de um estabelecimento comercial no outro país[5].

[4] CALIENDO, Paulo. **Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2005. P.54

[5] WALKER, Benjamim. **The evolution of the Agency Permanent Establishment Concept**. UNSW Business School, 2018. Disponível em: [https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/40-Walker-ATTA2018.pdf] Acesso em: 04/2018

Posteriormente, o conceito de EP foi incorporado a legislação alemã em 1909, estabelecendo as características básicas de um estabelecimento permanente: uma sede fixa e a realização de atividades comerciais[6]. O primeiro tratado internacional para evitar a bitributação e a evasão fiscal foi firmado em 1899 entre a Prússia e o Império Austro-húngaro, e trazia uma definição geral de EP que incluía tanto o estabelecimento físico quanto as atividades realizadas por representantes das empresas. Tal tratado foi adorado como referência para os povos europeus na elaboração de outras convenções no fim do século 19 e começo do século 20[7].

Após a Primeira Guerra Mundial, o desequilíbrio econômico experimentado na Europa ensejou a criação de mecanismos jurídicos que auxiliassem o comércio, e os países se organizaram na forma de um grande fluxo de convenções e tratados que dispunham acerca da tributação internacional, dentre outros temas relevantes. É nesse contexto que surge a Liga das Nações.

A Liga das Nações (*Société des Nations)* foi uma organização internacional que atuou de 1919 a 1946 com o objetivo de discutir o cenário mundial após a 1ª Guerra e manter a paz através da colaboração entre os países mais proeminentes[8]. Em 1921 a Liga reúne um grupo de tributaristas (*Group of Experts*) para debater sobre a tributação internacional e elaborar um relatório sobre o tema. Esse grupo, que apresentou seu relatório em 1923, altera a percepção utilizada naquela época e define que o critério a ser utilizado para o pagamento de impostos deve ser o de local de residência, e não o de local da fonte. Assim, o estado da fonte deveria isentar as entidades não residentes de qualquer tributação, exceto no caso da existência de um Estabelecimento Permanente e para determinados tipos de rendimentos. Em 1927, a Liga das Nações publicou o Modelo de Convenção da Liga das Nações, que citava que o local da fonte deveria ser o da tributação, em todos os tipos de rendimentos, uma vez presente o EP. Dado aos desacordos entre as versões, novos estudos sobre o conceito foram realizados de modo a solucionar essa controvérsia[9].

---

[6] Idem, Ibidem.

[7] CALIENDO, Paulo. Op. Cit., P.56

[8] WEBSTER, Andrew. **League of Nations**. In. Martel, G., (ed.) The Encyclopedia of War. John Wiley & Sons Ltd, 2011. Passim.

[9] CALIENDO, Paulo. Op. Cit., P.57 et al

A Liga das Nações, através de grupos de especialistas, publicou novos modelos em 1928 e 1933, que trouxeram como inovação a omissão das empresas afiliadas como Estabelecimentos Permanentes e a utilização de um critério específico para definir um agente independente, respectivamente.

Um novo modelo foi elaborado em 1943 na Cidade do México, levando em consideração os interesses dos países em desenvolvimento da América Latina e, portanto, prezando pela tributação na fonte como regra principal. Porém, esse modelo não obteve relevância o suficiente num cenário internacional e foi revisado em 1946, dessa vez em Londres. O modelo revisado trouxe diversas inovações para o conceito de EP, dentre elas: a definição de uma regra básica com critérios predeterminados para a constituição do EP – quais sejam, a existência de um *fixed place of business* e que o mesmo contribua economicamente com a empresa estrangeira; a caracterização de agentes como uma hipótese de EP; locais de construções temporários podem vir a ser considerados EPs; e a separação jurídica da empresa subsidiária quanto a sua matriz, devendo aquela ser tributada separadamente e não constituindo um EP. Conforme veremos abaixo, os modelos posteriormente estabelecidos pela OCDE abarcaram muitas das características idealizadas neste último Modelo da Liga das Nações, que caiu em desuso conforme a própria Liga perde a sua relevância no cenário internacional[10].

ii. O conceito da OCDE

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) tem suas origens no período pós-guerra, tendo sido criada para incentivar o desenvolvimento econômico dos países afetados pelos conflitos bélicos da 1ª metade do século 20. A organização surgiu oficialmente em 30 de setembro de 1961, quando a Convenção foi iniciada. Atualmente, possui 36 membros que se comprometem em seguir as diretrizes estabelecidas em conjunto, identificar problemas e promover políticas uníssonas para soluciona-los. O Brasil, junto com a Índia, a China, a Indonésia e a África do Sul, são países chave que, embora não sejam membros da organização, contribuem e colaboram com as orientações da OCDE. Em conjunto com esses países, a OCDE dialoga e

[10] CALIENDO, Paulo. Op. Cit., P.58 et al

concentra 80% do comércio e investimentos globais, tendo um papel central na solução de controvérsias econômicas[11].

A organização também se debruçou sobre o conceito de EP, ainda mantendo muitas das ideias estabelecidas pela Liga das Nações, o qual está estabelecido no Artigo 5º da *Model Tax Convention* transcrito parcialmente abaixo:

> *"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.*
>
> *...*
>
> *4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:*
>
> *a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;*
>
> *b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;*
>
> *c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;*
>
> *d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;*
>
> *e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity;*
>
> *f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e),*
>
> *provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.*
>
> *4.1 Paragraph 4 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise if the same enterprise or a closely related enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State and*
>
> *a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article,*
>
> *or*
>
> *b) the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character, provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related*

[11] OCDE. **History**. Disponível em: <https://www.oecd.org/about/history/>, Acesso em 02 de abril de 2019.

enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 6, where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are

a) in the name of the enterprise, or

b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or

c) for the provision of services by that enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business (other than a fixed place of business to which paragraph 4.1 would apply), would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

6. Paragraph 5 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first mentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise.

7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

8. For the purposes of this Article, a person or enterprise is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises. In any case, a person or enterprise shall be considered to be closely related to an enterprise if one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest in the other (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) or if another person or enterprise possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) in the person and the enterprise or in the two enterprises."[12]

[12] OCDE. **Articles of the Model Tax Convention on Income and on Capital** [as they read on 21 November 2017]. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1>, Acesso em 29 de março de 2019

A convenção da OCDE é parte de um esforço de cooperação internacional para incentivar o comércio e investimento internacional. O objetivo é que os tributos deixem de ser um empecilho para a dinâmica de economia, e a convenção busca dessa forma estabelecer regras básicas a serem seguidas para orientar a aplicação pelos países aderentes e resolver controvérsias de forma mais célere. Embora muitos países possuam em seus ordenamentos uma definição de EP, muitos utilizam conceitos internacionais consagrados como base – sendo o modelo da OCDE o mais utilizado. Na maioria dos tratados internacionais para evitar a bitributação dos quais o Brasil faz parte, se utiliza o modelo da OCDE como base.

Na definição da OCDE, uma das partes mais importantes é a presença do conceito de "*fixed place of business*" e de "*business of an enterprise is wholly or partly carried on*". Na primeira parte do conceito – que tem suas origens no que foi previamente estabelecido pela Liga -, temos a ideia de permanência ("*fixity*"), ou seja, presença física em um lugar específico, palavras que ensejam estabelecer um ponto físico de localização geográfica[13]. O elo de conexão entre a empresa e o local é a atividade empresarial a ser exercida naquela localidade. Como veremos a seguir, a ideia de presença espacial se torna extremamente problemática no contexto da economia digital e gera a necessidade de reforma do conceito de EP da OCDE.

O parágrafo 5º da convenção nos introduz ao conceito de "agentes", ou seja, pessoas que podem se tornar um EP a partir de suas ações. Os agentes podem ser pessoas físicas ou jurídicas e devem ter suas atividades conexas a da empresa estrangeira para caracterizar um EP – sem a figura de um local de negócios fixo. O agente deve ter autoridade para contratar em nome da companhia, e de maneira continuada e usual. Ou seja, uma única transação não é suficiente para caracterizar um EP, mesmo que o agente tenha um relacionamento de longo prazo com a companhia[14]. O parágrafo 6º apresenta o conceito de agente independente, que atua em favor da companhia ao mesmo tempo em

[13] CALIENDO, Paulo. Op. Cit., P.106

[14] CALIENDO, Paulo. Op. Cit., P.135

que atua de forma independente para si ou para outrem. Essa figura não configura um EP[15].

O parágrafo 7º trata da possibilidade de uma subsidiária ser considerada um EP. No comentário a convenção, a OCDE nega essa possibilidade, estabelecendo que a subsidiária é considerada uma entidade independente da empresa principal. Porém, tal subsidiária poderá ser considerada um EP caso cumpra os requerimentos dos parágrafos 1 e 5 – ou seja, estar em um local de negócios fixo através do qual a empresa principal pode realizar suas atividades.[16]

Dois casos emblemáticos[17] julgados pela corte tributária canadense em 2008 forneceram uma orientação internacional sobre como o conceito de EP deve ser aplicado. Em ambas as situações, companhias de seguro americanas possuíam agentes residentes no Canadá que realizam a venda de apólices no país e eram remunerados por comissão. Cada individuo era um trabalhador autônomo que realizava suas atividades de venda em regime *home-office*. As vendas ocorriam normalmente na casa dos segurados e os agentes haviam recebido treinamento e orientação das empresas americanas – mas não tinham liberdade para alterar cláusulas contratuais ou condições do seguro. A Administração Tributária Canadense então argumenta que as empresas americanas possuíam um EP no Canadá e deveriam, portanto, ter suas receitas sujeitas a tributação no país.

Surgiram assim duas problemáticas: teriam as empresas americanas constituído um EP, nos termos do parágrafo 1 do artigo 5 da convenção? E teriam as empresas constituído EP nos termos do parágrafo 5 do artigo 5 da convenção? A corte entendeu que a resposta para ambas as perguntas era não. Vejamos um extrato da decisão de um dos casos:

> *"For the Field Agents' residences to be considered fixed places of business of the Knights of Columbus, the Knights of Columbus must have a right of disposition over these premises. A right of disposition is not a right of the Knights of Columbus to sell an agents' house out from under him. The Knights of Columbus might be viewed as having the agents' premises at its disposal, for example, if the Knights of Columbus paid for all expenses in connection with the premises, required that the agents have that home office and stipulate*

[15] LawTeacher. **Permanent Establishment under the OECD Model Tax Convention [Internet].** November 2013. Disponível em: <https://www.lawteacher.net/free-law-essays/commercial-law/permanent-establishment-under-the-oecd-law-essays.php1> , .Acesso em 13 de abril, 2019.

[16] Idem, Ibidem

[17] CANADA. **American Income Life Insurance Company v Her Majesty the Queen and Knights of Columbus v Her Majesty the Queen.** Reasons for Judgment, Toronto, 2008.

> *what it must contain, and further required that clients were to be met at the home office and in fact the Knights of Columbus' members were met there. In such circumstances, although the Knights of Columbus may not have a key to the premises, the premises might be viewed as being at the disposal of the Knights of Columbus. This would be consistent with Mr.Rosenbloom's comments."*[18]

Na decisão, a corte considerou que um EP fixo só poderia existir se a empresa estrangeira possuir um "*right of dispostion*" da localidade canadense. Como os agentes realizam suas atividades de suas residências, que não eram de propriedade das empresas americanas, não haveria como considerar esse ambiente um estabelecimento permanente que preenchesse os requisitos do parágrafo 1. Os agentes também não preenchiam os requisitos do parágrafo 5 pois não possuíam poder de decisão com relação aos contratos, cujos termos haviam sido preparados nos EUA e chegavam aos agentes em sua forma final. As decisões da corte canadense fortaleceram a aplicação do conceito da OCDE de EP, ajudando os organismos internacionais a aplicar essa conceituação de maneira mais acertada e precisa[19].

Em conclusão, o conceito da OCDE firma o EP como uma projeção econômica ou continuação da empresa em um território diferente. Saturmina Gonzalez cita três características básicas para a definição de estabelecimento permanente:

a) A existência de um local de negócios;
b) O conceito de "Fixity", ou seja, estabilidade espacial e temporal do local de negócios; e
c) A existência de atividade comercial executada no local de negócios.[20]

É importante ressaltar que o modelo comentado acima já corresponde as atualizações pleiteadas pelo projeto BEPS, contendo disposições que flexibilizam o conceito de EP e dificultam, ainda que não impossibilitem, as possibilidades de evasão fiscal decorrentes

---

[18] Idem, Ibidem.

[19] MIRANDOLA, Salvatore. **Tax Court Provide Guidance on Permanent Establishment**. International Law Office, 2008. Disponível em: [https://www.internationallawoffice.com/Newsletters/Corporate-Tax/Canada/Borden-Ladner-Gervais-LLP/Tax-Courts-Provide-Guidance-on-Permanent-Establishment#5], acesso em 03/04/2019

[20] REQUENA, José Ángel Gómez; GONZÁLEZ, Saturnina Moreno. **Adapting the Concept of Permanent Establishment to the Context of Digital Commerce:** From Fixity to Significant Digital Economic Presence. Kluwer Law, Intertax, 2007, Volume 11, P. 732–741

da evasão artificial da qualificação como EP. Na terceira parte deste trabalho, retornaremos a refletir sobre a atuação da OCDE no que tange a essa problemática.

iii. O estabelecimento permanente no direito brasileiro

A rede de acordos internacionais brasileiros para evitar a bitributação é composta por 34 tratados, nos quais o Brasil tem predominantemente adotado a estrutura padrão da OCDE. Nesses tratados, a definição de EP está normalmente contida no art. 5º: "*Para efeitos desta Convenção, a expressão "estabelecimento estável" ou "estabelecimento permanente" significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade.*"", conforme vimos anteriormente. No entanto, o conceito estabelecido nos tratados brasileiros é diferente do modelo da OCDE, com diversos tratados incluindo pequenas diferenças pontuais. Além disso, a maioria dos tratados brasileiros ainda não tiveram a redação atualizada para o modelo de 2017 da OCDE, restringindo as hipóteses de aplicação do EP[21].

Algumas alterações não possuem grandes consequências jurídicas. Por exemplo, na cláusula referente a constituição de estabelecimento permanente a partir de construções civis, os tratados brasileiros usualmente estabelecem um prazo de 6 meses, em contraponto aos 12 meses formulados pela OCDE[22].

Já a cláusula referente ao conceito de agente dependente possui alterações mais significativas, relacionadas a uma definição mais ampla e abrangente do conceito de agente que pode vir a ser considerado como um EP. O tratado do Brasil com o Japão, por exemplo, inclui um novo conceito na definição de EP através de um agente dependente:

> *"4) Uma pessoa que atue num dos Estados Contratantes por conta de uma empresa de outro Estado Contratante - e desde que não seja um agente que goze de um " status " independente, contemplado no parágrafo (5) - será considerada como "estabelecimento permanente" no primeiro Estado Contratante se:*
>
> ...

[21]COLLUCI, Fernando; MIYAKE, Aline. **As Respostas Do Brasil Ao Beps – A Implementação Por Meio Do Acordo De Bitributação Com A Argentina**. Inteligência Jurídica, 2018. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/as-respostas-do-brasil-ao-beps-a-implementacao-por-meio-do-acordo-de-bitributacao-com-a-argentina>, acesso em abril de 2019.

[22] CALIENDO, Paulo. Op. Cit., P.182

> *b) mantiver naquele Estado Contratante um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa com o qual regulamente atenda a pedidos em nome da empresa, consecutivamente a um contrato previamente concluído pela empresa sem especificação quer da quantidade a ser entregue ou da data e do lugar de entrega."*[23]

A doutrina internacional concorda que, em casos onde o agente é apenas gerenciador de mercadorias e não possui poder para concluir contratos, não está presente a figura do estabelecimento permanente. No entanto, o tratado firmado com o Japão não exige a autoridade para firmar contratos como pré-requisito para a formação do EP, configurando-se como uma ampliação semântica do conceito[24]. Mesmo com as pequenas alterações observadas em diversos tratados firmados pelo Brasil para combater a bitributação, podemos perceber que o país segue as diretrizes da OCDE na maioria dos contratos firmados, sem que hajam grandes diferenças quanto a conceituação de EP.

Fora do âmbito dos tratados internacionais firmados pelo Brasil, a legislação brasileira não define o estabelecimento permanente de forma conclusiva. Não há no CTN qualquer conceituação relacionada ao tema, tampouco podemos encontra-lo em alguma legislação específica destinada à sua conceituação[25]. A consequência disso é que a utilização da conceituação de EP enquanto conceito está restrita ao âmbito internacional – as áreas de domínio dos tratados que possuem tal conceito definido. Ao analisarmos o artigo 97, III do CTN[26], temos que é impossível estabelecer hipótese de tributação que não seja advinda de legislação pertinente e, portanto, não podemos estabelecer a incidência tributária pelo uso da analogia[27].

---

[23] **CONVENÇÃO entre os Estados Unidos do Brasil e o Japão destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sôbre rendimentos**. 14 de dezembro de 1967. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/japao/decreto-no-61-899-de-14-de-dezembro-de-1967>, Acesso em abril de 2019.

[24] CALIENDO, Paulo. Op. Cit. P.184

[25] CALIENDO, Paulo. Op. Cit., P.193

[26] "Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo" BRASIL. **Código Tributário Brasileiro**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

[27] CALIENDO, Paulo. Op. Cit., P. 198 et al

O Brasil não assinou a Convenção Multilateral para prevenir o BEPS (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*) [28], preferindo reformar cada um dos seus tratados para evitar a bitributação individualmente. A convenção tem como objetivo reformar os milhares de tratados que compõem a rede internacional de tratados para evitar a bitributação de forma automática, automática e em bloco, de acordo com as orientações do Projeto BEPS. A justificativa brasileira para a não assinatura foi a possível demora legislativa para a aceitação do tratado, dado o seu caráter peculiar[29]. A decisão brasileira de se revisar cada um dos seus tratados internacionais para evitar a dupla-tributação deve resultar em certa demora legislativa para a efetivação das modificações requeridas pelo projeto BEPS, mas a primeira alteração já foi feita. O tratado com a Argentina foi alterado em 2017, e espera-se que outras alterações se apliquem em sequência[30].

Percebemos que a mudança na definição do Estabelecimento Permanente não possui grande importância para o direito brasileiro, vez que a política fiscal do país permite a tributação de remessas ao exterior e do lucro obtido por empresas brasileiras em outras jurisdições[31]. O caráter ultra territorial do imposto de renda da pessoa jurídica, introduzido pela Lei nº 9.249/95, permite a tributação de rendimentos produzidos no exterior por pessoas jurídicas residentes no Brasil – sem, no entanto, fazer menção ao conceito de estabelecimento permanente. A não existência do conceito não impede que as empresas brasileiras tenham seus rendimentos oriundos do exterior tributados, haja vista o artigo 25, §2º, da lei supracitada.

Também não ficam sem tributação os rendimentos auferidos por empresas estrangeiras no Brasil. De modo geral, as remessas de valor realizadas por contratantes residentes no Brasil para empresas estrangeiras estão sujeitas a retenção na fonte do IRPJ,

---

[28] **SIGNATORIES And Parties To The Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting**. Abril de 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>, Acesso em abril de 2019.

[29] ESTRADA, Roberto. **A Convenção Multilateral da OCDE e o Protocolo de Mendoza.** Consultor Jurídico, 2018. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2018-mai-16/consultor-tributario-convencao-multilateral-ocde-protocolo-mendoza>, Acesso em março de 2019.

[30] Idem, Ibidem.

[31] Idem, ibidem.

conforme estabelecido na Instrução Normativa RFB nº 1662/2016, que alterou a RFB nº 1.455/2014:

> *"Art. 1º Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a pessoa jurídica domiciliada no exterior por fonte situada no País estão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda exclusivamente na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), quando não houver alíquota específica, observadas as disposições previstas nesta Instrução Normativa. Links para os atos mencionados*
>
> *Parágrafo único. Ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 6º e 9º a 12, os rendimentos decorrentes de qualquer operação em que o beneficiário seja domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se ao imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento)."*[32]

Assim, as empresas estrangeiras não precisam necessariamente constituir um EP para terem seus rendimentos tributados na fonte. Tal retenção poderá ser eventualmente creditada contra um imposto sob a renda no país de origem da empresa não residente, em caso da existência de tratado de dupla tributação – tal qual estabelecido no artigo 23-B do modelo da OCDE, que é utilizado na maioria das convenções brasileiras[33]- ou quando assim permitir a legislação local do país sede da pessoa jurídica. A aplicação brasileira de um imposto retido na fonte pode eventualmente gerar uma bitributação, mas protege as bases tributárias nacionais contra a evasão de divisas. Ainda assim, pessoas físicas brasileiras que não tenham a obrigação tributária de reter o IR em operações internacionais terminam suscitando a evasão fiscal no Brasil. Um indivíduo que realiza uma compra por meio de um website ou aplicativo estrangeiro não necessariamente reterá o imposto devido, e uma maior fiscalização de operações B2C incorreria em um desestímulo a economia[34]. Tal problema ainda não foi efetivamente solucionado no direito tributário brasileiro.

---

[32] BRASIL. **Instrução normativa RFB Nº 1662, de 30 de setembro de 2016**. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, Art. 1

[33] OCDE. **Articles of the Model Tax Convention on Income and on Capital** [as they read on 21 November 2017]. Op. Cit.

[34] RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos**. Economia digital e estabelecimento permanente** – considerações sobre a ação 1. In: Marcus Lívio Gomes; Luís Eduardo Schoueri;. (Org.). Tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Rio de Janeiro, Lumen Juris,, 1ª ed, 2016, v. III, P. 319-338.

A atuação de uma empresa estrangeira como filial no Brasil também é problemática. Segundo a legislação nacional, a autorização especifica do poder executivo é pré-requisito para a abertura de filial no Brasil, de modo que a grande maioria das empresas estrangeiras acabam por estabelecer pessoas jurídicas independentes, com CNPJ próprio[35]. E, mesmo se a empresa estrangeira decidir por abrir uma filial no Brasil, a legislação nacional equipara a tributação de tais filiais as pessoas jurídicas nacionais[36].

A Copa das Confederações de 2013 e a Copa do Mundo de 2014 trouxeram uma nova abordagem do conceito de EP por meio da Lei nº 12.350 de 2010, popularmente conhecida como "Lei da Copa". Observemos o disposto no art. 7º, § 4º da supracitada:

> *"§ 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."*[37]

Essa legislação marcou a primeira vez que o termo Estabelecimento Permanente foi usado na legislação brasileira[38]. O conceito também foi abordado na Instrução Normativa RFB nº 1681, de 2016:

> *"Art. 2º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, os termos ou expressões relacionados 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 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;*
>
> ...

---

[35] CARVALHO, André de Souza; COSTA, Juliana Andrade. **Permanent Establishments and the Taxable Presence of Non-Residents in Brazil**. IBFD, Bulletin for International Taxation, 2017 (Volume 71), No. 6, 22 May 2017

[36] BRASIL. **Decreto nº 9.580, 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. Art. 159, II

[37] 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**. Brasília, Câmara Dos Deputados, 2010.

[38] CARVALHO, André de Souza; COSTA, Juliana Andrade. Op. Cit.

> *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]

A IN nº 1691 contem a primeira definição de Estabelecimento Permanente no direito brasileiro. A normativa tem como proposito estabelecer as regras de regulamentação país-a-país, de modo a cumprir com os requisitos da ação 13 da iniciativa BEPS da OCDE/G20, sobre a qual falaremos mais adiante. Embora a definição não contenha nenhuma mudança doutrinária em dissimetria com o estabelecido nos tratados para evitar a dupla tributação, serviu como marco do alinhamento das normativas internas com os padrões internacionais[40].

Ainda assim, na medida em que os organismos internacionais se voltam para a reestruturação do EP, percebe-se que abordar o tema na legislação interna ganha uma importância cada vez maior para o direito tributário brasileiro. Já é possível notar uma maior atenção dada ao tema na presente década, e essa atenção tende a aumentar na medida em que a Administração Tributaria brasileira percebe a evasão de receitas oriundas das operações comerciais realizadas ou pessoas físicas brasileiras e entidades não-residentes, as quais muitas vezes terminam não tributadas adequadamente.

Mas, ainda que o Brasil mude a sua percepção de EP, tal modificação deverá ser feita de maneira cuidadosa. Nosso sistema tributário interno é conhecidamente complexo a introdução de um novo conceito pode ensejar uma confusão interna acerca de sua aplicação prática.

3. O estabelecimento permanente na economia digital

[39] BRASIL. Instrução normativa RFB nº 1681, de 28 de dezembro de 2016. **Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação das informações da Declaração País-a-País**. Receita Federal, DOU de 29/12/2016, seção 1, página 652.

[40] CARVALHO, André de Souza; COSTA, Juliana Andrade. Op. Cit.

i. O conceito de economia digital

> *"By means of electricity, the world of matter has become a great nerve, vibrating thousands of miles in a breathless point of time ...Rather, the round globe is a vast head, a brain, instinct with intelligence!"*[41]

As palavras de Nathaniel Hawthorne, escritas em 1851, já previam a influência que a tecnologia teria nas relações humanas. Talvez o escritor não tivesse imaginado o quão profundas seriam essas modificações, mas é fato que estava no caminho correto: o mundo de hoje jamais foi tão colaborativo ou conectado.

A transformação social advinda da digitalização é impossível de ser mensurada em sua totalidade. Trouxe novos parâmetros de comunicação humana, novos padrões de consumo e novas formas de interação política. Trouxe, sobretudo, um novo âmbito econômico a ser explorado. A nova era de *Networking Intellegence*, como chamada por Don Tapscott em 1995, traz como rocha fundamental a digitalização da economia. Enquanto que antes da revolução digital o fluxo de informações se dava através do papel; hoje podemos acessar um número quase que ilimitado de informações de forma virtual e imediata. Trata-se da era do intangível, de cadeias de produção pulverizadas geograficamente e da influência cada vez maior da inteligência artificial no mundo.

Tão facilmente pode um empresário contratar os serviços de um profissional nacional, educado em seu país de origem, como subsidiar contratações de profissionais asiáticos tão bem capacitados quanto outrem. Reuniões podem ser feitas em diversos continentes, com o auxílio da internet. Um produtor agrícola regional poderá adquirir um produto em um *marketplace*[42] anônimo ou em um *shopping center* com a mesma velocidade. Os antigos impedimentos comerciais geográficos e linguísticos diminuem com a evolução da tecnologia, fomentando um ambiente altamente dinâmico e globalizado.

A era da *Networking Intellegence* também tem novos objetivos para conquistar seu poder de mercado. Conceitos antigos que consolidavam grandes empresas não são mais

---

41 HAWTHORNE, Nathaniel Hawthorne. **The House of the Seven Gables**. Gutenberg Project, 1851.

42 "An online marketplace is a website or app that facilitates shopping from many different sources. The operator of the marketplace does not own any inventory, their business is to present other people's inventory to a user and facilitate a transaction." KESTENBAUM, Richard. **What Are Online Marketplaces And What Is Their Future?** Disponível em <https://www.forbes.com/sites/richardkestenbaum/2017/04/26/what-are-online-marketplaces-and-what-is-their-future/#46aab4a93284>. Acesso em 08 de dezembro de 2018.

relevantes. Podemos nos perguntar, por exemplo, quantos hectares de terra produtiva possui o Google? Qual o seu inventário? Quantos prédios possui a empresa, quão grande é o seu estoque de material prima? Nenhuma dessas materialidades é capaz de mensurar o potencial econômico de Google LCC, especialmente porque os seus ativos mais valiosos se encontram no campo do intangível – no potencial humano, na capacidade de inovação e de crescimento disruptivo[43].

Em seu livro, Tapscott resume alguns indicadores da nova economia moderna, em um pensamento a frente do seu tempo. Sustenta que os novos alicerces do mundo tecnológico estão centrados em conceitos como conhecimento, digitalização, virtualização e integração, entre outros. A influência da colaboratividade na produção de renda torna-se visível. Não mais as corporações precisam necessariamente deter toda a cadeia de produção para manter-se no topo do mercado. Menos é mais, e o foco passa a ser na inovação. [44]. Passamos então a sustentar uma economia baseada em *open source*[45], conexão entre os usuários e um novo paradigma de *costumer experience* onde o próprio consumidor poderá modificar o produto final[46].

A OCDE também descreve os aspectos mais importantes da economia digital sobre um ângulo econômico:

> *"• Mobility, with respect to (i) the intangibles on which the digital economy relies heavily, (ii) users, and (iii) business functions as a consequence of the decreased need for local personnel to perform certain functions as well as the flexibility in many cases to choose the location of servers and other resources.*
>
> *• Reliance on data, including in particular the use of so-called "big data".*
>
> *• Network effects, understood with reference to user participation, integration and synergies.*

---

[43] TAPSCOTT, Don. **The Digital Economy:** Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence: 20th year anniversary edition. McGraw-Hill Education, 2014. P.97.

[44] Idem, P. 95-113.

[45] "Tipo de software onde o código fonte é disponibilizado através de licença na qual o proprietário permite a modificação, estudo, e distribuição por parte de outros usuários para qualquer proposito." ST. LAURENT, Andrew M. **Understanding Open Source and Free Software Licensing**. O'Reilly Media, 2008. Disponível em <https://books.google.com.br/books?id=04jG7TTLujoC&pg=PA4&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false>, Acesso em 10 de dezembro de 2018.

[46] DRURY, Rod. **The new collaboration economy**. Tech Crunch, 2016. Disponível em: [https://techcrunch.com/2016/08/25/the-new-collaboration-economy/]. Acesso em 06/12/2018.

> • *Use of multi-sided business models in which the two sides of the market may be in different jurisdictions.*
>
> • *Tendency toward monopoly or oligopoly in certain business models relying heavily on network effects.*
>
> • *Volatility due to low barriers to entry and rapidly evolving technology.*[47]*"*

Assim, podemos definir a economia digital como aquela onde o paradigma se transfere do tangível para o intangível. A comunicação humana ganha seu aspecto mais relevante, e o aspecto social da ciência econômica é intensificado. Tendemos a concordar com os conceitos de Marshall:

> *"Political economy or economics is a study of mankind in the ordinary business of life; it examines that part of individual and social action which is most closely connected with the attainment and with the use of the material requisites of wellbeing.*
>
> *Thus it is on the one side a study of wealth; and on the other, and more important side, a part of the study of man."*[48]

A ênfase no indivíduo e seu potencial criativo está em ascensão na produção de riquezas da modernidade. A tecnologia tem possibilitado uma profunda modificação na organização do capital, e estamos vivenciando suas consequências nas estruturas políticas, sociais e econômicas. É o alvorecer de uma nova economia, digital e conectada.

ii. Problemática do conceito tradicional de estabelecimento permanente

A economia digital traz inúmeros benefícios para a sociedade como um todo, em especial quando falamos do comércio eletrônico. Em essência, não temos aqui um novo setor econômico que atua de maneira totalmente independente, e sim de uma nova estrutura de organização e produção que facilita o consumo e incentivam a economia. As empresas passam a ter mais facilidade de atingir novos consumidores através da internet, expandindo a atuação e fomentando o desenvolvimento.

Nesse contexto, o direito tributário vem notoriamente falhando em acompanhar as mudanças trazidas pela economia digital. A globalização e a tecnologia vêm impondo

---

[47] OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. OECD Publishing, Paris, 2015. Disponível em: [http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en]. Acesso em abril de 2019.

[48] MARSHALL, Alfred. **Principles of Economics**. PALGRAVE MACMILLAN, 2008. Oitava edição. P 29

desafios estruturais para o direito tributário internacional, em especial quanto a caracterização de presença tributável – o estabelecimento permanente.

O conceito de EP apresentado anteriormente foi criado levando em consideração um modelo tradicional de economia, que busca conectar o direito de tributar com a geração de valor, considerando o local físico onde a renda é gerada através de um nexo de causalidade. A ideia geral apresentada pelo modelo da OCDE leva em consideração a fonte geográfica dos rendimentos para estabelecer a competência tributária – o nexo é o local da presença econômica.

A definição de tal nexo de causalidade é prejudicada ao incluir-se na equação os produtos e serviços do meio digital, que não precisam de estabelecimento físico ou se utilizam deste minimamente. Assim, não se enquadram nos conceitos antiquados de tributação da maioria dos tratados bi e multilaterais de tributação. A empresa poderá então gerar a maior parte do seu valor em local onde não possui uma presença física ou estabelecimento permanente, e poderá também consolidar suas operações em um ordenamento que possui tributação favorável – um paraíso fiscal. Essencialmente, o problema apresentado pela digitalização da economia não é necessariamente um problema de evasão fiscal, e sim de distribuição da renda gerada em bases transnacionais[49]. O referencial do século 20, voltado para a presença física da empresa, está completamente ultrapassado e não pode mais ser utilizada com a eficiência de outrora – e a velocidade com a qual a economia se adapta aos meios digitais torna a problemática cada vez mais importante com o decorrer do tempo.

Podemos perceber, no entanto, que as dificuldades do conceito atual de EP foram apenas colocadas em evidência com a evolução da economia digital. Ainda no passado, a utilização de empresas que vendiam seus produtos pelo correio através de revistas e cartas já trazia questionamentos para a eficácia do modelo de tributação idealizado pela OCDE. A ideia por trás do imposto de renda é a de cobrar tributos no local mais próximo possível da fonte de rendimentos – cuja localização geográfica é o local onde o lucro foi obtido. Mas onde seria essa localidade? É possível designar *quem* obteve o lucro, mas especificar a *localização* de uma multinacional torna-se uma tarefa cada vez mais

[49] REQUENA, José Ángel Gómez; GONZÁLEZ, Saturnina Moreno. **Adapting the Concept of Permanent Establishment to the Context of Digital Commerce:** From Fixity to Significant Digital Economic Presence. Kluwer Law, Intertax, 2007, Volume 11, P. 732–741

complicada. O lucro, além de diluído entre diversas jurisdições, não possui necessariamente uma localização geográfica[50].

As dificuldades apresentadas vão além da mera compra e venda de produtos em um meio digital ao percebermos que a mera coleta de dados intangíveis se torna ferramenta de geração de valor – dados oriundos de usuários que se espalham através do globo. Os novos modelos de negócio possuem estratégias de monetização complexas que prejudicam o aferimento de montantes que poderiam ser tributados. Conforme estabelecido pela Comissão da União Europeia "*the application of the current corporate tax rules to the digital economy has led to a misalignment between the place where profits are taxed and the place where value is created.*[51]"

O conceito de estabelecimento permanente, que possui – como vimos na concepção da OECD - como base central a ideia de permanência, e realização de negócios em um ponto espacial determinado[52] não abrange as operações totalmente digitalizadas, permitindo que uma grande porcentagem de receitas seja excluída de qualquer tributação pela ausência de estabelecimento fixo. Companhias usualmente alegam que os seus websites não possuem os requisitos mínimos pare serem considerados um Estabelecimento Permanente, uma vez que os servidores estão localizados em jurisdições favoráveis[53].

Os websites possuem um caráter imaterial que não poderia se encaixar no conceito usual de EP[54]. Porém, os servidores necessários para o funcionamento do site poderiam se encaixar no conceito da OCDE, como vemos nos comentários a convenção:

---

[50] DE WILDE, Maarten. **Tax Jurisdiction in a Digitalizing Economy;** Why 'Online Profits' Are So Hard to Pin Down. Intertax, 2018.

[51] SZCZEPAŃSKI, Martin**. Corporate taxation of a significant digital presence**. EPRS | European Parliamentary Research Service, 2008. Disponível em: <http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2018/623571/EPRS_BRI(2018)623571_EN.pdf>. Acesso em março de 2019.

[52] OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**: Condensed Version 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en>, Acesso em março de 2019

[53] OCDE. **Commentaries on the articles of the model tax convention**. Disponível em: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>, Acesso em março de 2019

[54] "*For instance, an Internet web site, which is a combination of software and electronic data, does not in itself constitute tangible property. It therefore does not have a location that can constitute a "place of*

> *"The distinction between a web site and the server on which the web site is stored and used is important since the enterprise that operates the server may be different from the enterprise that carries on business through the web site. For example, it is common for the web site through which an enterprise carries on its business to be hosted on the server of an Internet Service Provider (ISP). Although the fees paid to the ISP under such arrangements may be based on the amount of disk space used to store the software and data required by the web site, these contracts typically do not result in the server and its location being at the disposal of the enterprise (see paragraph 4 above), even if the enterprise has been able to determine that its web site should be hosted on a particular server at a particular location. In such a case, the enterprise does not even have a physical presence at that location since the web site is not tangible. In these cases, the enterprise cannot be considered to have acquired a place of business by virtue of that hosting arrangement. However, if the enterprise carrying on business through a web site has the server at its own disposal, for example it owns (or leases) and operates the server on which the web site is stored and used, the place where that server is located could constitute a permanent establishment of the enterprise if the other requirements of the Article are met.*[55] *"*

Uma vez que os servidores que garantem o funcionamento do site estejam a disposição da empresa não residente, o local onde este servidor está constituído pode se enquadrar no conceito de estabelecimento permanente. Os comentários deixam claro que o que importa não é necessariamente a possibilidade de mover os servidores, e sim se eles estão de fato sendo movidos – ou seja, o caráter móvel intrínseco de um servidor de web não desqualifica a sua possível caracterização como Estabelecimento Permanente. O problema trazido por essa qualificação é de que as empresas buscam estabelecer seus servidores em jurisdições com tributação favorável e, dessa forma, os contratos virtuais passariam a ser tributados neste local. Consequentemente, o país onde o cliente realiza a sua compra e o país de residência da empresa (onde o produto pode estar sendo produzido) sofrem uma sensível redução no montante arrecadado[56]. Além disso, a consideração de um servidor como um EP possibilita a classificação de uma tributação sem lucro, uma vez que se considera EP um local onde não é exercida nenhuma função da empresa além do mantimento de um servidor de web. Como isso iria funcionar no futuro quando todos tiverem acesso a uma impressora 3D que possibilitaria a impressão de determinado tipo de produto livremente no domicílio de cada consumidor?

---

business" as there is no "facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment" (see paragraph 2 above) as far as the software and data constituting that web site is concerned." OCDE, ibidem.

[55] Idem, Ibidem

[56] REQUENA, José Ángel Gómez; GONZÁLEZ, Saturnina Moreno. Op. Cit

A legislação brasileira ainda é silente sobre o assunto. Até o presente momento, não há ainda um movimento legislativo ou doutrinário que busque alterar a concepção tradicional de estabelecimento permanente – que, como vimos anteriormente, não possui definição estabelecida na doutrina brasileira – para abarcar as evoluções trazidas pela Economia Digital. Ainda assim, dada a tamanha relevância internacional do debate e as possíveis consequências financeiras que uma mudança no paradigma de arrecadação poderia trazer para o país, podemos esperar que novos debates surjam num futuro próximo.

4. Soluções apresentadas

i. Uma nova definição de estabelecimento permanente

Conforme vimos acima, o tratamento atualmente dado ao EP não condiz com a realidade tecnológica do século 21, permitindo a atuação estratégica de multinacionais no sentido de distribuir as suas operações para pagar o mínimo de tributos possível.

Uma possível solução seria a introdução de um imposto retido na fonte sob as operações digitais a ser pago pela entidade processadora do pagamento online, conforme sugestão da OCDE em 2014[57]. Porém, essa proposta foi desconsiderada no relatório final, uma vez que poderia gerar medidas indesejadas para os países envolvidos, desestimulando o comércio eletrônico e gerando a possibilidade de uma "guerra fiscal" entre os países.

Ao criticar a retenção na fonte de valores em transações digitais, a gigante Spotify dispôs que a propositura de um modelo de tributação diferenciado para empresas digitais não seria justo – empresas que atuam virtualmente não deveriam ser sujeitas a regras tributárias diferenciadas, uma vez que o aspecto "digital" dos negócios está intrínseco a outros aspectos, em graus variados mas de maneira inseparável. Nesse sentido, qualquer proposição que altere o princípio de que a tributação deve ser realizada aonde houver a geração de valor criaria problemas sérios para o desenvolvimento econômico internacional. Além disso, a empresa argumenta que reter valores com base em

[57] OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris, OECD Publishing, 2014. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>, acesso em abril de 2019

faturamento bruto sem levar em consideração a existência de lucro é uma prática danosa para a economia como um todo[58].

Outra solução é modificar o conceito de Estabelecimento Permanente, adaptando-o para a economia digital. Essa mudança pode ter um caráter conservador, introduzindo uma *force of attraction clause*; ou inovador, com um novo conceito de EP digital que passará a coexistir com o conceito tradicional.

A solução conservadora está alinhada com o Artigo 7.1da Convenção Modelo das Nações Unidas, transcrito abaixo:

> *"The 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 of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to (a) that permanent establishment; (b)* ***sales in that other State of goods or merchandise of the same or similar kind as those sold through that permanent establishment****; or (c)* ***other business activities carried on in that other State of the same or similar kind as those effected through that permanent establishment****"*[59].

Com a cláusula, um *website* que desenvolve uma atividade comercial idêntica ou conexa àquela realizada pelo Estabelecimento Permanente ao qual está conectado terá seus rendimentos tributados como se fossem oriundos do Estabelecimento Permanente em questão – eliminando assim o pagamento de tributos no Estado de localização do servidor e a subsequente evasão fiscal por parte da empresa. Em exemplo: Amarelo Ltda., com residência fiscal no país A é produtora de roupas, e possui uma filial no país B na forma de uma loja onde vende seus produtos. A empresa decide lançar uma coleção nova no seu *website*, cuja campanha de marketing é feita na loja física do país B com a distribuição de *folders* e a realização de eventos, mas com vendas totalmente virtuais. Na redação atual do modelo da OCDE, nenhum tributo dessas vendas será pago no país B, muito embora a campanha publicitária tenha sido feita lá. A proposta da

---

[58] CANEN, Doris; FOZ, Renata. **O conceito de estabelecimento permanente e a presença digital relevante**: websites como sujeitos passivos. In. FARIA, Renato V.; SILVEIRA, Ricardo M.; MONTEIRO, Alexandre L.M.R. (COORD). Tributação da economia digital – desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo, Saraiva, 2019. P. 75 et al

[59] NAÇÕES Unidas**. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update.** Nova Iorque, Nações Unidas, 2017. Disponível em: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf>, acesso em abril de 2019

cláusula de *force of attraction* solucionaria, em teoria, essa problemática[60]. Os comentários ao modelo resumem a lógica por trás de uma metodologia diferente da adotada pela OCDE:

> *"Under the OECD Model Convention, only profits attributable to the permanent establishment may be taxed in the source country. The United Nations Model Convention amplifies this attribution principle by a limited force of attraction rule, which permits the enterprise, once it carries out business through a permanent establishment in the source country, to be taxed on some business profits in that country arising from transactions by the enterprise in the source country, but not through the permanent establishment. Where, owing to the force of attraction principle, the profits of an enterprise other than those attributable directly to the permanent establishment may be taxed in the State where the permanent establishment is situated, such profits should be determined in the same way as if they were attributable directly to the permanent establishment."*[61]

A redação da cláusula busca resolver definitivamente a evasão fiscal decorrente da aplicação atual do conceito de EP para servidores de *web*, mas esbarra quando posta em prática. De certo, é justo que o pagamento de tributos seja feito no Estado de localização da Companhia ou do EP quando as atividades comerciais *online* são idênticas, mas uma aplicação rígida da referida *force of attraction* levaria as empresas a retirar qualquer tipo de presença física dos países onde possuem operações virtuais que possa constituir um EP – utilizando as exceções ao conceito dispostas nos comentários ao Modelo da OCDE como, por exemplo, a abertura de uma empresa subsidiária com operações independentes. Seria necessário a definição detalhada do que poderia constituir "atividade conexa ou idêntica" para evitar a aplicação exagerada do dispositivo.

A solução inovadora propõe um novo conceito que permita considerar uma presença digital significativa, em conjunto com uma presença econômica, um Estabelecimento Permanente. Se faz necessário, para a introdução do conceito de presença digital significativa, uma alteração robusta no Modelo atual da OCDE e nos seus comentários. Para analisar se uma empresa de fato possui uma presença digital significativa passível de ser considerada um EP, alguns critérios podem ser utilizados: se existe um domínio local que facilite o acesso do *website*; se a língua do site é a língua do território no qual está operando; se os clientes podem realizar pagamentos com

---

[60] REQUENA, José Ángel Gómez, GONZÁLEZ, Saturnina Moreno. Op. Cit.

[61] NAÇÕES Unidas. **Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update.** Op. cit.

métodos usuais (cartões de crédito locais, boletos e transferências, etc); dentre outros. Além disso, é importante estabelecer uma zona de isenção para as operações internacionais de modo a permitir que as empresas de pequeno porte possam continuar suas operações sem o custo tributário e de *compliance* associados ao pagamento de tributos em outros países[62].

Tomemos a circular 04/2016 emitida pelo governo de Israel como exemplo. O documento determinou o tratamento fiscal a ser dado para o comércio virtual no país, expandindo o conceito de Estabelecimento Permanente. De acordo com a interpretação da normativa, o local físico do servidor de *web* seria menos relevante para determinar a constituição de um EP do que atividades como marketing, serviço e suporte. Assim, atividades que não seriam consideradas como constituidoras de EP segundo a OCDE passam a ser tributáveis exclusivamente por conta das características especificas da economia digital, a dita *significant digital presence*.

Alguns fatores são indicadores dessa caracterização: um número significativo de contratos está sendo executado *online* com cidadãos de Israel; os serviços são customizados para os clientes de Israel; o *website* está disponível na língua hebraica; os pagamentos podem ser realizados em moeda nacional; dentre outros. Essas novidades são aplicadas apenas para empresas nacionais de países com os quais Israel não detém tratados bilaterais para evitar a bitributação – caso exista um tratado em vigor, a necessidade de um EP tradicional ainda se faz necessário para a tributação[63].

A solução israelense nos parece demasiado radical na medida que foi feita de forma independente da maioria dos países. Embora outras nações já tenham tomado medidas independentes para ampliar o conceito de EP de forma semelhante a Israel,

[62] REQUENA, José Ángel Gómez, GONZÁLEZ, Saturnina Moreno. Op. Cit.

[63] SADAN, Doron; KIRSHNER, Vered; NEUWIRTH, Liat.. **Israeli Tax Authority releases first guidance related to e-commerce**. PWC, Tax Insights for International Tax Services, 2016. Disponível em: <https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-israeli-tax-authority-releases-first-guidance-on-e-commerce.pdf>, acesso em abril de 2019

como a Índia[64] e a Arábia Saudita[65], os países apresentam conceitos diferentes e com métricas diferentes entre si. A falta de alinhamento global no tratamento da problemática do EP gera um ambiente de alta complexidade tributária que desestimula a economia internacional e aumenta em muito os custos de *compliance* por parte das empresas. É um ambiente desorganizado e altamente propicio ao fomento de uma guerra fiscal, mesmo que em uma versão embrionária. Nesse sentido, comenta De Wilde:

> *"Quite remarkably, these 'digitaxes' all seek to achieve the impossible, which is to ring-fence the economy's digital component or parts of this from the rest of the economy and to isolate them for tax purposes. As stated before, any such slicing of the economy for business income tax purposes is simply analytically infeasible, in the real world, that is, and hence also in the world of taxation. Ultimately, it is simply uncalled for to target or scope any taxes to a specified group of tech firms or their digital supplies, regardless of the legal criteria adopted, definitions used and volume thresholds embraced. The only thing these sales-tax-like taxes would bring is trouble: multiple taxation, inequities, market distortions, legal uncertainty, and red tape, both for tax authorities and taxpayers alike."*[66]

Ao buscar estabelecer soluções individuais, os países geram insegurança jurídica e prejudicam a formação de um entendimento global que seria verdadeiramente efetivo no combate a evasão fiscal. Por esse motivo, organizações internacionais tem se movimentado em prol do estudo do tema, em busca de uma solução integrada e que possa ser adaptável a rede internacional de tratados para evitar a bitributação e a evasão fiscal pré-existente. Das organizações internacionais, focamos no andamento dos esforços da OCDE e da União Europeia.

ii. A solução da OCDE

Toda a problemática elencada acima em conjunto com outros desafios tributários do século 21 ensejaram a criação do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), que busca estruturar políticas coordenadas entre os membros da OCDE para combater a erosão de bases tributárias que ocorrem por conta da digitalização da economia, assim

---

[64] GOEL, Ashish. **The Future of 'Significant Economic Presence' in India**. Global Tax Gov, 2018. Disponível em: <https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/2018/09/10/the-future-of-significant-economic-presence-in-india/>, acesso em 18/04/2019

[65] EY. **Saudi Arabian tax authorities introduce Virtual Service PE concept**. EY, 2015. Disponível em: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--saudi-arabian-tax-authorities-introduce-virtual-service-pe-concept>, acesso em abril de 2019

[66] DE WILDE, Maarten. **Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy**: Fold or All-in. 46 Intertax, Issue 6/7, 2018. P. 466 et al

como a transferência de lucros feita por empresas para diminuir os gastos fiscais. O projeto realinha os padrões internacionais com o cenário atual de negócios, sendo um movimento de resistência as técnicas cada vez mais complexas utilizadas por multinacionais para pagar menos tributos. Percebe-se que as empresas via de regra não estão se esvaindo de suas obrigações tributárias, cumprindo com todas as determinações fiscais requeridas. O que ocorre é a estruturação societária e distribuição de operações e lucros entre diversos países, construindo-se uma estrutura de planejamento societário estratégica, a qual naturalmente tem implicações tributárias. Observe-se a descrição da própria OCDE sobre os objetivos do projeto:

> *"International tax issues have never been as high on the political agenda as they are today. The integration of national economies and markets has increased substantially in recent years. This has put a strain on the international tax framework, which was designed more than a century ago. The current rules have revealed weaknesses that create opportunities for Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), thus requiring a bold move by policy makers to restore confidence in the system and ensure that profits are taxed where economic activities take place and value is created. In September 2013, G20 Leaders endorsed the ambitious and comprehensive Action Plan on BEPS. This package of 13 reports, delivered just 2 years later, includes new or reinforced international standards as well as concrete measures to help countries tackle BEPS. It represents the results of a major and unparalleled effort by OECD and G20 countries1 working together on an equal footing with the participation of an increasing number of developing countries."*[67]

Em 2013, a OCDE publicou um relatório ("*BEPS Report*") onde detalhava as problemáticas observadas mundialmente e, em 2015, publicou um documento (o chamado "*BEPS Action Plan*") que consiste de 15 planos de ação para conter problemas específicos relacionados a tributação internacional. O BEPS foi lançado em 2015, e os países do G20 e da União Europeia se comprometeram em desenvolver as práticas acordadas pela OCDE. Uma avaliação de "padrões mínimos" ocorrerá de tempos em tempos, organizada pela própria OCDE, de modo a estabelecer quais países estão em conformidade com as ações do plano BEPS e quais ainda precisam de mais esforço. A evasão de tributos e a redistribuição de renda só pode ser realizada pelas multinacionais

[67] OCDE**. Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris, OECD Publishing, 2015. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>, acesso em abril de 2019

quando os ordenamentos tributários se encontram em desordem, ou seja, a política fiscal de um país pode ter consequências desastrosas para outros.[68].

Um esforço internacional torna-se essencial para a efetivação das medidas BEPS, que tem como pilares essenciais a substância, a transparência e a coerência do sistema tributário internacional. As ações focadas em "substância" têm como objetivo o alinhamento da tributação com a atividade geradora de valor, tratando do abuso de tratados e a alocação de rendimentos com políticas de *transfer pricing* e Estabelecimentos Permanentes. As ações de "coerência" buscam a conformidade nos sistemas tributários internacionais para neutralizar lacunas tributárias e diminuir assimetrias que levem a evasão fiscal ou a bitributação, diminuindo as práticas tributárias danosas (*Harmful Tax Practices).* Já as ações de "transparência" procuram estimular o compartilhamento de informações relevantes por parte das empresas e a divulgação de planejamentos tributários[69].

A Ação 1 do projeto BEPS tem como objetivo abordar os problemas trazidos pela economia digital. Segundo o relatório, a economia digital oferece oportunidades para a evasão fiscal, sendo uma delas a organização de multinacionais no sentido de evitar a constituição de uma presença tributável. Vejamos:

> *"In many digital economy business models, a non-resident company may interact with customers in a country remotely through a website or other digital means (e.g. an application on a mobile device) without maintaining a physical presence in the country. Increasing reliance on automated processes may further decrease reliance on local physical presence. The domestic laws of most countries require some degree of physical presence before business profits are subject to taxation. In addition, under Articles 5 and 7 of the OECD Model Tax Convention, a company is subject to tax on its business profits in a country of which it is a non-resident only if it has a permanent establishment (PE) in that country. Accordingly, such non-resident company may not be subject to tax in the country in which it has customers[70]"*

O entendimento da OCDE é congruente com o apresentado nesse trabalho e com o observado na prática. O conceito de Estabelecimento Permanente tem sua utilidade em

---

[68] Idem, Ibidem

[69] PWC. **BEPS**: Novos desafios para a tributação internacional. PWB, 2017. Disponível em: <https://www.pwc.com.br/pt/eventos-pwc/assets/arquivo/bulletin-beps.pdf>, acesso em abril de 2019

[70] OECD. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris, OECD Publishing, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>, acesso em abril de 2019

muito diminuída no contexto da economia digital e na compra e venda de bens e serviços intangíveis. Assim, a Ação 1 busca listar as hipóteses onde as multinacionais podem se aproveitar da economia digital para diminuir a carga tributária, citando o Estabelecimento Permanente como conceito fundamental para a coerência tributária internacional[71].

Enquanto a Ação 1 trata de maneira generalista sobre os desafios da economia digital, a Ação 7 do *BEPS Action Plan* é focada especialmente na problemática do Estabelecimento Permanente. Tanto o Relatório quando o Plano de Ação consideram que o conceito de EP precisava ser alterado, e pleiteavam por modificações ao Modelo de Tratado da OCDE – as quais foram estabelecidas no Modelo de 2017. O novo tratado trouxe grandes modificações ao conceito de *Dependable Agent*, restringindo as hipóteses nas quais um agente independente pode atuar em nome de uma empresa em outra jurisdição sem que tal atuação constitua um Estabelecimento Permanente.[72]

A redação de 2017 também alterou as hipóteses de classificação como EP quando as empresas realizavam atividades que eram consideradas exceções – como estoque de produtos e marketing. Com a nova redação, a lista de exceções foi reduzida e condicionada a requisitos específicos. Assim, se uma empresa que oferece a venda de produtos por meio da internet e possui um depósito no país do consumidor para facilitar as operações, tal deposito pode vir a ser considerado um estabelecimento permanente[73].

Ainda assim, percebemos que as mudanças trazidas pela Ação 7 e pelo novo modelo da OCDE não solucionam em definitivo a problemática do Estabelecimento Permanente. A conceituação de EP adotada pela OCDE, mesmo que mais abrangente e com uma nova formatação, continua nos moldes do que foi pensado inicialmente pela Liga das Nações, sem se adequar aos desafios trazidos pela economia digital. A OCDE não traz soluções para multinacionais do setor de tecnologia que podem obter rendimento em um país sem, no entanto, possuir qualquer tipo de estrutura que se encaixe em algum conceito de EP. É possível, como já vimos acima, realizar campanhas de marketing e

---

[71] Idem, ibidem.

[72] OECD**. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status**, Action 7 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2005. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>, acesso em abril de 2019.

[73] OCDE. **Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments**. Paris, OECD Publishing, 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf>, acesso em abril de 2019

entregar serviços e produtos intangíveis de forma totalmente remota, sem utilizar depósitos ou agentes independentes. A conceituação da OCDE também foi criticada pela sua expansão do conceito de EP, uma vez que uma maior abrangência poderia levar a bitributação, aumentar os gastos com *compliance* e – como mencionamos acima – levar a tributação em estabelecimentos que não possuem nenhum tipo de lucro, como nos casos de servidores de *web* e depósitos de produtos[74].

Com as ações da OCDE tendo sido consideradas insuficientes ou inadequadas por diversos países, alguns ordenamentos estão buscando estabelecer medidas unilaterais, aumentando a assimetria tributária internacional e facilitando a evasão fiscal e a redistribuição de rendimentos. O próprio relatório da Ação 1 concede que a tributação de rendimentos de empresas que não possuem nenhum tipo de presença física no país onde realizam vendas não seria considerado por uma grande parte de países – a constituição de EP não é admissível nesses casos em nenhuma hipótese. Assim, a questão da tributação na economia digital extrapola os limites da conceituação de EP e passa a debater como os diversos países tributam rendimentos de pessoas jurídicas não residentes[75].

Atualmente, a OCDE ainda se encontra discutindo as possíveis soluções para as problemáticas apresentadas. Em março de 2019, uma consulta pública foi aberta pela OCDE, e é esperado que o grupo responsável continue os debates e busque uma solução definitiva a ser entregue em 2020. A consulta busca discutir três propostas para revisar o nexo tributário e a alocação de rendimentos em face das dificuldades impostas pela economia digital.

A primeira das propostas foca na participação dos usuários como fator de geração de valor e poder de mercado. Nessa lógica, uma determinada base de usuários engajados em determinado país seria suficiente para submeter a empresa ao pagamento de impostos locais, independentemente da existência de uma presença física ou não. A segunda

---

[74] OCDE. **Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments Part II**. Paris, OCDE Publishing, 2016. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Comments-on-discussion-draft-beps-action-7-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-part2.pdf>, acesso em abril de 2019

[75] OECD. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris, OECD Publishing, 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>, acesso em abril de 2019

proposta em discussão baseia-se no conceito de marketing intangível[76], e discute o quanto uma multinacional pode se inserir em uma jurisdição de maneira remota utilizando-se de estratégias de marketing virtuais e bens intangíveis, como bases de dados de clientes e a propriedade de marcas e patentes. Essa proposta alocaria para uma jurisdição os lucros obtidos através de intangíveis de marketing, sem a necessidade de um EP no sentido tradicional. Por fim, uma terceira proposta se baseia no conceito de *significant digital presence*, já comentado em tópico acima. Em resumo, uma presença digital considerada relevante, em conjunto com alguns requisitos quantitativos, seria suficiente para a tributação em uma jurisdição, descartando-se o aspecto físico de um EP. Alguns dos requisitos expostos na proposta são a existência de uma base de usuários suficientemente grande; um determinado volume de conteúdo digital; a coleta e pagamento feitos na moeda local; a realização de ações publicitárias no país; dentre outros.[77]

As três propostas reformulam completamente a lógica da tributação atual, aquiescendo com a ideia de que a concepção atual da OCDE não abarca a realidade de uma variedade de negócios. A consulta pública estimula a participação dos comentaristas visando obter um panorama geral do tema. Os comentaristas deveriam responder perguntas sobre as propostas estabelecidas, suas viabilidades, pontos positivos e negativos. O prazo para o envio dos comentários se encerrou em março de 2019, e é esperado que a OCDE publique o documento colaborativo com os comentários em breve[78]. A resposta aos comentários deverá ensejar a publicação de novas orientações a serem posteriormente implementadas pelos países do G20. Dessa forma, o cronograma

---

[76] "an intangible . . . that relates to marketing activities, aids in the commercial exploitation of a product or service and/or has an important promotional value for the product concerned. Depending on the context, marketing intangibles may include, for example, trademarks, trade names, customer lists, customer relationships, and proprietary market and customer data that is used or aids in marketing and selling goods or services to customers." OECD. **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017**. Paris, OCDE Publishing, 2017. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>, acesso em abril de 2019

[77] OCDE. **Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy.** OCDE, Base erosion and profit shifting project, 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, acesso em abril de 2019.

[78]OCDE. **OECD invites public input on the possible solutions to the tax challenges of digitalization**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>, acesso em abril de 2019

da OCDE está estruturado de modo a começar a implementação do acordado em 2020, de acordo com o Secretário Geral Angel Gurria[79].

iii. A solução da União Europeia

Para acompanhar tais alterações, o Parlamento Europeu buscou estabelecer um conceito atualizado de estabelecimento permanente a partir de 2015. Duas resoluções foram lançadas, em 2015 e 2016, assim como um relatório do *Committee of Inquiry into Money Laudering, Tax Avoidance and Tax Evasion*, lançado em 2017. Em 2016, a Comissão re-lançou a proposta para uma base tributária comum consolidada corporativa (*CCCTB – common consolidated corporate tax base*) para a Europa, que buscava uma solução eficiente para a tributação de grandes corporações na União Europeia. A CCCTB proposta falhou, dentre outros motivos, por não abordar com clareza a matéria do estabelecimento permanente.

Em março de 2018 a Comissão Europeia entregou uma nova proposta para melhorar a cobrança tributária no âmbito da economia digital, composta de duas propostas – uma solução a curto prazo que envolve uma diretiva no sistema de tributos de serviços digitais e uma solução de longo prazo envolvendo uma reforma das regras de imposto de renda da pessoa jurídica para incluir o conceito de presença digital significativa. Essa última proposta implicaria em tributação não apenas para empresas constituídas na Europa, mas também aquelas não estabelecidas no continente, mas sim em um país onde não há tratado de bitributação com o país onde uma presença digital significativa do contribuinte é identificado. Pensemos, por exemplo, que a empresa contribuinte esteja sediada no país X e ela possua presença digital significativa no país Y - que não possui tratado de bitributação com o país X. A empresa estaria, mesmo assim, sujeita ao pagamento de impostos de acordo com a nova tese.

---

[79] "We have a very clear time line, a very clear mandate. We are going to deliver a relatively detailed or…a good compass, a good signaling system and then we will deliver the final report and start implementation in 2020. That is the way the G20 mandated us. We're not lagging behind, this is not late. I say this is too important to be urgent. So don't trip over yourselves in order not to do it now but if the is a political imperative then of course we respect it, but let's make sure everybody's ready to move forward when there is a deal on the table." ANGEL, Gurria In. Lauchlan, Stuart. **OECD boss** – a first draft at global digital services tax ready for June? Diginomica. 2019. Disponível em: <https://diginomica.com/oecd-digital-taxation/>, acesso em 04 de abril de 2019.

De acordo com a proposta, os países europeus poderiam tributar rendimentos de uma empresa mesmo se ela não possuir uma presença física no país – reformulando o conceito de estabelecimento permanente apresentado anteriormente. Uma presença digital relevante seria aquela identificada quando pelo menos um dos seguintes critérios é atingido em um ano-base:

- Receita anual superior a €7 milhões;
- Mais de 100 mil usuários em um Estado Membro da União Europeia; e
- Mais de 3 mil contratos para serviços digitais firmados entre a empresa e sua base de usuários.[80]

Uma vez que um desses critérios fosse acolhido, uma porcentagem do lucro da empresa seria então tributável no país onde houvesse um nexo de causalidade. A Comissão propôs que as regras de alocação de renda fossem modificadas para que levar em consideração como as empresas podem auferir renda e criar valor online, levando em consideração diversos fatores.

Em reação a essa proposta, o Comitê Social e Econômico Europeu considerou que havia necessidade de desenvolver regras para a tributação de empresas para os países da união europeia, mas que entende que tais soluções deverão ser globais – não se restringindo ao continente[81]. Os parlamentos da Dinamarca, Irlanda, Malta e Holanda emitiram opiniões contrárias a implantação da proposta, arguindo que a tributação era uma competência nacional e que a base legal se tornava incompatível com a soberania nacional de cada país. Arguiram também que o trabalho em andamento da OECD deveria ser esperado antes de uma possível solução europeia[82]. Em contraponto, o G5 – composto pela Alemanha, Espanha, França, Itália e Reino Unido – concordou com a proposta e

[80]EUROPEAN Comission. **Fair Taxation of the Digital Economy**. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en>, Acesso em abril de 2019

[81] EUROPEAN Economic and Social Committee. **Taxation of profits of multinationals in the digital economy.** Disponível em: <https://www.eesc.europa.eu/en/our-work/opinions-information-reports/opinions/taxation-profits-multinationals-digital-economy>, acesso em abril de 2019.

[82] IPEX. **Resume Impact Assessment**. Disponível em: <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/dossier/document/SWD20180082.do>, acesso em abril de 2019.

reiterou a necessidade de caminhar com uma solução europeia enquanto um consenso global no âmbito da OECD não seguia adiante.

iv. Outros posicionamentos

A insatisfação com as propostas da OCDE e a falta de alinhamento internacional tem levado diversos países a promulgar medidas independentes para resguardar as suas bases tributárias. Até que um sistema internacional tributário global chegue a uma idealização coerente de como lidar com a problemática do EP na economia digital, é provável que mais países busquem estabelecer suas próprias normativas sobre o assunto. Tais medidas costumam ter alguns elementos em comum: primeiro, eles buscam proteger os rendimentos tributários no país onde se encontram os clientes de uma multinacional; segundo, muitas das medidas possuem elementos conexos com a demanda e o mercado enquanto bases tributárias (como rendimentos por vendas ou local do consumo); e por fim, refletem um descontentamento com as medidas atuais decorrente da redução dos rendimentos fiscais para o Estado[83].

Como já mencionamos brevemente, Índia e Israel são países que já estabeleceram regras para tributação baseadas em uma presença digital significativa, com seus próprios critérios para determinar a responsabilidade tributária. Quando falamos da remessa de dividendos, juros e *royalties*, é possível perceber uma nova estratégia para tributação. Algumas jurisdições, como a Grécia[84], tem adotado como estratégia a aplicação mais ampla da definição dessas remessas de modo a se utilizar das regras alternativas de tributação descritas nos artigos 10, 11 e 12 do tratado modelo da OCDE. Essas "exceções" permitem uma retenção na fonte de tributação mesmo quando a empresa não possui um estabelecimento no país. Como a tecnologia tornou a distinção entre esses serviços mais

[83] OCDE. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018**: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, 2018. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>, acesso em abril de 2019

[84]SAKELLARIOU, Ilias. **Greece**: another wide interpretation of royalties against the digital economy. International Tax Review, 2016. Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/Article/3580554/Greece-Another-wide-interpretation-of-royalties-against-the-digital-economy?ArticleId=3580554>, acesso em abril de 2019

tênue, a alteração dos pré-requisitos de classificação a nível local permite um aumento na arrecadação tributária[85].

Outros países tem recorrido para a utilização de impostos sobre o volume de negócios (*turnover taxes)*. A França estabeleceu uma tributação para a distribuição de produtos de audiovisual, a Itália tributou as transações digitais e a Índia, o marketing digital. Esses tributos se aplicam tanto para empresas locais quanto estrangeiras, e geralmente tem sido recebidos com grande dificuldade na área de *compliance*, dada as características inerentes ao recolhimento de tributos de empresas não localizadas no país. Assim, muitos dos países que adotaram essa técnica também tem estabelecido uma responsabilidade para o consumidor nacional, ou criado requerimentos de declaração para terceiros intervenientes nacionais.[86]

De fato, a OCDE conclui que até que um consenso internacional seja alcançado, a tendência é que cada vez mais países busquem estabelecer medidas tributárias independentes para proteger as suas respectivas bases tributárias.

Nesse sentido, trazemos o questionamento referente a legitimação dos países desenvolvidos e o súbito interesse na tributação voltada para o mercado. O modelo atual da tributação mundial foi construído de modo que os tributos eram cobrados no país em que acontecia a produção dos bens e a prestação de serviços, de maneira geral. Isso favorecia os países desenvolvidos, com uma alta gama de produtos e serviços disponíveis para a exportação, em detrimento dos países consumidores e em desenvolvimento. A economia digital trouxe uma súbita modificação nessa ordem, permitindo que os países em desenvolvimento se vissem em posição de desvantagem tributária ao verem os seus consumidores investindo em produtos e serviços estrangeiros sem que houvesse tributação para tais operações econômicas. Não é por acaso, então, que haja um interesse estratégico na tributação dessas operações digitais nas quais os países desenvolvidos também estão em desvantagem[87].

---

[85] OCDE. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018**: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Op. cit.

[86] Idem, Ibidem

[87] COUTINHO, Marienne. **As limitações do atual conceito de estabelecimento permanente na era das novas tecnologias**. In. Os desafios da tributação na era digital: Internet das Coisas e o Conceito de Estabelecimento Permanente. FGV, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/evento/desafios-tributacao-era-digital-internet-coisas-conceito-de-estabelecimento-permanente>, acesso em 04 de maio de 2019

No entanto, como já pontuamos, não é possível separar efetivamente a economia digital da economia tradicional, uma é apenas a evolução da outra. Os países desenvolvidos terminam por separar esses conceitos, buscando aplicar uma tributação sobre o mercado para operações digitais e a tradicional tributação sobre a fonte para as demais operações, evitando se posicionar em desvantagem. A sugestões de soluções que utilizam um critério específico para a negócios digitais terminam por separar os ramos da economia com critérios que possivelmente se tornariam obsoletos em poucas décadas – sem que haja, no entanto, uma alteração efetiva no nexo de tributação. Tal diferenciação pode ser contrária ao princípio da neutralidade fiscal, segundo o qual o direito tributário não pode tratar mercados de maneira diferente, nem criar condições diferentes para aqueles que se encontram sob a mesma condição jurídica[88].

Além das políticas estabelecidas por alguns países, é possível pensar em um ordenamento tributário que siga diretrizes totalmente diferentes das estabelecidas atualmente. Maarten de Wilde sugere o abandono do nexo da fonte ou residência e começar a trabalhar com a conceituação de "origem" e "destinação". O conceito de origem representa o lado da oferta na economia, enquanto a destinação simboliza a demanda. Isso significaria levar não apenas a convergência de capital em consideração, mas sim o local onde os bens e produtos são efetivamente consumidos. A ideia central no imposto de renda é impor a tributação no local mais próximo geograficamente da geração da renda. Mas, no conceito atual da economia digital, a renda não possui um endereço determinado. Pelo contrário, as organizações internacionais diluem os rendimentos em diversos países. De Wilde levanta a possibilidade de que o lucro não possui efetivamente nenhuma característica espacial – e qualquer tentativa de "localizar" os rendimentos de uma multinacional se baseia em critérios arbitrários e superficiais[89]. O autor sustenta que o modelo da OCDE está fundamentalmente ultrapassado, e as tentativas atuais da organização de atualizar os seus conceitos para o século 21 possuem limitações intrínsecas a estrutura basilar pensada no século 20. Desse modo, as tentativas de expandir

[88] BASSOLI, Marlene K.; FORTES, Fellipe Cianca. **Análise Econômica do direito tributário:** livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal. Scientia Iuris, N. 14, 2010.

[89] DE WILDE, Maarten**. Tax Jurisdiction in a Digitalizing Economy**; Why 'Online Profits' Are So Hard to Pin Down. Op. cit.

e modificar o modelo de EP são apenas "retalhos" que não irão conseguir garantir uma tributação efetiva no futuro[90].

Como a distinção entre as empresas de tecnologia e as empresas tradicionais é turva e torna-se mais complexa a cada dia, não seria coerente estabelecer um modelo de tributação específico para empresas digitais. De Wilde é firme na concepção de que as propostas sugeridas pela OCDE podem ser politicamente viáveis e podem trazer um aumento imediato na arrecadação tributária, mas continuam fomentando uma lógica fiscal baseada em conceitos fracos que não se sustentam no século 21. As repostas conjecturadas pelas organizações internacionais são altamente complexas pois o sistema no qual elas se baseiam é falho e inerentemente incompatível com a economia digital[91].

Assim, como o lucro não tem uma localização geográfica determinada, talvez a opção mais lógica seria a tributação no lado da *demanda*, ao invés de insistir em localizar geograficamente as empresas e seus rendimentos pela ótica da *oferta*. De acordo com os modelos atuais, a grosso modo, a tributação é tida como devida nos locais onde a empresa realiza as atividades relevantes para a empresa, em direta correlação ao conceito de oferta e origem. Essa lógica ainda funciona hoje para a maioria das empresas, mas o crescimento dos rendimentos intangíveis obtidos por empresas com modelos de negócio descentralizados só mostra a fragilidade do sistema frente a novas tecnologias. O autor sustenta a mudança de nexo para a localização do mercado consumidor de forma definitiva:

> *"We seem now to have arrived at a crossroads. Should we allow our international profit tax systems to change in line with economic developments, or just carry on as before? A time may come when we will simply be forced to change and will no longer have the option of choosing to do nothing, at least not if we want to continue being able to impose corporation tax at a country (or supranational) level. This is because the more global the market and the more mobile production factors become, the more elastic the tax base will be. And this ever-increasing globalization and digitalization mean company profits, too, are likely to become ever more mobile."* [92]

Possivelmente a solução mais sensata para a reestruturação do ambiente tributário internacional seja de fato quebrar com o paradigma da *fonte* e passar a usar o mercado e o consumo como nexo. Isso implicaria em uma mudança completa no sistema

---

[90] DE WILDE, Maarten**. Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy**: Fold or All-in. Op. Cit.

[91] Idem, ibidem

[92] DE WILDE, Maarten. **Tax Jurisdiction in a Digitalizing Economy**; Why 'Online Profits' Are So Hard to Pin Down. Op. Cit.

internacional de tratados, e, se fosse aplicada na forma de um imposto indireto, poderia levar a aplicações abusivas que vão de encontro aos princípios basilares da justiça tributária.

Porém, a reflexão de De Wilde merece ser levada em consideração, em especial ao considerarmos o rápido avanço da tecnologia nas últimas décadas. O modelo atual de EP ainda subsiste para a maior parte da economia, mas não há garantias de que permanecerá válido no decorrer do século 21. Pelo contrário, pensar em um futuro onde multinacionais são entidades apátridas e intangíveis, deslocando valores de forma indiscriminada pelo globo nos parece cada vez mais próxima da realidade.

5. Conclusão

O cenário atual para a aplicação de mecanismos tributários inovadores para combater a evasão em operações envolvendo Estabelecimentos Permanentes ainda é incerto e contraditório. Alguns países buscam estabelecer medidas independentes para resolver a problemática, gerando um ambiente tributário internacional hostil que desestimula a economia. Já outros mantem a postura neutra da OCDE e não aplicam medidas em desconformidade com o conceito atual de EP da rede internacional de tratados.

Embora as discussões sobre o tema ainda não tenham permitido o surgimento de um entendimento internacional sólido, já é possível perceber que a política da OCDE caminha para a mera expansão do conceito de PE já utilizado anteriormente, buscando manter a estrutura atual do Modelo de 2017.

Em meio a toda essa problemática, tendemos a acreditar que a digitalização da economia é um fator em visível processo de expansão no comércio internacional, não sendo possível realizar uma distinção coerente entre empresas da economia tradicional e empresas da economia digital. Mesmo que tal critério pudesse ser estabelecido nessa década, muito provavelmente ruiria em 10, 20 anos, à medida que a tecnologia se expande e evolui. Assim, o fator virtual da economia não deve, em nossa opinião, ser utilizado para suscitar uma tributação diferenciada – tal medida desestimula a geração de valor das empresas, freando o comércio e menosprezando as vantagens trazidas pelo avanço da tecnologia, elemento fundamental e propulsor da economia.

Não existe economia que não seja digital. A tecnologia não se desenvolve como uma janela a parte do comércio internacional, em um plano etéreo e incomunicável. Todas as empresas são empresas digitais no século 21. Buscar separar as gigantes da tecnologia para fins tributários parece-nos desastroso a longo prazo, uma vez que tal diferenciação não se justifica.

Não é possível, porém, ignorar a problemática da evasão do pagamento de tributos por parte das empresas, cujas estruturas societárias se tornam cada vez mais complexas. Parece-nos que a estrutura tributária mais sensata seria a mudança do paradigma da oferta para o da demanda, nos moldes da visão de De Wilde, exemplificada acima. Assim, a criação de um imposto sobre serviços e produtos nos pareceria uma solução para o crescente enredamento da economia digital, abandonando-se o nexo do Estabelecimento Permanente.

Tal resposta exige um alto grau de colaboração internacional, com uma reforma completa do sistema de tratados tributários e uma modificação intensa nos sistemas financeiros de diversos países. Além disso, a imposição de um tributo indireto esbarra nas conhecidas questões referentes a justiça tributária[93], implicando um ônus tributário para o consumidor que ficará mais vulnerável. É um desenlace problemático e trabalhoso. Muito provavelmente, essa não será a solução aplicada pela OCDE nesse primeiro momento, e é possível que nunca se concretize.

Mas, ao pensarmos em um futuro onde impressoras 3D poderão "imprimir" produtos livremente na casa de cada indivíduo, onde a utilização de *drones* reduzirá o tempo de transporte de mercadoria de dias para horas, onde será possível adquirir produtos de qualquer país com moedas virtuais com toda a facilidade, é difícil pensar que o modelo de EP idealizado no século 20 poderá permanecer em uso por muito tempo. A tecnologia parece ter apenas colocado as falhas que o modelo já possuía em evidência. Não nos parece impossível pensar num futuro onde as empresas abandonem qualquer tipo de estabelecimento físico e produzam serviços e bens de maneira totalmente intangível, quem sabe até na própria residência do usuário de forma personalizada. Seria a pulverização do nexo de geração de valor.

---

[93] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro, Renovar, 2010, 17ª edição P. 91

De fato, as decisões acerca do Estabelecimento Permanente ainda são insipientes, em especial no contexto brasileiro onde a maioria das multinacionais atua na forma de subsidiárias e os impostos indiretos tem uma importância elevada para a política financeira do Estado. Porém, é preciso que a comunidade internacional continue com as pesquisas e trabalhos sobre o tema, em conjunto, de modo a nortear as políticas tributárias globais e gerar um ambiente fértil para o desenvolvimento econômico, a luz das mudanças tecnológicas, sem prejuízo ao funcionamento dos Estados, marcadamente no que tange a erosão tributária. O mundo mudou substancialmente no último século, e o direito tributário precisa acompanhar essas mudanças para se manter efetivo.

REFERÊNCIAS

ANGEL, Gurria In. LAUCHLAN, Stuart. **OECD boss** – a first draft at global digital services tax ready for June? Diginomica. 2019. Disponível em: <https://diginomica.com/oecd-digital-taxation/>, acesso em 04 de abril de 2019.

BASSOLI, Marlene K.; FORTES, Fellipe Cianca. **Análise Econômica do direito tributário:** livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal. Scientia Iuris, N. 14, 2010.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, 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. Art. 159, II

_____. **Instrução normativa RFB Nº 1662, de 30 de setembro de 2016**. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, Art. 1

_____. 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**. Brasília, Câmara Dos Deputados, 2010.

CALIENDO, Paulo. **Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2005. P.54

CANADÁ. **American Income Life Insurance Company v Her Majesty the Queen and Knights of Columbus v Her Majesty the Queen**. Reasons for Judgment, Toronto, 2008.

CANEN, Doris; FOZ, Renata. **O conceito de estabelecimento permanente e a presença digital relevante**: websites como sujeitos passivos. In. FARIA, Renato V.; SILVEIRA, Ricardo M.; MONTEIRO, Alexandre L.M.R. (COORD). Tributação da economia digital – desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo, Saraiva, 2019.

CARVALHO, André de Souza; COSTA, Juliana Andrade. **Permanent Establishments and the Taxable Presence of Non-Residents in Brazil**. IBFD, Bulletin for International Taxation, 2017 (Volume 71), No. 6, 22 May 2017

COUTINHO, Marienne. **As limitações do atual conceito de estabelecimento permanente na era das novas tecnologias**. In. Os desafios da tributação na era digital: Internet das Coisas e o Conceito de Estabelecimento Permanente. FGV, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/evento/desafios-tributacao-era-digital-internet-coisas-conceito-de-estabelecimento-permanente>, acesso em 04 de maio de 2019

DE WILDE, Maarten. **Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy**: Fold or All-in. 46 Intertax, Issue 6/7, 2018. P. 466 et al

_____. **Tax Jurisdiction in a Digitalizing Economy;** Why 'Online Profits' Are So Hard to Pin Down. Intertax, 2018.

DRURY, Rod. **The new collaboration economy**. Tech Crunch, 2016. Disponível em: [https://techcrunch.com/2016/08/25/the-new-collaboration-economy/]. Acesso em 06/12/2018.

EUROPEAN COMISSION. **Fair Taxation of the Digital Economy**. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en>, Acesso em abril de 2019

EUROPEAN Economic and Social Committee. **Taxation of profits of multinationals in the digital economy.** Disponível em: <https://www.eesc.europa.eu/en/our-work/opinions-information-reports/opinions/taxation-profits-multinationals-digital-economy>, acesso em abril de 2019.

EY. **Saudi Arabian tax authorities introduce Virtual Service PE concept**. EY, 2015. Disponível em: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--saudi-arabian-tax-authorities-introduce-virtual-service-pe-concept>, acesso em abril de 2019

GOEL, Ashish. **The Future of 'Significant Economic Presence' in India**. Global Tax Gov, 2018. Disponível em: <https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/2018/09/10/the-future-of-significant-economic-presence-in-india/>, acesso em 18/04/2019

HAWTHORNE, Nathaniel Hawthorne. **The House of the Seven Gables**. Gutenberg Project, 1851.

IPEX. **Resume Impact Assessment**. Disponível em: <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/dossier/document/SWD20180082.do>, acesso em abril de 2019.

KESTENBAUM, Richard. **What Are Online Marketplaces And What Is Their Future?** Disponível em <https://www.forbes.com/sites/richardkestenbaum/2017/04/26/what-are-online-marketplaces-and-what-is-their-future/#46aab4a93284>. Acesso em 08 de dezembro de 2018.

LAWTEACHER. **Permanent Establishment under the OECD Model Tax Convention [Internet].** November 2013. Disponível em: <https://www.lawteacher.net/free-law-essays/commercial-law/permanent-establishment-under-the-oecd-law-essays.php1>, Acesso em 13 de abril, 2019.

MARSHALL, Alfred. **Principles of Economics**. PALGRAVE MACMILLAN, 2008. Oitava edição. P 29

NAÇÕES UNIDAS**. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update.** Nova Iorque, Nações Unidas, 2017. Disponível em: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf>, acesso em abril de 2019

OCDE. **Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments Part II**. Paris, OCDE Publishing, 2016. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Comments-on-discussion-draft-beps-action-7-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-part2.pdf>, acesso em abril de 2019

_____.. **Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments**. Paris, OECD Publishing, 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf>, acesso em abril de 2019

_____. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. OECD Publishing, Paris, 2015. Disponível em: [http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en]. Acesso em abril de 2019.

_____. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris, OECD Publishing, 2014. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>, acesso em abril de 2019

_____. **Articles of the Model Tax Convention on Income and on Capital** [as they read on 21 November 2017]. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1>, Acesso em 29 de março de 2019

_____. **Commentaries on the articles of the model tax convention**. Disponível em: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>, Acesso em março de 2019

_____. **History**. Disponível em: <https://www.oecd.org/about/history/>, Acesso em 02 de abril de 2019.

_____. **Model Tax Convention on Income and on Capital**: Condensed Version 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en>, Acesso em março de 2019

_____.**OECD invites public input on the possible solutions to the tax challenges of digitalization**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>, acesso em abril de 2019

_____. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018**: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, 2018. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>, acesso em abril de 2019

_____.**Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status**, Action 7 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2005. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>, acesso em abril de 2019.

_____. **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017**. Paris, OCDE Publishing, 2017. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>, acesso em abril de 2019

PWC. **BEPS**: Novos desafios para a tributação internacional. PWB, 2017. Disponível em: <https://www.pwc.com.br/pt/eventos-pwc/assets/arquivo/bulletin-beps.pdf>, acesso em abril de 2019

REQUENA, José Ángel Gómez; GONZÁLEZ, Saturnina Moreno. **Adapting the Concept of Permanent Establishment to the Context of Digital Commerce:** From Fixity to Significant Digital Economic Presence. Kluwer Law, Intertax, 2007, Volume 11, P. 732–741

RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos**. Economia digital e estabelecimento permanente** – considerações sobre a ação 1. In: Marcus Lívio Gomes; Luís Eduardo Schoueri;. (Org.). Tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Rio de Janeiro, Lumen Juris,, 1ª ed, 2016, v. III, P. 319-338.

SADAN, Doron; KIRSHNER, Vered; NEUWIRTH, Liat.. **Israeli Tax Authority releases first guidance related to e-commerce**. PWC, Tax Insights for International Tax Services, 2016. Disponível em: <https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-israeli-tax-authority-releases-first-guidance-on-e-commerce.pdf>, acesso em abril de 2019

SAKELLARIOU, Ilias. **Greece**: another wide interpretation of royalties against the digital economy. International Tax Review, 2016. Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/Article/3580554/Greece-Another-wide-interpretation-of-royalties-against-the-digital-economy?ArticleId=3580554>, acesso em abril de 2019.

ST. LAURENT, Andrew M. **Understanding Open Source and Free Software Licensing**. O'Reilly Media, 2008. Disponível em <https://books.google.com.br/books?id=04jG7TTLujoC&pg=PA4&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false>, Acesso em 10 de dezembro de 2018.

SZCZEPAŃSKI, Martin**. Corporate taxation of a significant digital presence**. EPRS | European Parliamentary Research Service, 2008. Disponível em: <http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2018/623571/EPRS_BRI(2018)623571_EN.pdf>. Acesso em março de 2019.

TAPSCOTT, Don. **The Digital Economy:** Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence: 20th year anniversary edition. McGraw-Hill Education, 2014. P.97.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro, Renovar, 2010, 17ª edição P. 91

WALKER, Benjamim. **The evolution of the Agency Permanent Establishment Concept**. UNSW Business School, 2018. Disponível em: [https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/40-Walker-ATTA2018.pdf] Acesso em: 04/2018

WEBSTER, Andrew. **League of Nations**. In. Martel, G., (ed.) The Encyclopedia of War. John Wiley & Sons Ltd, 2011. Passim.