

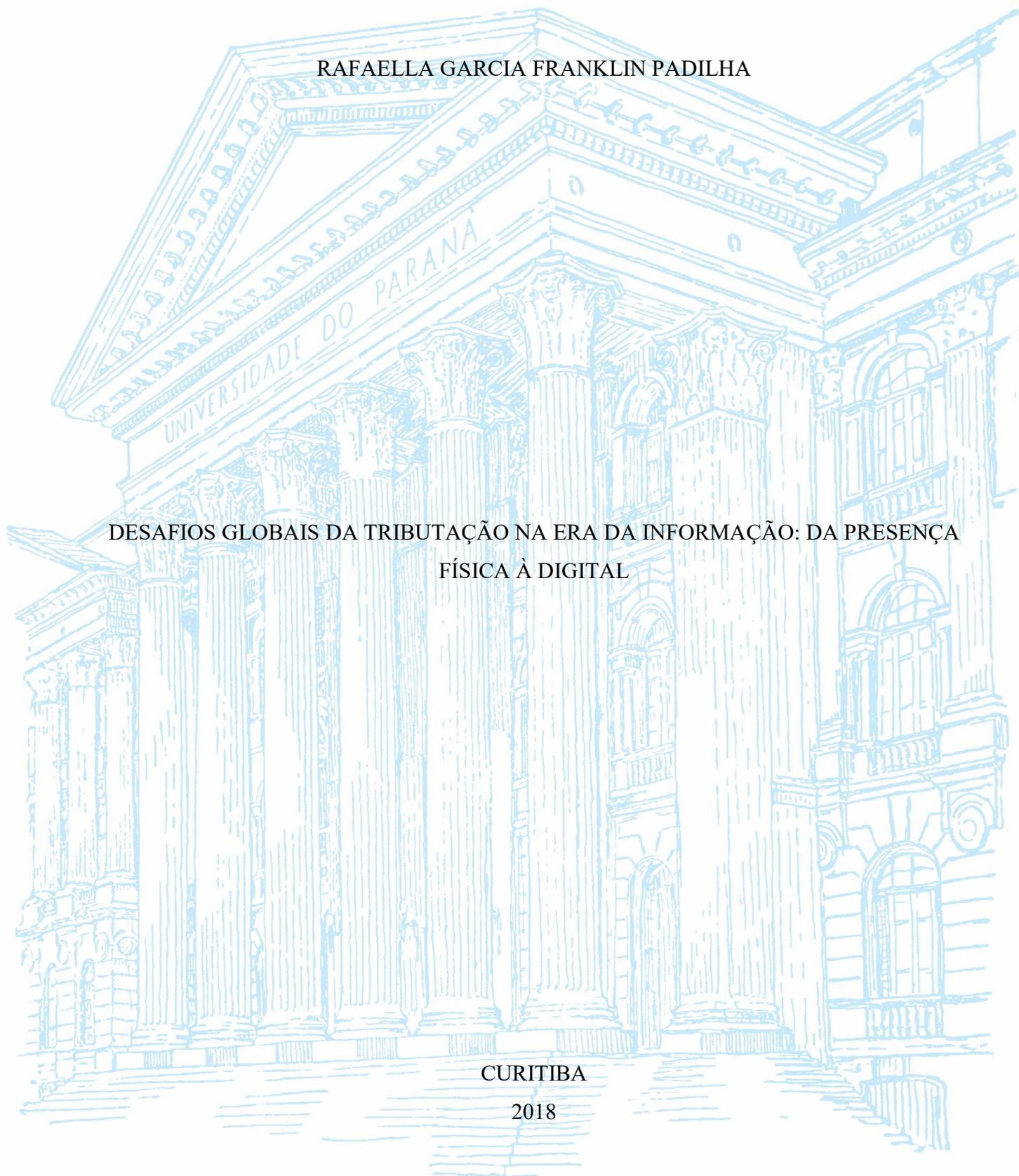
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

RAFAELLA GARCIA FRANKLIN PADILHA

DESAFIOS GLOBAIS DA TRIBUTAÇÃO NA ERA DA INFORMAÇÃO: DA PRESENÇA  
FÍSICA À DIGITAL

CURITIBA

2018



RAFAELLA GARCIA FRANKLIN PADILHA

DESAFIOS GLOBAIS DA TRIBUTAÇÃO NA ERA DA INFORMAÇÃO: DA PRESENÇA  
FÍSICA À DIGITAL

Monografia apresentada como requisito parcial à  
obtenção do título de Bacharel, Curso de Direito, Setor  
de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Betina Treiger Grupenmacher  
Co-Orientadora: Msc. Anne Caroline Marciquevik Alves

CURITIBA

2018

## TERMO DE APROVAÇÃO

RAFAELLA GARCIA FRANKLIN PADILHA

### DESAFIOS GLOBAIS DA TRIBUTAÇÃO NA ERA DA INFORMAÇÃO: DA PRESENÇA FÍSICA À DIGITAL

Monografia aprovada apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel, Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Betina Treiger Grupenmacher  
Orientadora – Departamento de Direito Público – UFPR

---

Dr.<sup>a</sup> Anne Caroline Marciquevik Alves  
Co-Orientadora – Advogada Mestre pela UFPR

---

Prof. Dr. Egon Bockman Moreira  
Departamento de Direito Público – UFPR

---

Prof. Dr. Jeferson Teodorovicz  
Departamento de Direito Privado – UFPR

Curitiba, 27 de Novembro de 2018.

À minha irmã Marcella, que sempre esteve ao meu lado.

*É tempo de travessia e, se não ousarmos fazê-la, teremos  
ficado, para sempre, à margem de nós mesmos*

Fernando Teixeira de Andrade

## RESUMO

Uma análise interpretativa dos tradicionais institutos do Direito Tributário Internacional não se apresenta suficiente numa Era marcada pela mobilidade. A postura conservadora da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico ao subestimar a presença digital é preocupante e, quiçá, defasada. Além disso, em uma economia marcada pela desmaterialização dos bens, e pela presença de “micro-multinacionais”, deve ocorrer a atualização de conceitos clássicos, haja vista que a presença digital é comum para a grande maioria das companhias e, nesse contexto, deve-se considerar o “Estabelecimento Permanente Virtual” e um maior equilíbrio na relação entre o Estado da Residência e o Estado da Fonte. Analisa-se as ações da OCDE bem como estas se relacionam com a regulamentação da economia digital bem como possíveis soluções de adequação da tributação internacional à Era da Informação.

Palavras-chave: Era da Informação. Economia digital. Estabelecimento Permanente Virtual. Inovação. Comércio Eletrônico.

## **ABSTRACT**

An interpretative analysis of the traditional institutes of International Tax Law is not enough in an Age marked by mobility. The conservative view of OECD by underestimating that the digital presence is outdated. In addition, in an economy marked by the dematerialization of goods, and by the presence of "micro-multinationals", the updating of classical concepts must occur, considering that digital presence is common for the majority of companies and, in this context the "Virtual Permanent Establishment". and a better balance in the relationship between the State of Residence and the State of Source must be considered. The OECD actions and how these actions relate to the regulation of the digital economy are analysed as well as possible solutions to adapt the international taxation to the Information Age.

Keywords: Information Age. Digital Economy. Virtual Permanent Establishment. Innovation. E-commerce.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>09</b>
<b>2</b>	<b>OS TRADICIONAIS ALICERCES DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: A NECESSIDADE DE REESTRUTURAÇÃO</b> .....	<b>12</b>
2.1.	O ESTADO DA RESIDÊNCIA E O ESTADO DA FONTE: DE ONDE PROVÉM A RENDA E ONDE ELA DEVE SER TRIBUTADA?.....	13
<b>3.</b>	<b>ECONOMIA DIGITAL QUE ROMPE UM PARADIGMA: UMA NOVA FORMA DE FAZER NEGÓCIO</b> .....	<b>14</b>
<b>4.</b>	<b>INICIATIVAS DA OCDE NA TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO</b> .....	<b>17</b>
4.1.	PRIMEIROS PASSOS BASEADOS NOS PRINCÍPIOS DE OTTAWA.....	17
4.2.	PLANO DE AÇÃO 1 DO PROJETO BEPS .....	18
<b>5.</b>	<b>O ESTABELECIMENTO PERMANENTE E A DIFICULDADE DA MUDANÇA DO PARADIGMA DA PRESENÇA FÍSICA PARA A DIGITAL</b> .....	<b>20</b>
5.1.	PREMISSAS DO QUE SE ENTENDE POR “ESTABELECIMENTO PERMANENTE” BNO ÂMBITO DA OCDE.....	20
5.2.	A CARACTERIZAÇÃO DO ESTABELECIMENTO PERMANENTE VIRTUAL NA ERA PÓS-BEPS.....	24
<b>6.</b>	<b>POSSÍVEIS SOLUÇÕES PARA OS PROBLEMAS DESENCADEADOS NA ERA DIGITAL</b> .....	<b>25</b>
6.1.	REFORMA DA CONCEITUAÇÃO DO ESTABELECIMENTO PERMANENTE.....	26
6.2.	A PROPOSTA DA “ <i>BASE-ERODING PAYMENTS</i> ”.....	28
<b>7.</b>	<b>CONCLUSÕES</b> .....	<b>29</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>30</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A rápida expansão do comércio exterior nas últimas décadas do século XX fez com que as relações internacionais ganhassem um papel de maior destaque no desenvolvimento das mais diversas economias digitais mundiais.

Esta celeridade com a qual se desenvolveu a expansão de meios digitais pode ser evidenciada em estudo realizado pelos Ministérios da Economia e Finanças e de Recuperação Econômica da França<sup>1</sup> o qual concluiu que foram necessários aproximadamente 50 anos para que a maioria dos lares americanos fosse equipada com telefone, 20 anos para que a eletricidade fosse fornecida a esses lares, enquanto em menos 15 anos a internet e aparelhos celulares foram adotados pelas famílias americanas.

Além disso, a chamada “Revolução da Internet”, mudou, e continua mudando, as formas através das quais a economia se organiza, com uma maior integração entre as Nações.<sup>2</sup>

A internet, considerada uma das mais revolucionárias e impactantes criações da história da humanidade, conecta mais de 3 bilhões de usuários, além de ser o espaço essencial para as mais diversas formas de informação, entretenimento, serviços e comercialização de produtos.<sup>3</sup>

O produto dessa força revolucionária fez com que a atualidade esteja marcada por relações comerciais cada vez mais dependentes de meios virtuais, pela desmaterialização dos bens, pela valorização dos intangíveis, por operações digitais com custos cada vez mais reduzidos, pela conexão virtual 24 horas por dia, pela globalização que intensifica as relações econômicas entre os agentes da economia mundial, pelas “micro multinacionais”<sup>4</sup>, entre tantos outros fenômenos da Era da Informação, revelam um regime jurídico tributário internacional insuficiente no que tange ao alcance da isonomia e da capacidade contributiva.

---

<sup>1</sup> *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique, Rapport au Ministre de l'économie et des finances, au Ministre du redressement productif, au Ministre délégué chargé du budget et à la Ministre délégué chargée des petites et moyennes entreprises, de l'innovation et de l'économie numérique*, 18 de janeiro de 2013. Disponível em: <http://economie.gouv.fr/rapport-sur-la-fiscalite-du-secteur-numerique> (Collin e Collin), em tradução livre: “a missão de especialização sobre a economia fiscal valorativa, conforme indicada no Relatório do Ministério da Economia e das Finanças, indicou o movimento de desenvolvimento e a transferência das responsabilidades de análise do orçamento do Ministério quanto ao impacto da participação das pequenas e médias empresas e daquelas voltadas à inovação tecnológica.”

<sup>2</sup> KHOR, Zoe, MARSH, Peter. *Life on line: The Web in 2020*. Oxford: The Social Issues Research Centre, 2006, p. 18. Vide GEHRING, Verna. *Intrnet in puclic life*. Lanham: Rowman & Littlefield, 2014.

<sup>3</sup> COATES, Ken. HOLROYD, Carin. *Japan and the Internet Revolution*. Houndmills: Palgrave Macmillan, 2003.

<sup>4</sup> “O fenômeno da expansão comercial de empresas por diversos mercados, antes um privilégio das grandes corporações oriundas de países desenvolvidos, passou a ser uma necessidade também de empresas sediadas em países em desenvolvimento”. Disponível em: <http://www.fedex.com/br/global/multinacionales.html>

A premissa de David Tillinghast de que as normas de tributação internacional supõem que o comércio entre nações seria a remessa física de bens ou o transporte físico de prestadores de serviço, incontestada em 1996<sup>5</sup>, não mais deve (ou, ao menos, não deveria) ser considerada uma verdade absoluta; afinal, não mais é possível conviver com *smartphones* e tecnologias de ponta de meios intangíveis sob as regras jurídico-tributárias da internet discada e da presença física dos bens materiais.

A economia digital<sup>6</sup> é algo ainda inovador e, como tal, necessita de regras tributárias capazes de lidar de maneira satisfatória e sem grandes desequilíbrios na relação entre o Estado da Fonte e o Estado da Residência<sup>7</sup>.

Importante ressaltar que o Princípio da Residência na seara do Direito Tributário Internacional, conforme elucida Eyvani Antonio da Silva, “é o que determina que o pagamento do imposto de renda sobre o total dos rendimentos auferidos, por nacionais ou estrangeiros, deve ser feito ao Estado onde residam, independentemente do local onde tais rendimentos tenham sido produzidos”<sup>8</sup>, enquanto o Princípio da Fonte, cuja referência é o Estado da Fonte, prevê que o Estado tributa a integralidade da renda originária de sua jurisdição, seja essa renda atribuída a residentes ou a não residente.

Seguindo novamente Eyvani Antonio da Silva, o princípio da fonte seria aquele segundo o qual o poder de tributar a renda é do Estado em cujo território os rendimentos foram produzidos (critério da fonte produtora), ou em cujo território foi obtida a sua disponibilidade econômica ou jurídica (critério da fonte pagadora). Esse critério é justificado pelo fato de que o Estado, cuja economia produziu a renda recebida, deve tributá-la, tendo em vista que a obtenção dessa renda somente se tornou possível graças às condições políticas, econômicas, sociais e jurídicas ali existentes.”<sup>9</sup>

---

<sup>5</sup> TILLINGHAST, David. *The impact of the Internet on the taxation of international transactions. Bulletin for International Fiscal Documentation*, p. 534, v. 50, 1996.

<sup>6</sup> Economia digital para o presente estudo será encarada como o resultado do processo transformativo capitaneado pela tecnologia da informação e comunicação (*ICT – Information and Communication Technology*), que, por sua vez, barateou as tecnologias, deixando-as mais poderosas e amplamente padronizadas, aprimorando os negócios e impulsionando a inovação em todos os setores da economia (OECD, 2013).

<sup>7</sup> Estado da Fonte entendido para o presente estudo como o Estado de onde advém os recursos de determinado sujeito passivo, enquanto o Estado de Residência é o Estado onde a companhia “nasceu”.

<sup>8</sup> SILVA, Eyvani Antonio da. **Direito Tributário Internacional e Globalização: Dupla Tributação. Elementos de Conexão.** In: Dimensão Jurídica do Tributo – Homenagem ao Professor DEJALMA DE CAMPOS. BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto. São Paulo: Meio Jurídico, 2003.

<sup>9</sup> SILVA, Eyvani Antonio da. **Direito Tributário Internacional e Globalização: Dupla Tributação. Elementos de Conexão.** In: Dimensão Jurídica do Tributo – Homenagem ao Professor DEJALMA DE CAMPOS. BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto. São Paulo: Meio Jurídico, 2003.

No contexto de inovações tecnológicas, um esforço que se dedique meramente à uma adequação dogmática-interpretativa das normas internacionais já existentes, tal como vem sendo realizado pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (referida ora em diante como “OCDE”), já não é suficiente na busca de uma jurisdição tributária internacional eficaz<sup>10</sup>, o que se mostra evidente com o histórico, que será abordado no decorrer do presente estudo, de fracassadas tentativas com vistas a contemplar a economia digital.

Fato é que a tributação internacional foi pensada em tempos que sequer se cogitava a possibilidade de negócios serem realizados de forma digital, porém, a tecnologia bate à porta e uma mudança de paradigma deve ser considerada.

Ademais, embora o *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (“Plano de Ação do Projeto BEPS”) tenha trazido relevantes contribuições na identificação dos problemas e dificuldades trazidas pela Era Digital, no que tange à fase de solução dos pontos identificados, tal como da dupla tributação e da dupla não tributação do imposto de renda, por exemplo, e, principalmente, implementação dessas soluções, a OCDE deixou a desejar.

O Plano de Ação do Projeto BEPS remonta a uma dinâmica conservadora que resume os conflitos entre Estado da Fonte e Estado da Residência em problemas meramente acidentais, dificultando um consenso na complexa relação entre importadores e exportadores de capital e, conseqüentemente, entre países mais e menos desenvolvidos.

Tal como a economia digital rompeu um paradigma, o sistema de tributação internacional deve se atualizar e, algumas vezes, abandonar os conceitos tradicionais; a alocação de jurisdição entre os Estados deve ser encarada como um problema estrutural e não meramente acidental. Dessa forma, diante do contexto da economia digital, como será analisado, há a necessidade de uma reforma estrutural dos alicerces do Direito Tributário os quais foram baseados em uma economia menos inclusiva e mais lenta que já não faz parte da realidade global.

---

<sup>10</sup> Nesse sentido, no atual contexto de tributação internacional a alocação de custos e despesas assume um papel de maior relevância com a finalidade de uma justa atribuição do poder impositivo dos Estados da Fonte, ou seja, os Estados Contratantes.

## 2. OS TRADICIONAIS ALICERCES DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: A NECESSIDADE DE REESTRUTURAÇÃO

Ao considerar os âmbitos da incidência e a eficácia internacional da norma jurídico-tributária, para o primeiro aspecto, investiga-se possibilidade da norma tributária interna alcançar na sua previsão fatos ocorridos em territórios outros que não o do Estado do qual promana enquanto que o âmbito de eficácia busca verificar a possibilidade da norma tributária interna ser efetivamente aplicada em território estrangeiro.

A chamada “soberania fiscal” do Estado pode ser encarada de duas formas: colocando sob seu âmbito de incidência e eficácia pessoas e fatos que tenham conexão com o seu território ou que com ele tenham elemento de conexão pessoal (nacionalidade). Utiliza-se, dessa forma, a questão da territorialidade ou da pessoalidade para legitimar a competência de um Estado tributar determinado sujeito passivo.

Dessa forma, os alicerces do Direito Tributário Internacional ainda estão muito voltados para os princípios tradicionais, tal como os princípios da territorialidade<sup>11</sup>, da universalidade<sup>12</sup>, da fonte e da residência.

Mais a mais, mister salientar, que os princípios supra não são excludentes, conforme ensina Xavier e que, por exemplo, o critério da universalidade não exclui o da territorialidade<sup>13</sup>, sendo possível, em uma transação internacional, a adoção conjunta de ambos os critérios.

Ocorre que, uma vez que há a possibilidade de ambos os critérios serem utilizados na seara internacional, o sujeito passivo pode ser tributado tanto pela territorialidade quanto pela universalidade, por exemplo, e, nesse contexto surge o problema da dupla tributação internacional que, conforme definiu o Comitê Fiscal da OCDE, refere-se ao

“(...) fenômeno da dupla tributação jurídica internacional pode definir-se de forma geral como o resultado da percepção de impostos similares em dois – ou mais –

<sup>11</sup> O aspecto puro do princípio da territorialidade é denominado de aspecto territorial, uma vez que a doutrina, segundo Alberto Xavier, procurou delimitar o alcance do princípio da territorialidade aos critérios objetivos e territoriais, de forma que somente seria vislumbrada a possibilidade de tributação de rendas efetivamente produzidas no interior do território do Estado do qual emanou a norma tributária (XAVIER, Alberto, **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, p. 280, 2015).

<sup>12</sup> A universalidade possibilita ao Estado tributar rendimentos de residentes em seu território, independentemente local onde o fato gerador ocorra. A utilização de tal princípio somente é possível em razão da adoção de critérios de conexão pessoal entre o fato impositivo ou o sujeito e o território do Estado do qual emana a referida lei tributária (Ibid. p. 281)

<sup>13</sup> Pressupõe a possibilidade de tributação de residentes ou não-residentes que produzam renda no interior do território do qual emana a norma tributária, e, além disso, permite a tributação dos residentes por rendas produzidas fora dos limites territoriais do Estado tributante (Ibid. pp. 281 e 282).

Estados, sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo”<sup>14</sup>

Portanto, em um contexto pautado por transações realizadas em diferentes Estados detentores de soberania fiscal e, dessa forma, pela possibilidade da dupla tributação internacional, é importante compreender a diferenciação conceitual entre Estado da Residência e Estado da Fonte para então adentrar em discussões mais aprofundadas sobre a temática.

## 2.1. O ESTADO DA RESIDÊNCIA E O ESTADO DA FONTE: DE ONDE PROVÉM A RENDA E ONDE ELA DEVE SER TRIBUTADA?

Para que uma relação jurídico-tributária possa sujeitar-se à jurisdição e ao poder tributário de um determinado Estado, há a necessidade de que os elementos constitutivos dessa relação tenham relação com o Estado o qual pretende exercer sua soberania fiscal.

Esses elementos, por sua vez, podem se dar através da ordem territorial, da ordem pessoal ou pela com a ordem jurídica do Estado.<sup>15</sup>

Ocorre que, ao envolver mais de um Estado com legitimidade de tributar em negócios internacionais, cria-se as figuras do Estado Contratante (da Residência) e o Estado Contratado (da Fonte), e, os critérios de renda mundial transferem em benefício do país de residência eventuais vantagens concedidas pelo país da fonte.<sup>16</sup>

Para fins de fluxo de capitais entre matrizes e filiais, o Departamento do Tesouro Americano<sup>17</sup>, ao analisar a tributação do *E-commerce*, considerou que o Princípio da Residência deveria ser adotado ao afirmar que a tributação com base na fonte pode perder sua razão de ser e se tornar obsoleta.

Porém, o posicionamento do presente estudo é no sentido converge com a perspectiva adotada pelo Professor Luís Eduardo Schoueri de que a arrecadação dos tributos sobre o e-

---

<sup>14</sup> *Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio. Informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)*. Madrid. 1978, p. 15, Disponível em: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i1112005.htm>

<sup>15</sup> DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979, p. 95, Broch.

<sup>16</sup> ROCHA, Sergio André. **Interpretação Dops Tratados Para Evitar A Bitributação da Renda**. Quartier Latin. 2ª Ed. 2013.

<sup>17</sup> *United Nations Department of Economic and Social Affairs (2014). Protecting the Tax Base in the Digital Economy*, p. 5. Disponível em: [http://www.un.org/esa/ffd/tax/2014TBP/Paper9\\_Li.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/2014TBP/Paper9_Li.pdf)

commerce deverá utilizar-se em larga escala da fonte de pagamento como meio de chegar ao “*disappearing taxpayer*”<sup>18</sup>

Dessa forma, Luís Eduardo Schoueri afirma que a tributação pela fonte do pagamento “tem a seu favor a maior simplicidade em sua determinação, já que não se indaga onde se produziu o rendimento, mas quem foi que a pagou”.<sup>19</sup>

Ainda, Marco Aurélio Greco<sup>20</sup> vai além ao considerar que, com a mobilidade dos agentes econômicos e com própria mobilidade das atividades econômicas, que há mais a necessidade de referencial físico (fixo) para que sujeito passivo se submeta a tributação de determinado Estado.

A partir desse contexto de quebra de paradigma de uma economia sem tecnologia informacional e comunicacional para uma economia predominantemente digital, questiona-se até que ponto há a necessidade da presença física para que uma multinacional consiga desenvolver suas atividades principais dentro de um Estado, uma vez que o comércio digital movimentou mais de US\$ 16 trilhões em 2013<sup>21</sup>.

### **3. ECONOMIA DIGITAL QUE ROMPE UM PARADIGMA: UMA NOVA FORMA DE FAZER NEGÓCIO**

Num passado não tão distante, comumente grupos econômicos multinacionais estabeleciam uma subsidiária nos países em que realizavam negócios, a fim de uma administração eficiente de acordo com as normas jurídicas particulares daquelas Nações.

Ocorre que, os avanços tecnológicos e comunicacionais propiciados pela Era da Informação tornaram a sistemática supramencionada ultrapassada e financeiramente não vantajosa. A interação com consumidores e o controle de negócios à distância sem a necessidade da presença física possibilitou a centralização de funções dentro das empresas, criando, entre outros fenômenos inéditos, as “micro multinacionais”: empresas de pequeno ou

---

<sup>18</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Imposto de Renda e o Comércio Eletrônico**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org), *Internet: O Direito na Era Virtual*, São Paulo: Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000.

<sup>19</sup> Ibid. p. 11.

<sup>20</sup> GRECO, Marco Aurelio. **Internet e Direito**. Dialética, 2000.

<sup>21</sup> OECD. **Digital Economy Outlook**, 2015. Disponível em: <http://www.oecd.org/internet/oecd-digital-economy-outlook-2015-9789264232440-en.htm>

médio porte que atuam em diversas nações sem a necessidade de se estabelecerem fisicamente em diversos países ou continentes.

O Departamento de Assuntos Econômicos e Sociais das Nações Unidas<sup>22</sup>, ao considerar a economia digital como “a rede global de atividades econômicas e sociais que são habilitadas por plataformas como a internet, redes móveis e de sensores” convergiu com a conceituação utilizada pela OCDE em 2013, porém, os limites dessa “economia digital” ainda não são claramente definidos.

As discussões sobre a tributação do comércio eletrônico ao redor do mundo iniciaram-se no Congresso da IFA realizado em S. Francisco, em setembro de 2001. Porém, a conclusão dos relatores gerais, Gary D. Sprague e Michael P. Boyle, à vista dos relatórios nacionais apresentados, foi de que a temática ainda se encontrava em seu estado inicial de estudos, recomendando que ela voltasse a ser discutida no futuro.

Além disso, a OCDE em 2003, através de seu *Committee on Fiscal Affairs* de dedicou ao comércio eletrônico em seus Comentários ao art. 5º da Convenção Modelo que trata do estabelecimento permanente, nos itens 42.1 a 42.10.

A Organização, por sua vez, considera a existência de um estabelecimento permanente mesmo que não exista no local pessoal da empresa para operá-lo conforme pode ser lido do item 42.6, fazendo ainda distinção, no seu item 42.2 entre equipamentos de computador, que podem ser colocados em um determinado local e constituir um estabelecimento permanente sob certas circunstâncias e os dados ou programas que possam ser armazenados naquele equipamento, exemplificando com um web site da internet que por si só não configura um estabelecimento permanente, por não se tratar de propriedade tangível que possa ser localizada e constituir-se em local de negócios.

Essa perspectiva adota pela OCDE nos comentários de 2003 deixa evidente que a existência de um “local fixo de negócios” ainda está demasiadamente vinculada à presença fixa de bens tangíveis e palpáveis.

Em 2014, Falcão e Michel, pesquisadores do *International Bureau of Fiscal Documentation* (“IBFD”) desenvolveram um estudo alarmante que demonstra a possibilidade de uma empresa de *Research & Publishing*, com o auxílio da tecnologia, promover cursos de

---

<sup>22</sup> *United Nations Department of Economic and Social Affairs* (2014) *Protecting the Tax Base in the Digital Economy*, p. 5. Disponível em: [http://www.un.org/esa/2014TBP/Paper9\\_Li.pdf](http://www.un.org/esa/2014TBP/Paper9_Li.pdf)

transmissão a partir de Luxemburgo para alunos/usuários e com professores pesquisadores dos mais diversos países sem que esses “Estados da Fonte” recebessem tributos pelos serviços neles prestados, gerando um evidente problema de dupla não tributação que até hoje não conseguiu ser eficientemente solucionado.<sup>23</sup>

Esse contexto ameaça os alicerces do sistema jurídico-tributário internacional que até o momento se pauta em acordos de bitributação que partem da premissa de que as receitas advindas de transações internacionais devem ser repartidas entre o país onde a renda é auferida, denominado “Estado da Fonte”, e o país que receberá a renda, conhecido como “Estado da Residência”.

Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri identifica duas hipóteses para que o Estado detenha legitimidade de cobrar tributos do sujeito passivo: (i) no caso de o contribuinte residente (nacional) do Estado, com a renda podendo ser auferida no território daquele Estado ou de outro e (ii) quando o contribuinte não for residente de determinado Estado, porém há a percepção da renda naquele Estado.<sup>24</sup>

É importante reparar que a difusão da tecnologia faz com que as empresas se concentrem fisicamente no Estado da Residência, fator esse que desencadeia um grande desequilíbrio entre este e o Estado da Fonte.

Em completo acordo com o diagnóstico de Brauner e Baez, a presença física não mais pode ser considerada uma exigência para a atuação da jurisdição tributária<sup>25</sup>. A Era Digital necessita um reexame completo dos pilares estruturais do ordenamento jurídico tributário internacional<sup>26</sup>, iniciando-se pelos famosos Princípios elucidados na Conferência Ministerial de Ottawa de 1998 (“Princípios de Ottawa”) e pela impossibilidade de enquadramento dos negócios e das mercadorias no binômio “digital *versus* não digital”.

---

<sup>23</sup> FALCÃO, Tatiana; MICHEL, Bob. *Assessing the Tax Challenges of the Digital Economy: An-Eye-Opening Case Study*. Intertax, v. 42, n. 5. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International., p. 317, 2014.

<sup>24</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade**, In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (org.), *Princípios e Limites da Tributação*, São Paulo, Quartier Latin, p. 338, 2005.

<sup>25</sup> BRAUNER, Yariv; BAEZ, Andrés. *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address yhe Tax Chalanges of the Digital Economy*. IBFD White Papers. Asterdam: IBFD, p. 04, 2015.

<sup>26</sup> LEE, Chang Hee. *Impact ff E-Commerce on Allocation of Tax Revenue between Developed and Developing Countries*, Journal of Korean Law, v. 4, n. 1, p. 21, 2004.

## 4. INICIATIVAS DA OCDE NA TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

### 4.1. PRIMEIROS PASSOS BASEADOS NOS PRINCÍPIOS DE OTTAWA

Em novembro de 1997 realizou-se a primeira Conferência Internacional que buscou identificar os problemas e as possíveis soluções para a tributação do comércio eletrônico que começara a se desenvolver e a se mostrar significativo.

No ano seguinte, em 1998, ocorreu a Conferência Ministerial em Ottawa denominada “*A Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce*” na qual se delimitou os princípios que deveriam ser aplicados ao comércio eletrônico e que, por sua vez, são utilizados até hoje, dez anos depois.

Basicamente, os princípios levados em consideração foram: (i) neutralidade que se expressa na não distinção e discriminação entre os “meios convencionais” e os “meios digitais”; (ii) eficiência que se relaciona com os custos de apuração de tributos tanto pelo sujeito ativo quanto pelo sujeito passivo; (iii) certeza e simplicidade com leis fiscais claras e que não suscitem dúvidas; (iv) efetividade e justiça no sentido de que o *quantum* e o aspecto temporal do tributo devem ser respeitados; (v) minoração da sonegação fiscal; (vi) flexibilidade e dinamismo das normas fiscais que devem acompanhar o desenvolvimento tecnológico e (vii) isonomia horizontal e vertical, que se referem, respectivamente a tratar os iguais de maneira igual e os desiguais de maneira desigual na medida de suas desigualdades.

Buscando respeitar todos os princípios elucidados, construiu-se a crença de que, embora a economia digital fosse um novo modelo, seria possível discuti-la dentro das regras ditas como “convencionais”. Nessa seara, questiona-se, como tratar de maneira não distinta os meios convencionais dos meios digitais – se é que é possível essa diferenciação – e, ao mesmo tempo, respeitar a isonomia vertical? Nessa tentativa, a OCDE estagnou-se por não conseguir acompanhar a rapidez e agilidade da economia digital.

Porém, à época dos anos 90, parecia razoável a aplicação desses princípios basilares, e, assim, tendo como marco inicial a Conferência de Ottawa, diversos relatórios foram desenvolvidos tal como o “*Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce*”, passando pelo “*Attribution of Profits to Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions*” ao relatório final do BP TAG em 2004 intitulado “*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*”.

Sem a intenção de exaurir o histórico desenvolvido pela OCDE no que tange à economia digital, em 2004 chegou-se à conclusão de que a atitude mais adequada para lidar com a tributação internacional das novas tecnologias seria adaptar as atividades do comércio eletrônico às regras até então vigentes, uma vez que reformas tributárias estruturais não seriam bem vindas pelos países membros da OCDE; e assim, a relutância a mudanças conceituais permaneceu.<sup>27</sup>

Ocorre que, o conservadorismo adotado se mostrara ineficaz uma vez que o Estado que gera a riqueza para determinado sujeito passivo muitas vezes não tributa esse sujeito em detrimento de uma tributação pautada na residência.

Tendo em vista que a Era da Informação exige mudanças paradigmáticas, em 12 de fevereiro de 2013, a OCDE emitiu um relatório para os líderes do G-20 a respeito da Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros (*Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*) que abordou a problemática da globalização e o agravamento do problema da erosão da base tributável dos países diante de planejamentos tributários arrojados. Esse relatório, conhecido como Plano de Ação 1 do Projeto BEPS, foi uma tentativa da OCDE de romper com o paradigma até então mantido.

#### 4.2. PLANO DE AÇÃO 1 DO PROJETO BEPS

O Projeto BEPS teve o objetivo de evidenciar a incompatibilidade dos sistemas tributários os quais encontravam-se fechados e dormentes para as inovações trazidas pela economia digital diante da insuficiência desses sistemas em lidar com questões fiscais associadas à realidade e tornando-se necessária a adoção de uma política fiscal e global pautada na cooperação entre os países, buscando, dessa forma, preencher lacunas existentes no que tange às incompatibilidades da Tributação Internacional tradicional.<sup>28</sup>

O Projeto BEPS identificou a possibilidade de uma companhia ter presença digital significativa na economia de um país sem ser tributada naquele país (Estado da Fonte) devido à falta de sua presença física e pelo fato de o conceito até então conhecido de Estabelecimento

---

<sup>27</sup> OCDE, *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*, pp. 29. 30 e 70, 2004.

<sup>28</sup> XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, p. 284, 2015.

Permanente estar demasiadamente atrelado à ideia de tangibilidade dos bens e, portanto, à presença física desses bens.

Além disso, ao catalogar os possíveis negócios digitais, determinou-se que um “negócio *E-commerce*” é definido como uma operação cujo objeto é a prestação de um serviço ou o fornecimento de um bem que detém uma contratação integralmente através de uma plataforma virtual. Ou seja, a atividade principal desenvolvida deve ser digital em sua totalidade<sup>29</sup>.

Muito embora este não seja o foco do presente estudo, cabe ressaltar que o binômio “negócio convencional *versus* negócio *e-commerce*” mostrou-se pouco eficaz em tempos completamente globalizados em que a tecnologia faz parte do dia-a-dia da grande maioria das companhias. Abriu-se margem para planejamentos tributários com delineamentos lícitos, porém não planejados pelos países que propiciam desequilíbrios concorrenciais com as empresas sediadas no Estado da Fonte.<sup>30</sup>

A primeira Ação do Projeto BEPS (Ação 1 – Abordagem dos desafios fiscais da economia digital) identificou os novos pontos relevantes da Era da Informação, bem como buscou soluções, as quais serão a seguir abordadas, para essas questões.

Embora os Capítulos 1 e 2 da Ação 1 do Projeto BEPS, denominados respectivamente “*Introduction to Tax Challenges of the Digital Economy*” e “*Fundamental principles of taxation*”, retomem exageradamente a ideia dos Princípios de Ottawa, os demais capítulos conseguem identificar algumas dificuldades enfrentadas na Era da Informação.

A despeito de outros aspectos, as questões a serem observadas dizem respeito à capacidade de uma determinada empresa ser detentora de presença digital significativa na economia de um Estado sem, no entanto, se sujeitar à tributação desse Estado, devido à inexistência de elementos de conexão nas regras da tributação vigentes capazes de tributar o sujeito passivo.<sup>31</sup>

Diante disso, o Relatório Final sobre a Ação 1 traz relevantes avanços na medida em que questiona as fórmulas do atual paradigma baseado na presença física. Há menção expressa

---

<sup>29</sup> OCDE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final Report*, 2015.

<sup>30</sup> HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. IBFD White Papers. Amsterdan: IBFD, p. 31, 2015.

<sup>31</sup> XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

à redução da “*physical presence*” e questionamentos sobre a manutenção de regras que nela se baseiam.<sup>32</sup>

Porém, mesmo dando vários passos elucidativos adiante, no que tange à conceituação de uma nova forma de Estabelecimento Permanente, o Relatório Final não é capaz de abandonar a necessidade da presença física em prol da aceitação de que uma presença digital significativa na economia de um determinado Estado poderia caracterizar um local fixo de negócio, onde a gestão seria desenvolvida nesse local fixo digital e, assim, haveria a figura de um Estabelecimento Permanente Virtual.

Nessa seara, Hongler e Pistone<sup>33</sup> alertam que, redefinir critérios de caracterização do Estabelecimento Permanente sem afastar a necessidade do requisito da presença física, não solucionará as dificuldades de tributação da Era Digital.

## **5. O ESTABELECIMENTO PERMANENTE E A DIFICULDADE DA MUDANÇA DO PARADIGMA DA PRESENÇA FÍSICA PARA A DIGITAL**

### **5.1. PREMISSAS DO QUE SE ENTENDE POR “ESTABELECIMENTO PERMANENTE” NO ÂMBITO DA OCDE**

Antes de aprofundar a temática, resta adequada uma breve análise do que se entende como “Estabelecimento Permanente”, tendo em vista as diversas conotações que surgem no mundo globalizado.

Primeiramente, o Estabelecimento Permanente nasce como uma ficção jurídica que busca atribuir certa equiparação aos Estados em acordos de bitributação. O conceito de Estabelecimento Permanente busca isolar a base fixa a fim de sujeita-la à tributação exclusiva do Estado da Fonte, como se sujeito passivo residente fosse.<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> OCDE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final Report*, p. 147, 2015.

<sup>33</sup> HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. IBFD White Papers. Amsterdã: IBFD, p. 02, 2015.

<sup>34</sup> CALIENDO, Paulo. Do **Conceito de Estabelecimentos Permanentes e sua Aplicação no Direito Tributário Internacional, Direito Tributário Internacional Aplicado**, Coord.: TORRES, Heleno Taveira. São Paulo: Quartier Latin, p. 553 2003.

Em outras palavras, Estabelecimento Permanente é a condição criada pela atividade desenvolvida pelo sujeito passivo suficiente para que uma empresa seja encarada como detentora uma presença estável e contínua em um país estrangeiro.

Na concepção da Convenção Modelo da OCDE, em seu Artigo 5<sup>35</sup>, Estabelecimento Permanente é definido como:

Artigo 5.1. para efeitos da presente Convenção, a expressão « estabelecimento estável significa uma instalação fixa onde uma empresa exerce a sua actividade na sua totalidade ou em parte.

2. A expressão "estabelecimento permanente" inclui:

- (a) um local de gestão;
- b) uma filial;
- c) um escritório;
- d) uma fábrica;
- e) Um workshop;
- (f) uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer lugar para extrair recursos minerais.

Uma vez que há caracterização dos efeitos legais e fiscais de um Estabelecimento Permanente, é possível conceder a uma pessoa jurídica não residente o mesmo regime tributário legal aplicável aos residentes no país com todas as obrigações de cumprimento, mas não necessariamente com os benefícios fiscais aplicados aos residentes regulares.

Importante mencionar que no âmbito de configuração de um Estabelecimento Permanente, o Tribunal Económico Administrativo Central da Espanha<sup>36</sup> entendeu, através da Resolução de 28 de novembro de 1988, que os requisitos para o reconhecimento de um estabelecimento permanente em sua jurisdição são: (i) existência de um lugar com caráter fixo; (iii) permanência ou grau de durabilidade ou temporalidade; (iv) realizar a atividade da empresa por meio do referido local fixo.

---

<sup>35</sup> Article 5 (1) "for the purposes of this Convention, the term permanent establishment means a fixed place of business where an enterprise carries on its business in whole or in part".

2. The term 'permanent establishment' shall include:

(a) a place of management;

b) A branch office;

c) An office;

d) One factory;

e) A workshop;

(f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any place for extracting mineral resources.

3. A building or assembly site or a construction site shall constitute a permanent establishment only if its duration exceeds 12 months.

<sup>36</sup> ASSOCIAÇÃO ESPANHOLA DE ASSESSORES FISCAIS. *Fiscalidad internacional: convênios de doble imposición – doctrina y jurisprudência de los tribunales españoles*. Pamplona: Ed. Aranzadi, 1998, p. 138.

Nesse sentido, a Resolução Espanhola de 1988 pode ser utilizada, uma vez que na Era Digital há a possibilidade de um lugar fixo de negócios digital que cumpra com todos os requisitos para a constituição de um Estabelecimento Permanente.

Restando definidas as premissas de que Estabelecimento Permanente é uma ficção jurídica que tem como base um local fixo de negócios e que, como tal, deve se atualizar juntamente com as inovações ao seu redor tendo em vista que as tecnologias de informação propiciaram uma economia digital com alta mobilidade nos mais diversos aspectos, a OCDE emitiu relatórios sobre o que se considera (ou o que não se considera) como Estabelecimento Permanente na Era Virtual.

Conforme brevemente mencionado, o relatório do “*Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits*” (“BP TAG”) intitulado “*Attribution of Profits to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions*” buscou desenvolver as ideias dos itens 42.1 e 42.10 dos Comentários do art. 5º do modelo da OCDE elaborado pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE em 2000.

Sem a intenção de exaurir as discussões abordadas nesse relatório, ao tratar sobre a temática da configuração do Estabelecimento Permanente em casos cujos rendimentos advinham da economia digital, o Comitê alcançou algumas conclusões: (i) um site não é considerado um estabelecimento permanente nem mesmo quando a empresa exerce suas atividades por meio dele; (ii) como regra geral, um provedor de acesso à internet não será considerado um estabelecimento permanente e, por fim, (iii) equipamentos de computadores quando detêm caráter auxiliar e preparatório não serão tidos como Estabelecimento Permanente e, neste último, a análise deve ser realizada sob o caso concreto.<sup>37</sup>

Dessa maneira, o entendimento da OCDE em relação à caracterização de um Estabelecimento Permanente não se desvinculou da exigência da presença física.

Posteriormente, a Ação 1 do Projeto BEPS sutilmente iniciou a consideração de que a exigência de presença física para se tributar na Era Digital talvez não fosse a maneira mais eficaz e justa para regulamentar negócios internacionais. Porém, ao fim, a presença digital

---

<sup>37</sup> OCDE, *Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits*, pp. 03 e 04, 2000.

permaneceu posta em segundo plano e não foi considerada para fins de caracterização de um Estabelecimento Permanente.

Mesmo com essa postura conservadora<sup>38</sup>, deve ser levado em consideração que a Ação 1 do Projeto BEPS aponta alguns primeiros fundamentos do que seria uma “mudança de paradigma” na conceituação de Estabelecimento Permanente quando prevê que questões como (i) as vendas digitais, (ii) os números de contratos digitais, (iii) o número de consumidores tidos como usuários e o (iv) nível de consumo digital devem ser levados em consideração ao definir se a atividade principal da empresa é digital ou não<sup>39</sup>.

Ocorre que, os indicativos expostos dificilmente podem ser considerados seguros na definição de um *Digital Service* que detém a atividade principal baseada na tecnologia e, dessa forma, cria-se uma grande insegurança jurídica e arbitrariedade do enquadramento em uma atividade digital ou tradicional.

No mesmo sentido que defende Carman, o Relatório Final da Ação 1 do Projeto BEPS indicou vários problemas trazidos pela economia digital e apresentou algumas propostas para a solução dos pontos identificados, porém, deixou a desejar quanto à implementação dessas soluções.<sup>40</sup>

Mesmo que o Relatório supra tenha dado um relevante passo ao compreender que a economia digital deve ser tratada de maneira “não tradicional”, uma vez que rompe com paradigmas econômicos até então praticados, ainda é necessário adentrar de maneira mais profunda na temática da presença digital, e, uma consideração inicial significativa para isso, seria a configuração de um Estabelecimento Permanente a partir da presença econômica do agente no Estado, considerando a ideia de um possível Estabelecimento Permanente Virtual.<sup>41</sup>

---

<sup>38</sup> A postura da OCDE no presente estudo se considera conservadora uma vez que a Organização realiza uma interpretação meramente hermenêutica em detrimento da realização de uma mudança estrutural de alguns alicerces nos quais o Direito Tributário Internacional.

<sup>39</sup> A identificação da atividade principal desenvolvida pela empresa é relevante, uma vez que as atividades meramente auxiliares e preparatórias não são, e o presente estudo não defende que deveriam ser, consideradas como Estabelecimento Permanente.

<sup>40</sup> CARMAN, Paul. *OECD Digital Economy Draft Suggests Changes, Uncertainty. Derivatives & Financial Instruments*, v. 16, n. 3, Amsterdam: IBFD, p. 106, 2014.

<sup>41</sup> RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos. *Economia Digital e Estabelecimento Permanente Virtual – Considerações sobre a Ação 1, A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS*. Coord.: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo, Lumen Juris, p. 325, 2016.

## 5.2. A CARACTERIZAÇÃO DO ESTABELECIMENTO PERMANENTE VIRTUAL NA ERA PÓS-BEPS

As regras de tributação internacional precisam ser atualizadas a fim de solucionar os problemas trazidos pela economia digital de erosão da base tributável e alocação dos lucros de negócios que buscam meramente a redução da carga fiscal e geram uma dupla não tributação não planejada pelos países.

Partindo dessa premissa de uma reforma estrutural de adequação dos tradicionais alicerces do Direito Tributário Internacional à economia que movimentou mais de US\$ 16 trilhões ainda em 2013, defende-se a possibilidade de modernizar os critérios legais previstos para o Estabelecimento Permanente a fim de que se considere a presença digital com a mesma importância da presença física – levando em consideração as peculiaridades de cada uma – e, dessa forma, consiga se tributar de maneira justa e isonômica as rendas auferidas entre o Estado da Fonte e o Estado da Residência.

Busca-se uma solução, à luz da razoabilidade e proporcionalidade, ao caso exposto do Falcão e Michel supramencionado, da empresa de pesquisa que se utiliza de recursos da tecnologia da informação a fim de que ela sofra uma justa e devida tributação no Estado da Fonte, de onde seus recursos advêm para que essa empresa não consiga fazer uso de um planejamento tributário que promova a dupla não tributação<sup>42</sup>. Nesse, é preciso coibir o fato de empresas se valerem de um país sem contribuir efetivamente para aquela sociedade.

Passando pelos problemas identificados na Ação 1 do Projeto BEPS bem como pelas demais tentativas da OCDE em regulamentar a tributação da economia digital, ao se conceituar “Estabelecimento Permanente Virtual”, a fim de que se torne um instituto efetivo, voltado para o atual contexto socioeconômico e capaz de equiparar a complexa relação entre Estado da Fonte e Estado da Residência, algumas premissas devem ser consideradas: (i) a presença digital da empresa na economia de determinado Estado, bem como (ii) a efetiva renda advinda da sociedade do como “Estado da Fonte Digital”, (iii) a existência – ou necessidade de existência – de Acordos Multilaterais para a Interpretação de Tratados (“MLI”)<sup>43</sup> e, por fim, (iv) os indicativos da Ação 1 do Projeto BEPS de identificação da atividade principal como digital.

---

<sup>42</sup> FALCÃO, Tatiana; MICHEL, Bob. *Assessing the Tax Challenges of the Digital Economy: An-Eye-Opening Case Study*. Intertax, v. 42, n. 5. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International., p. 318, 2014.

<sup>43</sup> “visando a melhor proteção de seus interesses, [os Estados] aceitam limitação voluntária de sua capacidade de tributar seus sujeitos, em troca da segurança ainda que seja esta relativa, dirão vertentes críticas, resultante da

O Estabelecimento Permanente Virtual, a fim alcançar a capacidade contributiva, precisa se desprender da necessidade de uma presença física, o que não significa ignorar todos os institutos da chamada “economia tradicional” – atualizar alguns conceitos e abandonar outros – aceitando que uma nova Era exige inovações jurídico-tributárias e que o “Estado da Fonte Digital” não mais pode ser ignorado.

## 6. POSSÍVEIS SOLUÇÕES PARA OS PROBLEMAS DESENCADEADOS NA ERA DIGITAL

A fim de estabelecer propostas efetivas à Era Pós-BEPS, é necessário partir de duas problemáticas evidenciadas por Yariv Brauner e Andrés Baez<sup>44</sup>: (i) a subtributação da denominada “*stateless income*”, que, em uma livre tradução pode ser definida como a renda sem Estado, ou seja, a ocorrência de planejamentos tributários arrojados que promovem a dupla não tributação; e (ii) a divisão de receita em acordos de bitributação que prejudicam o Estado da Fonte em prol do Estado da Residência. Importante perceber que essas duas questões iniciais desencadeiam dúvidas sobre qual Estado detém o poder-dever de tributar e o Direito Tributário Internacional convencional é incapaz de solucioná-los.

A Convenção Modelo da OCDE, do modo como foi redigida e como é aplicada pelos Estados, possibilita que os Estados exportadores de capital, geralmente desenvolvidos, se beneficiem em face de acordos com os Estados contratantes importadores, acentuando um grave desequilíbrio nessa relação que, por sua natureza, já é desigual.

Com tecnologias comunicacionais, é possível que empresas de Estados desenvolvidos desempenhem suas atividades nos subdesenvolvidos sem qualquer presença física e, dessa forma, sem sofrerem tributação no Estado da Fonte. Importante perceber que sem o Estado da Fonte, muitas das multinacionais estariam fadadas ao fracasso, tendo em vista que os recursos advindos da “fonte” são imprescindíveis para o seu sucesso.

O outro lado da moeda é o fato de que não se pode ignorar que a Era da Informação possibilitou ao mercado consumidor de Estados menos desenvolvidos o acesso a produtos das

---

adoção de tais mecanismos”. CASELLA, Paulo B. **Direito Internacional Tributário Brasileiro: Convenções de Bitributação**. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 24.

<sup>44</sup> BRAUNER, Yariv; BAEZ, Andrés. *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address yhe Tax Chalanges of the Digital Economy*. IBFD White Papers. Asterdam: IBFD, pp. 04 e 05, 2015.

mais diversas companhias multinacionais. Ocorre que, a fim de equilibrar a relação, a presença digital deve ser capaz de tributar parcela dos rendimentos auferidos, uma vez que o Estado da Fonte é diretamente responsável pelos rendimentos da empresa que acessa seu mercado consumidor.

Schoueri considera que a tributação pelo Estado da Fonte seria uma possível solução para os problemas identificados por Brauner e Baez elencados no início do capítulo<sup>45</sup>. Para ele “é o país onde reside aquele que acessa o *site* que deve tributar o rendimento produzido no comércio eletrônico”<sup>46</sup>.

Essa perspectiva contemplaria a legitimidade da tributação pelo Estado da Fonte, ao entender que eventuais benefícios unilaterais concedidos por este às companhias multinacionais devam ser respeitados e, assim, não sejam neutralizados pela tributação do Estado da Residência.

Na lógica de inovações à luz da tributação internacional na Era da Informação, talvez um dos mais importantes – e, ao mesmo tempo, defasado – conceito seja o de “Estabelecimento Permanente” e o da relevância da presença digital numa economia marcada pela globalização. Portanto, a primeira proposta concreta e inovadora refere-se justamente à reforma dessa conceituação.

## 6.1. REFORMA DA CONCEITUAÇÃO DO ESTABELECIMENTO PERMANENTE

Conforme abordado ao longo do presente estudo, a necessidade da presença física em uma economia digital está fadada à inefetividade, uma vez que a realidade é pautada por bens intangíveis e pela desnecessidade de uma presença física para se configurar um local fixo de negócios capaz de gerir uma empresa.

Ao considerar a presença digital, Hongler e Pistone, ao expor a “presença econômica significativa” debatida na Ação 1 do Projeto BEPS, propõem a adição do art. 5º(8) à CM-OCDE

---

<sup>45</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade**, In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (org.), Princípios e Limites da Tributação, São Paulo, Quartier Latin, p. 343, 2005.

<sup>46</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Imposto de Renda e o Comércio Eletrônico**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org), **Internet: O Direito na Era Virtual**, São Paulo: Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, p. 55, 2000.

à luz da “*nexus-based solution*” (solução baseada no nexo)<sup>47</sup> afirmando que deve ocorrer uma revisão estrutural dos critérios para a alocação de jurisdição tributária a fim de se considerar um Estabelecimento Permanente em situações que inexistem a presença física.<sup>48</sup>

Ou seja, em uma economia marcada por operações digitais internacionais, há a necessidade de uma mudança mais drástica que meramente a criação de um instrumento capaz de combater a erosão da base tributável e transferência de lucros.

Ao aplicar a *nexus-based solution* os autores supra defendem a possibilidade de um Estabelecimento Permanente baseado na presença digital, permitindo, inclusive, uma maior aplicabilidade dos “pilares tradicionais” da tributação internacional.

O art. 5º(8) proposto por Hongler e Pistone teria a seguinte redação:

“Se uma empresa residente em um Estado Contratante fornecer acesso (ou ofertas) a um aplicativo eletrônico, banco de dados, Market Place ou storage on-line oferece serviços de publicidade em um site ou aplicativo eletrônico utilizado por mais de 1.000 usuários individuais por mês domiciliados no outro Estado Contratante, essa empresa será considerada como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante se o montante total de receita da empresa devido aos serviços acima mencionados no Estado Contratante superior a XXX (EUR, USD, GBP, CNY, CHF, etc.) por ano.”<sup>49</sup>

Ademais, o Estado da Fonte não pode ser prejudicado em transações interfronteiriças e, uma alternativa para que não ocorra esse desequilíbrio seria a retenção do tributo na fonte.

Portanto, os autores da teoria da solução baseada no nexo causal entre a atividade desenvolvida pela empresa e a presença digital dessa atividade no Estado, consideram a possibilidade de tributação pelo Estado da Fonte Digital a partir de uma caracterização de Estabelecimento Permanente Virtual da empresa no Estado Contratado.

A partir dessa proposta, os autores Brauer e Baez desenvolveram uma proposta para ser aplicada subsidiariamente à solução de Hongler e Pistone que também considera a presença digital como elemento para a caracterização da empresa no Estado da Fonte.

<sup>47</sup> Teoria criada por Hongler e Pistone que considera a presença digital no Estado como elemento caracterizador de Estabelecimento Permanente naquele Estado.

<sup>48</sup> HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. IBFD White Papers. Amsterdã: IBFD, p. 02, 2015.

<sup>49</sup> “If an enterprise residente in onde Contracting State provides access to (or offers) na eletronic application, database, online Market place or storage roo mor offers advertising services on a website or in na eletronic application used by more than 1,000 individual users per month domiciled in the other Contracting State, such enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State if the total amount of revenue of the enterprise due to the aforementioned services in the other Contracting State exceeds XXX (EUR, USD, GBP, CNY, CHF, etc.) per annum.” (HONGLER e PISTONE, 2015, p. 2).

## 6.2. A PROPOSTA DA “BASE-ERODING PAYMENTS”

Seguindo a teoria acerca da economia digital desenvolvida por Hongler e Pistone, Brauner e Baez elaboram o “*base-eroding payments*” estudo no qual consideram que, subsidiariamente, caso a *nexus-based solution* falhe, é possível adotar um sistema de retenção na fonte.<sup>50</sup>

A proposta de solucionar o problema de *stateless income* (dupla não tributação) considera uma alíquota padrão global de retenção na fonte de 10% e permite que credores registrados não se sujeitem à retenção na fonte e sejam tributados em sua renda líquida.

Ademais, prevê algumas situações em que essa tributação na fonte não seria necessária, como em casos que não envolvem serviços ou mercadorias digitais e em que não há erosão da base.

A proposta trazida por Brauner e Baez se volta ao comércio eletrônico e busca, assim, solucionar o problema da dupla não tributação, bem como das distorções favoráveis para o Estado da Residência na relação entre este e o Estado da Fonte e deve ser considerada ao entender que a alocação de jurisdição tributária entre os Estados é uma questão que não deve ser subestimada e deve ser tratada à luz das inovações.

Assim, tanto Hongler e Pistone, quanto Brauner e Baez buscam trazer soluções que tragam efetividade à tributação de negócios digitais, encaram como possível a conceituação de um local fixo de negócios que não se utilize da presença física.

Essas propostas devem ser consideradas no âmbito internacional de globalização e interação, a fim de que a OCDE e a dogmática da tributação internacional se afaste da postura conservadora e, quiçá, estagnadora e encare a Era Digital com a devida relevância.

---

<sup>50</sup> BRAUNER, Yariv; BAEZ, Andrés. *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address yhe Tax Chalanges of the Digital Economy*. IBFD White Papers. Asterdam: IBFD, p. 04, 2015.

## 7. CONCLUSÕES

A Era da Informação possibilitou o surgimento de questões nunca antes levantadas. A fluidez da economia digital, a mobilidade dos intangíveis, os negócios escalonáveis e a tendência ao monopólio geram a necessidade de atualização dos tradicionais pilares estruturais da tributação internacional.

Em uma economia em que o convencional passou a ser o digital e o “tradicional” deixou de ser a regra, o binômio “digital *versus* convencional” são conceitos vazios, gerando uma enorme insegurança jurídica.

A forma de implementação, e, até mesmo alguns conceitos dos Princípios de Ottawa desenhados para uma economia de 1998, precisam ser revistos a fim de que se atinja a o aspecto da efetividade da tributação internacional. Nesse contexto, a abordagem meramente hermenêutica da OCDE restou insuficiente.

Algumas propostas de retenção do tributo na fonte, bem como de consideração da presença digital a fim de se alcançar uma atualização e ampliação do conceito de Estabelecimento Permanente devem ser consideradas, afinal, o “Estado da Fonte Digital” não mais pode ser ignorado.

Além disso, mesmo que o relatório da OCDE aponte para a relevância da presença econômica das companhias multinacionais para se determinar o Estabelecimento Permanente, é necessário se desprender da necessidade da presença física para a constituição de um local efetivo de gestão do negócio de uma empresa.

Dessa forma, há a necessidade de trazer as bases do Direito Tributário Internacional, porém, não se restringir a elas de forma a possibilitar implementação das soluções inovadoras de regulamentação tributária, afinal deve-se relutar ao ceticismo de Wolfgang Schon que considera que a regra fundamental da tributação internacional seria que não há regra de tributação internacional.<sup>51</sup>

---

<sup>51</sup> SCHON, Wolfgang, *Die SE im Steuerrecht. Sonderausgabe aus: Lutter/Hommelhoff, SE Kommentar*, p. 93, 2008.

## REFERÊNCIAS

- ASSOCIAÇÃO ESPANHOLA DE ASSESSORES FISCAIS. *Fiscalidad internacional: convênios de doble imposición – doctrina y jurisprudência de los tribunales españoles*. Pamplona: Ed. Aranzadi, 1998.
- BAL, Aleksandra; GUTIÉRREZ, Carlos. *Taxation of the Digital Economy*. International Tax Structures in the BEPS Era: Na Analysis of Anti-Abuse Measures. Coord.: COTRUT, Madalina, IBFD Tax Research Series, v. 2, 2015.
- BRAUNER, Yariv; BAEZ, Andrés. *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*. IBFD White Papers. Amsterdam: IBFD, 2015.
- CALIENDO, Paulo. **Do Conceito de Estabelecimentos Permanentes e sua Aplicação no Direito Tributário Internacional**, Direito Tributário Internacional Aplicado, Coord.: TORRES, Heleno Taveira. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- CARMAN, Paul. *OECD Digital Economy Draft Suggests Changes, Uncertainty*. Derivatives & Financial Instruments, v. 16, n. 3, Amsterdam: IBFD, 2014.
- CASELLA, Paulo B. **Direito Internacional Tributário Brasileiro: Convenções de Bitributação**. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- COATES, Ken. HOLROYD, Carin. *Japan and the Internet Revolution*. Houndmills: Palgrave Macmillan, 2003.
- DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, Broch, 1979.
- GRECO, Marco Aurelio. **Internet e Direito**. Dialética, 2000.
- FALCÃO, Tatiana; MICHEL, Bob. *Assessing the Tax Challenges of the Digital Economy: An-Eye-Opening Case Study*. Intertax, v. 42, n. 5. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International., 2014.
- GALENDI JÚNIOR, Ricardo André; GALDINO, Guilherme. **Desafios da Economia Digital: do problema hermenêutico ao Desequilíbrio na Alocação de Jurisdição**, A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS. Coord.: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo, Lumen Juris, 2016.
- GOMES, Edgar Santos; MOREIRA, Francisco Lisboa; GOMES, Marcus Lívio. **Temas de Tributação Internacional: Base Erosion and Profit Shifting**. Gramma Livraria e Editora, 2018.
- HELLERSTEIN, Walter. *Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and other Establishments*. Bulletin for International Taxation, v. 68, n. 6. Amsterdam: IBFD, 2014.

HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. IBFD White Papers. Amsterdam: IBFD, 2015.

KHOR, Zoe, MARSH, Peter. *Life on line: The Web in 2020*. Oxford: The Social Issues Research Centre, 2006. Vide GEHRING, Verna. *Intrnet in puclic life*. Lanham: Rowman & Littlefield, 2014.

LEE, Chang Hee. *Impact ff E-Commerce on Allocation of Tax Revenue between Developed and Developing Countries*, Journal of Korean Law, v. 4, n. 1, 2004.

OCDE, *Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits*, 2000.

OCDE, *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*, 2004.

OCDE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final Report*, 2015.

RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos. **Economia Digital e Estabelecimento Permanente Virtual – Considerações sobre a Ação 1**, A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS. Coord.: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo, Lumen Juris, 2016.

ROCHA, Sergio André. **Interpretação Dops Tratados Para Evitar A Bitributação da Renda**. Quartier Latin. 2ª Ed. 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de Renda e o Comércio Eletrônico. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org), **Internet: O Direito na Era Virtual**, São Paulo: Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade, In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (org.), **Princípios e Limites da Tributação**, São Paulo, Quartier Latin, 2005.

SCHON, Wolfgangf, *Die SE im Steuerrecht*. Sonderausgabe aus: Lutter/Hommelhoff, SE Kommentar, 2008.

SILVA, Eyvani Antonio da. **Direito Tributário Internacional e Globalização: Dupla Tributação. Elementos de Conexão**. In: Dimensão Jurídica do Tributo – Homenagem ao Professor DEJALMA DE CAMPOS. BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto. São Paulo: Meio Jurídico, 2003.

TILLINGHAST, David. *The impact of the Internet on the taxation of international transactions*. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, v. 50, 1996.

United Nations Department of Economic and Social Affair *Protecting the Tax Base in the Digital Economy*. Disponível em: [http://www.un.org/esa/2014TBP/Paper9\\_Li.pdf](http://www.un.org/esa/2014TBP/Paper9_Li.pdf), 2014.

XAVIER, Alberto, **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.