



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
PROGRAMA DE MESTRADO

LUANA REGINA DEBATIN TOMASI

**A NECESSIDADE DA DEFINIÇÃO DE UM NOVO ELEMENTO DE CONEXÃO NA
CARACTERIZAÇÃO DO ESTABELECIMENTO PERMANENTE PARA A
TRIBUTAÇÃO DA RENDA DAS OPERAÇÕES DE COMPUTAÇÃO EM NUVEM**

Florianópolis

2023

LUANA REGINA DEBATIN TOMASI

**A NECESSIDADE DA DEFINIÇÃO DE UM NOVO ELEMENTO DE CONEXÃO NA
CARACTERIZAÇÃO DO ESTABELECIMENTO PERMANENTE PARA A
TRIBUTAÇÃO DA RENDA DAS OPERAÇÕES DE COMPUTAÇÃO EM NUVEM**

Dissertação submetida ao Programa de
Pós-Graduação em Direito da
Universidade Federal de Santa Catarina
como exigência para a obtenção do título
de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Araújo
Leonetti

Florianópolis

2023

Ficha de identificação da obra

Tomasi, Luana Regina Debatin

A NECESSIDADE DA DEFINIÇÃO DE UM NOVO ELEMENTO DE CONEXÃO NA CARACTERIZAÇÃO DO ESTABELECIMENTO PERMANENTE PARA A TRIBUTAÇÃO DA RENDA DAS OPERAÇÕES DE COMPUTAÇÃO EM NUVEM / Luana Regina Debatin Tomasi ; orientador, Carlos Araújo Leonetti, 2023.

134 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2023.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Tributação da renda. 3. Computação em Nuvem. 4. Estabelecimento permanente. 5. Elemento de conexão. I. Leonetti, Carlos Araújo . II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

LUANA REGINA DEBATIN TOMASI

**A NECESSIDADE DA DEFINIÇÃO DE UM NOVO ELEMENTO DE CONEXÃO NA
CARACTERIZAÇÃO DO ESTABELECIMENTO PERMANENTE PARA A
TRIBUTAÇÃO DA RENDA DAS OPERAÇÕES DE COMPUTAÇÃO EM NUVEM**

O presente trabalho em nível de mestrado foi avaliado e aprovado por banca
examinadora composta pelos seguintes membros:

Prof.(a) Dr.(a) Carolina Sena Vieira
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof.(a) Dr.(a) Tathiane dos Santos Piscitelli
Fundação Getulio Vargas (FGV)

Prof. Dr. Humberto Pereira Vecchio
Universidade Federal de Santa Catarina

Certificamos que esta é a **versão original e final** do trabalho de conclusão que foi
julgado adequado para obtenção do título de mestre em Direito.

Coordenação do Programa de Pós-Graduação

Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti
Orientador

Florianópolis, 2023.

Este trabalho é dedicado à Alice, minha luz e o motor de
todas as minhas conquistas e aspirações.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, seus anjos, arcanjos e seres de luz e amor que seguem abençoando o meu caminho e permitindo que eu possa ser quem sou.

À minha filha, Alice, por aceitar minha ausência e o pouco tempo disponível para os nossos momentos. Espero que, ao crescer, você possa compreender a importância de trabalharmos para realizarmos nossos sonhos e faça igual.

À minha mãe, Maria Terezinha, por ter me feito ousada e destemida, e aprendido com o seu exemplo que uma mulher pode ser tudo o que ela quiser. Sua história de vida, trabalho árduo, caráter, empatia e generosidade me inspiram a seguir minha caminhada certa de que os frutos não caem longe do pé. Obrigada por ser meu esteio e minha eterna morada.

À minha família, em especial, às minhas irmãs Débora, Amanda, Manuela e Isadora, e ao meu pai, responsável por essa irmandade que me fortalece diariamente. Não poderia ter escolhido uma família melhor.

A todas as minhas amigas, representadas aqui por Thays Tumelero, Silvia Varella, Marina Polli, Rafaela Oliari e Isabela Medeiros, mulheres incríveis que me impulsionam, amparam e contribuem para que eu vá ainda mais longe em todas as áreas de minha vida, com a leveza e confiança que a certeza de as ter comigo me concede.

À Isabela Medeiros, agradeço, ainda, por ter me incentivado a participar da seleção do mestrado e me auxiliado ativamente em todo o processo, reunindo documentos, organizando e formatando. Aqui, a amizade é ação.

À Carolina Sena Vieira, grande incentivadora de tantos momentos da minha vida profissional, obrigada por ter participado dessa pesquisa desde o momento em que ela ainda era um projeto para a seleção e, ao longo de todos esses anos, ter contribuído e incentivado tanto e em cada etapa. Obrigada por tudo e tanto!

Aos meus sócios, colegas de trabalho e equipe do Mosimann, Horn Advogados, em especial, à Caroline Vizeu, que segurou as pontas muitas vezes para que eu pudesse me dedicar à pesquisa.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti, pela acolhida e apoio dispensados ao longo de todo o curso, no estágio de docência e, em especial, na orientação da pesquisa e redação deste trabalho.

“Não é o mais forte da espécie que sobrevive nem o mais inteligente, mas sim aquele que melhor se adapta às mudanças.”

Charles Darwin

RESUMO

O conceito de estabelecimento permanente data da década de 20 e constou do primeiro Modelo de Convenção Multilateral para evitar a dupla tributação, elaborado pela Liga das Nações em 1928, sendo adotado posteriormente pela Convenção Modelo da OCDE e replicado em inúmeros tratados. Sua definição é de suma importância para o Direito Tributário Internacional, porquanto é o referido elemento que flexibiliza a regra da tributação dos lucros pelo país de residência e autoriza que o Estado-fonte tribute os lucros auferidos por uma empresa estrangeira em razão de atividades desempenhadas no seu país. Concebido em uma época na qual a economia digital não era sequer vislumbrada, o conceito de estabelecimento permanente está pautado na existência da presença física de uma empresa no país fonte, exigência que vem se mostrando ultrapassada em face da nova realidade econômica mundial, marcada fortemente pela tecnologia e o uso de intangíveis. Nesse cenário, em 2013, a OCDE lançou o projeto de combate à Erosão de Base e Transferência de Lucros (BEPS), com os objetivos de mapear os desafios enfrentados internacionalmente na tributação da economia digital, melhorar a coerência das regras fiscais internacionais e garantir um ambiente fiscal mais transparente. Os resultados preliminares do BEPS deram origem a alterações na definição de estabelecimento permanente prevista no artigo 5 da Convenção Modelo da OCDE, mas não modificaram o núcleo central do conceito, pautado na presença física. Com isso, alguns países passaram a adotar medidas unilaterais como forma de driblar a exigência na caracterização do estabelecimento permanente, dentre os quais, Espanha, França, Índia e a União Europeia. Diante da necessidade de buscar um novo elemento que assegure a tributação das atividades realizadas por meio da computação em nuvem, o presente trabalho se propôs a analisar qual o elemento de conexão, dentre o servidor, o website e o mercado consumidor, é o mais adequado para substituir a presença física na caracterização do estabelecimento permanente, a partir do critério de criação de valor e observância dos princípios da neutralidade, eficiência, certeza, simplicidade e flexibilidade. Para o desenvolvimento da pesquisa, optou-se pelos métodos qualitativo, indutivo e descritivo, e por técnica de pesquisa essencialmente bibliográfica. A conclusão é de que nenhum dos elementos analisados atende com facilidade a todos os requisitos estabelecidos pela pesquisa, sendo, no entanto, o mercado consumidor o elemento que melhor se adequa aos critérios propostos.

Palavras-chave: Estabelecimento permanente. Computação em Nuvem. Presença física. Tributação da renda.

ABSTRACT

The concept of permanent establishment dates back to the 1920s and was included in the first Model Multilateral Convention to Avoid Double Taxation drawn up by the League of Nations in 1928, later adopted by the OECD Model Convention and replicated in numerous treaties. Its definition is of paramount importance for International Tax Law, since it is the aforementioned element that makes the rule of taxation of profits by the country of residence more flexible and authorizes the source State to tax the profits earned by a foreign company due to activities carried out in the country. your country. Conceived at a time when the digital economy was not even envisaged, the concept of permanent establishment is based on the existence of a company's physical presence in the source country, a requirement that has proven to be outdated in the face of the new world economic reality, strongly marked by technology and the use of intangibles. In this scenario, in 2013 the OECD launched the project to combat Base Erosion and Profit Transfer (BEPS), with the objective of mapping the challenges faced internationally in the taxation of the digital economy, improving the consistency of international tax rules and guaranteeing an environment tax more transparent. The preliminary BEPS results led to changes in the definition of permanent establishment provided for in article 5 of the OECD Model Convention, but did not change the central core of the concept, based on this physics. As a result, some countries began to adopt unilateral measures as a way of circumventing the physical presence in the characterization of permanent establishment, including Spain, France and India, and the European Union. Faced with the need to seek a new element that ensures the taxation of activities carried out through cloud computing, the present work proposes to analyze which connection element, among the server, the website and the consumer market, is the most appropriate. to replace the physical presence in the characterization of the permanent establishment, based on the criterion of value creation and observance of the principles of neutrality, efficiency, certainty, simplicity and flexibility. For the development of the research, qualitative, inductive and descriptive methods were chosen, and an essentially bibliographical research technique. The conclusion is that none of the analyzed elements easily meets all the requirements established by the research, however, the consumer market is the element that best fits the proposed criteria.

Keywords: Permanent establishment. Cloud computing. Physical presence. Income taxation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BEPS - *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*

CDA - *Committee on Fiscal Affairs*

CFC - *Controlled foreign company*

CM-OCDE - Convenção Modelo da OCDE

G-20 - Grupo dos Vinte

GTE - Grupo Técnico de Especialistas da OCDE

IaaS - *Infrastructure as a Service*

IBS - Imposto sobre serviços digitais

IP - Endereço de protocolo de internet

MCCCIS - Base Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades

MNEs - Empresas multinacionais de tecnologia

NGPs - Novas grandes potências

NIST - *National Institute of Standards and Technology*

OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OECD - *Organisation for Economic Co-operation and Development*

OGPs - Antigas grandes potências

PaaS - *Platform as a Service*

PE - Estabelecimento Permanente

RIR - Regulamento do Imposto sobre a Renda

SaaS - *Software as a Service*

TFDE - *Task Force on Digital Economy da OCDE*

UE - União Europeia

VMs - Máquinas virtuais

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 DESAFIOS IMPOSTOS PELA ECONOMIA DIGITAL: O PROCESSO DE DESMATERIALIZAÇÃO DA ECONOMIA E A COMPUTAÇÃO EM NUVEM	15
2.1 COMPUTAÇÃO EM NUVEM	15
2.1.1 <i>Infrastructure as a Service - IaaS</i>	19
2.1.2 <i>Platform as a Service - PaaS</i>	21
2.1.3 <i>Software as a Service - SaaS</i>	22
3 AS DIRETRIZES INTERNACIONAIS DE TRIBUTAÇÃO DA RENDA E OS DESAFIOS IMPOSTOS PARA SUA IMPLEMENTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL	24
3.1 TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DA RENDA	25
3.1.1 Bitributação da renda: conceitos e princípio	27
3.1.2 Bitributação e a tributação por base universal	29
3.1.3 Dupla Tributação Jurídica e Dupla Tributação Econômica	31
3.2 PRINCÍPIOS DE ALOCAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA E OS ELEMENTOS DE CONEXÃO RESIDÊNCIA VS. FONTE	32
3.2.1 A residência como elemento de conexão	36
3.2.2 A fonte como elemento de conexão	41
3.2.3 Estabelecimento permanente e a Convenção Modelo da OCDE	46
4 POSSÍVEIS SOLUÇÕES PARA A TRIBUTAÇÃO DIRETA DA COMPUTAÇÃO EM NUVEM	
4.1 O PROJETO BEPS	56
4.1.1 O Plano de Ação 1 do Projeto BEPS	58
4.1.2 O Plano de Ação 7 do Projeto BEPS	66
4.2 MEDIDAS UNILATERAIS ADOTADAS PARA ASSEGURAR A TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS PELO ESTADO-FONTE	73
4.2.1 União Europeia	74
4.2.2 Espanha	78
4.2.3 Índia	81
4.2.4 França	84

5 QUAL O ELEMENTO DE CONEXÃO MAIS ADEQUADO PARA SUBSTITUIR A PRESENÇA FÍSICA NA CARACTERIZAÇÃO DO ESTABELECIMENTO PERMANENTE DOS MODELOS DE COMPUTAÇÃO EM NUVEM?	88
5.1 O SERVIDOR COMO ELEMENTO DE CONEXÃO APTO À SUBSTITUIÇÃO DA PRESENÇA FÍSICA NAS OPERAÇÕES DE COMPUTAÇÃO EM NUVEM	90
5.2 O WEBSITE COMO ELEMENTO DE CONEXÃO SUBSTITUTO DA PRESENÇA FÍSICA NAS OPERAÇÕES DE COMPUTAÇÃO EM NUVEM	96
5.3 O MERCADO CONSUMIDOR COMO ELEMENTO DE CONEXÃO SUBSTITUTO DO ESTABELECIMENTO PERMANENTE NAS OPERAÇÕES EM NUVEM	101
6 CONCLUSÃO	108
REFERÊNCIAS	113

1 INTRODUÇÃO

A redefinição de estabelecimento permanente para a adequada tributação da economia digital não é um assunto novo no âmbito internacional, sendo debatido pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) desde 1998 na Convenção de Ottawa.

Todavia, o evidente desequilíbrio de forças decorrentes dos novos papéis exercidos pelas nações e seus mercados, com a retração da economia de países ricos e o avanço de mercados em desenvolvimento, somado à crescente proliferação de planejamentos tributários agressivos que evitam a tributação tanto pelo Estado-residência quanto pelo Estado-fonte, alçou o tema ao patamar de prioridade internacional.

É nesse cenário que, em 2013, a OCDE, em conjunto com o Grupo dos Vinte (G-20), lançou um grande programa de combate à Erosão de Base e Transferência de Lucros (BEPS), dividido em 15 planos de ação que objetivam mapear os desafios enfrentados internacionalmente na tributação da economia digital, melhorar a coerência das regras fiscais internacionais e garantir um ambiente fiscal mais transparente.

Os resultados preliminares dos estudos desenvolvidos no bojo do Projeto BEPS culminaram na implementação de alterações na definição de estabelecimento permanente prevista no artigo 5 da Convenção Modelo da OCDE, que serão examinadas no presente trabalho sob a perspectiva dos modelos de negócio de computação em nuvem.

O problema de pesquisa proposto pretende analisar qual o elemento de conexão mais adequado para substituir a presença física na caracterização do estabelecimento permanente nas operações de computação em nuvem, a partir da perspectiva de que as atividades empresariais realizadas por meio dessa estrutura tecnológica, por suas características inovadoras e, muitas vezes, dissonantes dos negócios realizados na dita economia tradicional, têm impingido grandes dificuldades à submissão dessas atividades às regras atuais, especialmente para a configuração do estabelecimento permanente no país fonte.

O objetivo geral do presente trabalho foi decomposto nos seguintes objetivos específicos: (a) dissertar sobre o processo de desmaterialização da economia, especialmente das operações de computação em nuvem, apresentando seus principais modelos e características; (b) apresentar as diretrizes internacionais de tributação sobre a renda e os desafios impostos para sua implementação na economia digital; (c) discorrer sobre as possíveis soluções analisadas pela OCDE para os obstáculos enfrentados na tributação direta da computação em nuvem, bem como sobre as medidas unilaterais adotadas por alguns países para assegurar a tributação dos rendimentos pelo Estado-fonte; (d) analisar os seguintes possíveis elementos de conexão (servidor físico, website e mercado consumidor) para substituir a presença física na caracterização do estabelecimento permanente a partir do critério de criação de valor e observância dos princípios da neutralidade, eficiência, certeza, simplicidade e flexibilidade.

Para tanto, o trabalho será dividido em quatro capítulos.

No primeiro capítulo, apresentaremos os desafios impostos à tributação internacional pelo processo de desmaterialização da economia, mais especificamente pela computação em nuvem, suas características e seus principais modelos de negócios.

No segundo capítulo, discorreremos sobre as diretrizes internacionais de tributação da renda, o fenômeno da dupla tributação e o concurso de normas, a bitributação jurídica e econômica, os princípios de alocação da tributação da renda e os elementos de conexão residência e fonte. Por fim, decuparemos o conceito de estabelecimento permanente previsto na Convenção Modelo da OCDE, a partir de suas características e de seus elementos.

O terceiro capítulo se destina a apresentar as possíveis soluções para a tributação direta da computação em nuvem analisadas pela OCDE no bojo do Projeto BEPS e das Ações 1 e 7, além das medidas unilaterais adotadas pela União Europeia, França, Itália e Índia.

Por fim, no quarto capítulo, analisaremos os possíveis elementos de conexão servidor físico, website e mercado consumidor, com o intuito de avaliar qual desses possíveis nexos poderia substituir a presença física para a configuração do

estabelecimento permanente no Estado-fonte no caso dos modelos de negócios desenvolvidos por meio da computação em nuvem, a partir de um juízo de adequação ao critério de criação de valor e observância dos princípios da neutralidade, eficiência, certeza, simplicidade e flexibilidade.

A pesquisa desenvolvida é qualitativa e utilizou o método de abordagem indutivo. Em relação aos objetivos, trata-se de uma pesquisa descritiva, realizada por meio da análise bibliográfica realizada a partir de fontes primárias, especialmente a legislação infraconstitucional produzida pela União Europeia, França, Itália e Índia, e fontes secundárias, como livros de temática relacionada, artigos de revistas especializadas, blogs, teses, dissertações e documentos diversos produzidos pela OCDE.

Por fim, na conclusão, apresentaremos as respostas encontradas pela pesquisa.

2 DESAFIOS IMPOSTOS PELA ECONOMIA DIGITAL: O PROCESSO DE DESMATERIALIZAÇÃO DA ECONOMIA E A COMPUTAÇÃO EM NUVEM

2.1 COMPUTAÇÃO EM NUVEM

A desmaterialização da economia é resultado direto da evolução tecnológica iniciada no século XXI, que substituiu a presença física e as fronteiras delimitadas por um mercado altamente virtual e globalizado ao alcance de um clique.

Nesse cenário disruptivo, está inserido o comércio eletrônico em suas múltiplas modalidades de negócios, dentre as quais se encontra a venda de produtos e serviços no contexto da computação em nuvem.

Computação em nuvem é um modelo que permite o fornecimento de infraestrutura computacional (armazenamento e processamento de dados) pela internet, tendo como principais atrativos ao usuário a redução de custos com a aquisição de sistemas próprios de tecnologia da informação e a possibilidade de acesso de qualquer lugar e a qualquer momento.

Segundo Pedrosa e Nogueira (2011, p. 1):

A palavra nuvem sugere uma ideia de ambiente desconhecido, o qual podemos ver somente seu início e fim. Por este motivo esta foi muito bem empregada na nomenclatura deste novo modelo, onde toda a infra-estrutura e recursos computacionais ficam ‘escondidos’, tendo o usuário o acesso apenas a uma interface padrão através da qual é disponibilizado todo o conjunto de variadas aplicações e serviços.

Hon e Millard (2013) esclarecem que, de uma forma mais simplificada, a computação em nuvem é um meio de oferta de serviços de computação através da internet com rapidez e facilidade, de acordo com as necessidades do usuário. Esses recursos de computação podem variar desde o processamento bruto e armazenamento até aplicativos de software completos, e podem ser “locados” de terceiros ao invés de adquiridos, o que permite às organizações transformarem aquisição de capital em operações de despesa.

Para os autores, a disruptividade da inovação trazida pela computação em nuvem pode ser comparada ao surgimento da eletricidade barata e sob demanda há cerca de um século (HON; MILLARD, 2013).

Segundo o *National Institute of Standards and Technology* (NIST) (MELL; GRANCE, 2011), a agência federal não regulatória do Departamento de Comércio dos Estados Unidos que atua conjuntamente com a indústria especializada para desenvolver e aplicar novas tecnologias, trata-se de um modelo de negócio que assegura ao usuário o acesso, sob demanda e com mínima interação, a uma rede compartilhada de recursos de computação configuráveis (por exemplo, redes, servidores, armazenamento, aplicativos e serviços) que pode ser provisionada e liberada rapidamente com esforço mínimo de gerenciamento.

Para o NIST (MELL; GRANCE, 2011, p. 2, tradução nossa), esse modelo possui cinco características essenciais:

- Autoatendimento sob demanda - Um consumidor pode provisionar unilateralmente recursos de computação, como tempo de servidor e armazenamento de rede, conforme necessário, automaticamente, sem exigir interação humana com cada provedor de serviços.
- Amplo acesso à rede - Os recursos estão disponíveis na rede e são acessados por meio de mecanismos padrão que promovem o uso por plataformas heterogêneas de clientes finos ou grossos (por exemplo, telefones celulares, tablets, laptops e estações de trabalho).
- Agrupamento de recursos - Os recursos de computação do provedor são agrupados para atender a vários consumidores usando um modelo multilocatário, com diferentes recursos físicos e virtuais atribuídos e reatribuídos dinamicamente de acordo com a demanda do consumidor. Há um senso de independência de localização, pois o cliente geralmente não tem controle ou conhecimento sobre a localização exata dos recursos fornecidos, mas pode especificar a localização em um nível mais alto de abstração (por exemplo, país, estado ou *data center*). Exemplos de recursos incluem armazenamento, processamento, memória e largura de banda de rede.
- Elasticidade rápida - Os recursos podem ser provisionados e liberados elasticamente, em alguns casos automaticamente, para escalar rapidamente para fora e para dentro de acordo com a demanda. Para o consumidor, os recursos disponíveis para provisionamento muitas vezes parecem ser ilimitados e podem ser apropriados em qualquer quantidade a qualquer momento.
- Serviço medido - Os sistemas em nuvem controlam e otimizam automaticamente o uso de recursos, aproveitando uma capacidade de medição em algum nível de abstração apropriado para o tipo de serviço (por exemplo, armazenamento, processamento, largura de banda e contas de usuário ativas). O uso de recursos pode ser monitorado, controlado e relatado, proporcionando transparência tanto para o provedor quanto para o consumidor do serviço utilizado.

A opção de definir a infraestrutura da nuvem a partir de características evidencia a dificuldade de se estabelecer um conceito fechado de computação em nuvem, isto porque os modelos e as implantações baseados nessa tecnologia são

versáteis e amplamente mutáveis, o que reforça as qualidades distintivas desses modelos de negócio.

A infraestrutura da nuvem compreende duas camadas: uma física, correspondente aos equipamentos que sustentam os recursos oferecidos ao usuário, e uma intangível, relacionada aos programas instalados sobre a camada física, que coordenam as funcionalidades representativas da nuvem (MELL; GRANCE, 2011).

A entrega de serviços em nuvem, geralmente, depende de acordos complexos e multicamadas entre diversos provedores e se estrutura, usualmente, nas seguintes categorias de serviços: (i) *Infrastructure as a Service* (IaaS), (ii) *Platform as a Service* (PaaS) e (iii) *Software as a Service* (SaaS).

A *Infrastructure as a Service* (IaaS) consiste na contratação de recursos de computação brutos (infraestrutura de hardware) e memória (espaço) em um servidor para o armazenamento e processamento de dados em um ambiente virtual.

A *Platform as a Service* (PaaS) é um modelo no qual o usuário tem acesso a uma plataforma na nuvem que permite o desenvolvimento de softwares por meio do emprego de um conjunto de utilidades, como banco de dados, serviços de segurança, linguagens de programação, entre outros.

O *Software as a Service* (SaaS) é a disponibilização ao usuário de um programa de computador padronizado que pode ser acessado a partir de diversos dispositivos (*interface thin client*), bastando um navegador de Web ou uma interface do programa.

Para a agência americana (MELL; GRANCE, 2011), a estrutura da nuvem pode ser privada, assim entendida quando é provisionada para o uso exclusivo de uma única grande organização, ainda que compreenda diversos consumidores ou unidades de negócios. A propriedade e o gerenciamento podem ser operados pela organização e/ou um terceiro, e estar implantada dentro ou fora das instalações da organização.

A nuvem pode também ser implantada de forma comunitária, para uso exclusivo de uma determinada comunidade de consumidores de organizações que compartilham entre si interesses comuns (mesma política, requisitos de segurança, compliance etc.). A propriedade e administração pode ser exercida por uma ou mais

organizações da comunidade e/ou um terceiro por ela(s) designado e, igualmente, estar instalada dentro ou fora da organização (MELL; GRANCE, 2011).

A nuvem pública é aquela provisionada para o uso do público em geral e pode ser de propriedade de uma organização empresarial, acadêmica, governamental ou uma combinação de ambos. Seu gerenciamento e sua operacionalização podem ser exercidos por essas organizações ou por um terceiro e, usualmente, são instaladas em algum provedor de nuvem (MELL; GRANCE, 2011).

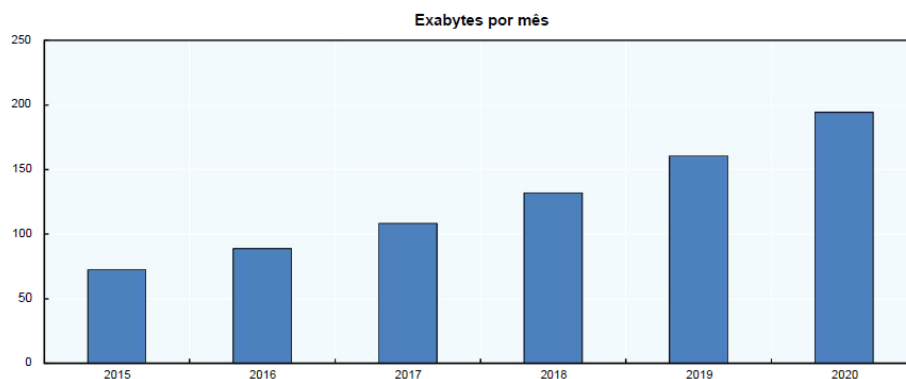
Nuvem híbrida é a infraestrutura composta de duas ou mais infraestruturas de nuvens distintas (pública, privada, comunitária etc.), as quais estão vinculadas por uma determinada propriedade comum ou tecnologia padronizada que assegura a portabilidade de dados e aplicativos, como, *cloud bursting* (MELL; GRANCE, 2011).

A computação em nuvem é uma evolução dos serviços e produtos de tecnologia da informação sob demanda, também chamada de Utility Computing. O objetivo da Utility Computing é fornecer os componentes básicos como armazenamento, CPUs e largura de banda de uma rede como uma 'mercadoria' através de provedores especializados com um baixo custo unitário. (SILVA, 2010, p. 3)

Segundo dados da OCDE (2018), o uso da computação em nuvem vem sendo intensificado significativamente nos últimos anos. Em 2016, cerca de 50% das grandes empresas utilizavam serviços de computação em nuvem, e uma grande proporção das empresas possuía uma presença significativa de seus negócios na internet. No mesmo ano, 83% dos adultos acessaram a internet, e 95% das empresas possuíam uma conexão de internet de alta velocidade.

O papel cada vez mais central das tecnologias digitais para a vida das pessoas, incluindo serviços e produtos ofertados a partir da computação em nuvem, pode ser observado na previsão de crescimento do tráfego global da Internet estimada pela empresa Cisco Systems Inc. em 2016 (OCDE, 2018, p. 15.):

Figura 1: Previsão de tráfego global da Internet



Fonte: OCDE (2018, p. 15).

Uma enorme quantidade de dados agora é gerada por esses usuários e dispositivos constantemente conectados. Estima-se que o volume anual de dados criados em todo o mundo dobre a cada ano, com mais de 44 zettabytes de dados esperados para serem produzidos ainda em 2020. Esses dados estão sendo coletados por empresas e governos e combinados com avanços em análise de dados e difusão de tecnologia, fornecendo os insights necessários para transformar e moldar a maneira como as pessoas se comportam e as organizações operam (OCDE, 2018).

2.1.1 *Infrastructure as a Service - IaaS*

A Infraestrutura como Serviço (IaaS) é um modelo que envolve o fornecimento de infraestrutura computacional (rede de computadores, servidores, *switches*, cabeamento, estrutura física para acomodar os equipamentos etc.), na qual o consumidor é capaz de implantar e executar software arbitrário, que pode incluir sistemas e aplicações.

A contratação da IaaS permite que o usuário tenha acesso a todas essas funcionalidades sem o investimento respectivo na aquisição de tais bens. Os mesmos recursos que seriam obtidos pela detenção de máquinas serão acessíveis, mas através da internet. (BRANDÃO, 2018, p. 30)

Os recursos de computação agrupados em IaaS são usados, principalmente, para processamento de dados, armazenamento de rede ou outros serviços de conectividade alocados dentro de um *data center*, para os quais um facilitador chave foi o desenvolvimento de tecnologias de virtualização que favoreceram a separação conceitual dos diferentes elementos computacionais (HON; MILLARD, 2013).

Na *Infrastructure as a Service*, é comum a utilização de “máquinas virtuais” (VMs), que funcionam como uma espécie de servidor “virtual”, operando de forma independente e com seu próprio sistema operacional, dentro do qual aplicativos ou outros softwares também podem ser instalados e executados (HON; MILLARD, 2013).

Através da tecnologia de virtualização, diferentes usuários podem criar, executar, gerenciar e encerrar suas próprias VMs dentro de um único servidor físico (compartilhando processadores, discos rígidos, memória e interfaces de rede), que pode hospedar várias VMs. Os usuários e suas VMs são segregados ou isolados uns dos outros pelo provedor por meio de softwares de virtualização, e não por separação física (HON; MILLARD, 2013).

Esse compartilhamento de recursos assegura não só uma utilização mais eficiente da tecnologia mas também se traduz em economia ao usuário, que deixará de custear e desperdiçar um equipamento utilizado apenas por alguns períodos ou numa capacidade menor do que a disponibilizada.

Ainda assim, nem toda computação em nuvem requer o uso de VMs. Na verdade, como esclarecem Hon e Millard (2013, p. 7), uma grande parcela da computação em nuvem abrange o contrário: “em vez de um servidor físico executando várias VMs, vários computadores físicos são aproveitados para trabalhar juntos, simultaneamente, em uma única operação de processamento”. As cargas de trabalho são divididas e distribuídas ou mapeadas entre servidores físicos diferentes.

A “virtualização” do armazenamento permite que um usuário tenha acesso ao que aparenta ser um único arquivo ou documento enquanto os dados relevantes são armazenados de forma física em diferentes peças de hardware, com software de gerenciamento de armazenamento e recuperação. A intenção é que os usuários não

precisem se preocupar com os detalhes do armazenamento físico, pois isso é feito automaticamente pelo provedor (HON; MILLARD, 2013).

O IaaS pode ser usado para quaisquer fins para os quais a infraestrutura de computação do próprio usuário possa ser usada, seja para aplicativos internos, plataformas PaaS ou aplicativos SaaS oferecidos aos próprios clientes do usuário, ou mesmo hospedagem de sites, sendo mais usualmente direcionado a um usuário intermediário que se utiliza da infraestrutura fornecida pelo provedor para o oferecimento de outros tipos de serviços aos seus clientes.

Brandão (2018, p. 32) destaca as seguintes características para o contrato de IaaS:

- objeto contratado varia de acordo com a demanda do usuário pela infraestrutura;
- a disponibilização ocorre em ambiente virtual localizado fisicamente na empresa fornecedora ou em local físico de seu conhecimento;
- fornecedor é responsável por garantir espaço contratado, sua acessibilidade e a segurança dos dados armazenados;
- pagamento ocorre de acordo com espaço efetivamente utilizado; e
- usuário não tem acesso ao hardware nem ao gerenciamento pleno do sistema virtual do fornecedor, mas somente ao conteúdo virtual a ser inserido no espaço efetivamente contratado.

Esse modelo de serviço é usualmente custeado de forma proporcional ao uso dos recursos ou à capacidade de armazenamento contratada, determinado por uma medida binária (*megabytes*, *gigabytes*, *terabytes* etc.), que pode ser rápida e facilmente adequada para mais ou menos, conforme a demanda do usuário.

2.1.2 Platform as a Service - PaaS

Na Plataforma como Serviço (PaaS), o provedor disponibiliza uma infraestrutura de computação integrada e uma plataforma de programação e hospedagem, geralmente incluindo serviços de banco de dados e servidor web, para a implantação de aplicativos criados ou adquiridos pelo usuário (HON; MILLARD, 2013; MELL; GRANCE, 2011).

“É oferecido como serviço um ambiente no qual o desenvolvedor pode criar e implementar aplicações sem ter que se preocupar em saber quantos

processadores ou o quanto de memória está sendo usada para executar a tarefa.” (PEDROSA; NOGUEIRA, 2011, p. 2).

Para Brandão (2018, p. 34), trata-se de uma camada adicional ao IaaS, porquanto, além de contratar a infraestrutura, o usuário tem acesso a essa plataforma de serviços voltados ao desenvolvimento de softwares: “A soma das camadas IaaS e SaaS é o que se conhece como nuvem”.

Os usuários de PaaS não precisam gerenciar as VMs ou outros recursos de computação, podendo focar na programação do código das aplicações. Depois que o código de escolha do usuário é implantado ao serviço PaaS, a aplicação desenvolvida pelo usuário pode ser executada via Internet, por exemplo, como SaaS (HON; MILLARD, 2013). As características desse modelo de negócio revelam que seus usuários são, via de regra, intermediários que se utilizam dessa plataforma para o desenvolvimento de software a seus clientes (operações *business to business* ou *business to consumer*).

Nessa modalidade, os usuários não possuem o gerenciamento da infraestrutura da nuvem (incluindo quais recursos são usados para executar seu aplicativo e como eles são fornecidos), mas podem os mecanismos de armazenamento e processamento de dados, incluindo como seus aplicativos acessam os dados armazenados (BRANDÃO, 2018; HON; MILLARD, 2013).

Os aplicativos PaaS podem ser usados apenas pelos funcionários do usuário ou oferecidos aos clientes do usuário como SaaS. É o caso do Azure, fornecido pela Microsoft, que disponibiliza ao usuário o acesso a um conjunto de ferramentas que permite criar, executar e gerenciar aplicativos em várias nuvens (MICROSOFT, 2022).

Como IaaS, o PaaS pode ser usado para hospedagem na web de forma altamente escalável (HON; MILLARD, 2013).

2.1.3 Software as a Service - SaaS

“A camada mais alta da arquitetura da computação na nuvem tem a responsabilidade de disponibilizar aplicações completas ao usuário final.” (PEDROSA; NOGUEIRA, 2011, p. 2). Na modalidade de Software como Serviço

(SaaS), o provedor oferta ao usuário a utilização dos aplicativos em uma infraestrutura de nuvem acessível a partir de vários dispositivos, por meio de uma interface *thin client*, como um navegador da web ou uma interface de programação (MELL; GRANCE, 2011).

O SaaS fica em um nível de abstração ainda mais alto do que o PaaS, já que os usuários não precisam se preocupar com a infraestrutura ou os códigos de programação, podendo simplesmente usar o aplicativo implantado, gerenciado e fornecido pelo provedor, a partir de uma máquina local (HON; MILLARD, 2013).

O nível de gerenciamento do usuário no SaaS é absolutamente limitado e, via de regra, se restringe ao espaço de armazenamento utilizado. Todas as demais funcionalidades e recursos, assim como a segurança, os sistemas operacionais executados e a localização de seus dados nos mais diversos *data centers*, ficam ao cargo e critério do(s) provedor(es) do *cloud computing*.

Como o usuário não possui acesso e/ou gerenciamento à infraestrutura subjacente, alguns provedores de SaaS utilizam um único aplicativo para atender a vários usuários, ou seja, dados de usuários diferentes podem ser armazenados no mesmo banco de dados, na mesma tabela de banco de dados, possibilitando potenciais riscos de segurança (HON; MILLARD, 2013). Ao usuário, cabe confiar no software SaaS para impor a separação dos dados e restringir eventuais acessos não autorizados.

Brandão (2018, p. 37) destaca que esse modelo de negócio possui diversas vantagens tanto para o usuário quanto para o fornecedor, especialmente quando comparado aos softwares disponibilizados em mídia física ou download, os antigos softwares de prateleira:

O fornecedor, de um lado, desfruta da simplificação e controle da instalação, manutenção e instalação das versões do software; os usuários, de outro, podem acessar o programa de qualquer aparelho, a qualquer hora, manter seus arquivos com segurança na nuvem e contar com a possibilidade de compartilhamento e colaboração no desenvolvimento de documentos.

Um exemplo de SaaS é o *G Workspace* (antigo *G Suite*), fornecido pela Google, por meio do qual o usuário possui acesso a uma série de recursos, tais como e-mail, agenda, *chat*, *drive*, documentos, planilha, entre outros, dimensionados

conforme sua necessidade e seu plano de pagamento escolhido (GOOGLE WORKSPACE, 2023).

3 AS DIRETRIZES INTERNACIONAIS DE TRIBUTAÇÃO DA RENDA E OS DESAFIOS IMPOSTOS PARA SUA IMPLEMENTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL

As normativas de direito tributário internacional se originam do princípio da soberania, que autoriza os Estados soberanos a exercerem suas competências tributárias sobre os fatos econômicos que possuam vinculação com o território, e o princípio da tributação singular, ou *single tax principle*, segundo o qual “a renda, oriunda de operações internacionais, não deve ser tributada nem mais nem menos do que uma única vez” (PEREIRA, 2022, p. 108).

Com a ausência de uma norma supranacional que avance sobre as legislações internas dos países e dite as regras de competência tributária internacional, as divergências acerca de “qual país pode tributar o quê e quanto” no âmbito das operações econômicas extra fronteiras seguem sendo dirimidas por meio de uma rede de tratados, essencialmente bilaterais, responsável por regular as consequências fiscais de cerca de 85% dos investimentos realizados junto ao comércio global (BRAUNER, 2014).

Embora inexista uma normativa única, é certo que esse emaranhado de acordos que compõem o atual regime tributário internacional segue uma diretriz única materializada pela convenção modelo da OCDE, que divide a competência entre o Estado-fonte, de onde advém a renda, e o Estado-residência, onde está situado o destinatário da renda, com uma preferência para este último.

Havendo uma presença física no Estado-fonte, denominada estabelecimento permanente, a renda ali produzida deve ser tributada naquele país. Por outro lado, ao Estado-residência é usualmente assegurado tributar toda a renda do destinatário, podendo conceder, a seu critério, conveniência e eventual pacto com o Estado-fonte a isenção da renda já tributada ou a apuração de crédito relativo ao tributo já pago (GOMES; GOMES; BOSSA, 2018).

Todavia, o processo de desmaterialização da economia, resultado direto da evolução tecnológica iniciada no século XXI, vem substituindo a presença física e as

fronteiras delimitadas por um mercado altamente virtual e globalizado ao alcance de um clique.

Nesse cenário disruptivo, a venda de produtos e serviços no contexto da computação em nuvem, objeto do presente trabalho, talvez seja a mais evidente representação dos desafios enfrentados pelo comércio eletrônico em suas múltiplas modalidades de negócios em busca da conformação com as diretrizes até então estabelecidas para a tributação internacional da renda, porquanto, neste modelo, os ativos imobilizados perderam sua importância para a criação de valor e praticamente inexistem vínculos físicos entre os fatos jurídicos e os Estados (GOMES; GOMES; BOSSA, 2018).

Para exemplificar a mudança perpetrada pela economia digital nas relações analógicas do último século, basta mencionar que “os ativos físicos da Microsoft representam apenas 1% de seu valor de mercado, sendo o restante reservado a bens intangíveis” (GOMES; GOMES; BOSSA, 2018, p. 45).

Essa mudança de paradigma, somada à incapacidade de os países cooperarem e coordenarem suas políticas, acarretou uma evidente perda de arrecadação tanto aos países desenvolvidos quanto aos países em desenvolvimento. Enquanto os primeiros exercem seu poder na insistente tributação pautada na residência, os segundos recorrem à tributação na fonte, aos benefícios fiscais e a outras estratégias para atrair o investimento em seus territórios (BRAUNER, 2014).

Eis a problemática que deve ser enfrentada pela comunidade internacional: como assegurar que a renda dos negócios realizados por meio das novas tecnologias seja tributada – afastando-se o risco da não tributação ou o direcionamento dos lucros para países de tributação favorecida –, por quem e sobre quais bases, tudo isso equalizando os interesses dos Estados desenvolvidos e em desenvolvimento e o poder das multinacionais.

3.1 TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DA RENDA

A soberania tributária é o aspecto que assegura a um determinado Estado tributar as situações de vida intrinsecamente conectadas ao seu território. Esse elo

de conexão indica o local onde o fato jurídico está situado em um determinado ordenamento tributário e pode estar relacionado a critérios pessoais dos sujeitos envolvidos ou ao território (SCHOUERI, 2005; XAVIER, 2004).

Norteador do Direito Tributário Internacional, o princípio da territorialidade direciona a definição do elemento de conexão suficiente para atrair a tributação de uma situação critério espacial do fato gerador do tributo, de modo que um determinado Estado somente poderá exercer sua soberania fiscal se o fato jurídico estiver conectado ao seu território.

A territorialidade em sentido pessoal é aquela que atinge pessoas sediadas, domiciliadas ou residentes em um determinado território, enquanto a territorialidade denominada real exige que o local da produção do rendimento ou do pagamento esteja situado em seu território (SCHOUERI, 2005).

Esta divisão da territorialidade representa o conflito entre fonte e residência que dita a discussão tributária internacional há décadas e apresenta outros desdobramentos, como a verificação dos aspectos de validade e eficácia de uma norma.

Sob a ótica da territorialidade, a análise da validade de uma norma tributária está relacionada à possibilidade de uma lei tributária contemplar fatos internos e externos, bem como, neste último, se a ausência de conexão com o território invalidaria a norma jurídica. Eis o que se denomina territorialidade em sentido material. A territorialidade em sentido formal diz respeito à análise da eficácia, que se relaciona à possibilidade de execução de uma norma fora dos limites do seu território (SCHOUERI, 2005).

A discussão entre a existência da territorialidade material e formal foi sepultada para grande parte da doutrina com julgamento do caso *Lótus*, no qual a Corte Permanente de Justiça Internacional decidiu se o governo turco poderia impor a pena de prisão ao capitão do barco francês “*Lótus*”, que colidiu com a embarcação turca “*Boz-Kourt*”, afundando-a e levando a óbito oito pessoas. Chegando o “*Lótus*” à Constantinopla, então capital da Turquia, o capitão francês e o comandante do barco turco foram condenados por homicídio culposo, decisão contestada pelo governo francês.

Para a Corte Permanente, embora a independência das nações somente possa ser limitada por acordos internacionais ou princípios de direito comuns reconhecidos por nações civilizadas, inexistentes no caso em tela, o Direito Internacional não impede que um Estado inclua no precedente de uma norma interna situações ocorridas no exterior, executando-a em seu território (SCHOUERI, 2005). Esse alcance da soberania de um Estado para fatos além fronteira não é irrestrito, mas exige a presença de um elo conector entre a situação da vida e o Estado tributante, sob pena de se admitir a tributação mesmo diante da ausência de soberania.

Nesse sentido, destaca-se que o conceito de territorialidade não é mais aferido em seu sentido estrito, de ligação de um fato a um determinado território, mas de sua ligação com o Estado. Quando essa vinculação ocorre a partir de uma situação material relacionada ao próprio território, o princípio da territorialidade será aferido como princípio da fonte e, por outro lado, tido por princípio da residência quando a ligação se der por critérios pessoais (SCHOUERI, 2005).

No que tange à tributação da renda, a tradição brasileira sempre prestigiou o princípio da soberania, que aqui se reveste do princípio da fonte, limitando a tributação sobre rendimentos auferidos no país por seus nacionais ou estrangeiros, desde que a renda tenha sido produzida em território nacional e a fonte de pagamento esteja aqui situada (SCHOUERI, 2005).

3.1.1 Bitributação da renda: conceitos e princípio

A perspectiva de uma economia globalizada como principal fenômeno do ideário da globalização apresenta reflexos importantes na vida em sociedade, em especial, o crescimento acelerado do comércio internacional, que, por sua vez, repercute inevitavelmente na política tributária dos países.

Nesse cenário, o fenômeno da dupla tributação é tema cada vez mais frequente e relevante dos debates internacionais, cuja (tentativa de) resolução encontra guarida e previsão massiva nos acordos firmados entre nações soberanas ainda na segunda metade do século XIX.

Campos (2021, p. 157, tradução nossa) esclarece que a celebração de tratados voltados ao combate à bitributação internacional da renda surgiu como consequência de uma agenda construída pelos países no contexto político europeu do final do século XIX favorável à integração econômica do continente:

A importância desses primeiros tratados internacionais sobre tributação não se limita à sua dimensão política ou ao seu impacto econômico imediato. Sua linguagem foi empregada pelos tratados que vieram depois, fazendo com que os termos inicialmente utilizados fossem replicados e incorporados pelo campo. A repetição transformou as formas originais resultantes das escolhas dos atores envolvidos naquele primeiro evento em elementos perenes pertencentes ao campo. Assim, a tensão entre objetivos comerciais internacionais e interesses fiscais locais foi gradativamente substituída por um princípio segundo o qual a bitributação internacional deveria ser evitada, inaugurando uma tradição principiológica que atingiu outras categorias.

Dupla tributação é um conceito que designa os casos de concurso de normas, ou seja, “quando o mesmo fato se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais de uma obrigação tributária” (XAVIER, 2004, p. 31).

Torres (2001, p. 374-375), para quem o termo correto para o fenômeno onde há a sobreposição de competências tributárias não seria “dupla tributação” ou “bitributação”, mas “pluritributação”, leciona se tratar “do concurso (externo) de pretensões impositivas de dois ou mais Estados independentes e soberanos, cujas respectivas normas referentes a um dado tributo possuam semelhantes regimes tributários”.

Para Xavier (2004), o conceito de bitributação exige a presença de dois requisitos, quais sejam: a identidade de fato e a pluralidade de normas. Torres (2001, p. 375), por sua vez, ainda acrescenta a necessária presença da consequência da identidade do fato jurídico tributável, quando “dois Estados distintos funcionarão como sujeitos ativos nas respectivas normas individuais e concretas por ele produzidas”.

A individualização jurídica de um determinado fato reclama a identidade do objeto, a identidade do sujeito, a identidade do período tributário e a identidade do imposto, no que Xavier (2004, p. 33) esclarece, a partir das obras de Spitaler e Guggenheim, se tratar de regra das quatro identidades.

Para tal verificação, é necessário que essa conformidade seja aferida a partir da perspectiva de que as normas em concurso possuem origens distintas, o que pressupõe o uso da comparação por similaridade (e não pura identidade) e analogia.

É o que esclarece Xavier (2004, p. 34):

(...) a averiguação da identidade pressupõe, por vezes, um problema de 'adaptação' (Anpassung, Angleichung), entendido este conceito com o significado específico que assume na Teoria Geral do Direito de Conflitos. E isto é assim porque as normas em concurso provêm de ordenamentos distintos, inspirados por princípios porventura diversos, utilizando técnicas e conceitos diferentes também, de tal sorte que a comparação não pode ater-se a critérios formais rígidos.

A necessária adequação mencionada por Xavier (2004) pode ser igualmente verificada na análise da identidade do imposto, para a qual, mais do que a fidelidade da nomenclatura, há de se aferir a identificação dos aspectos materiais e quantitativos da regra matriz de incidência, além de outros elementos capazes de delimitar a natureza substancial do tributo.

A identidade do período é verificada apenas nos tributos, os quais, por sua natureza, são exigidos de forma periódica, como ocorre no caso do imposto sobre a renda.

Reconhecida a identidade do fato, passa-se à análise da existência ou não da pluralidade de pretensões, representada pela presença de normas tributárias de Estados soberanos distintos¹ que se apliquem ao caso concreto.

Sobre o exposto, cumpre destacar que um concurso de normas pode ser real ou aparente, desta última nascendo a denominada dupla tributação virtual.

No concurso aparente de normas, um mesmo fato é definido de duas normas distintas como hipótese de incidência tributária. Todavia, em razão de outras regras vigentes à época da ocorrência dos fatos, uma das normas não pode ser aplicada, sendo considerada aplicável exclusivamente a outra norma (XAVIER, 2004).

Assim, ao avesso do que ocorre na dupla tributação real ou efetiva, em que acontece um verdadeiro concurso de normas, porquanto inexistente qualquer mecanismo que detenha a eficácia de uma delas, "na dupla tributação virtual o

¹ Para o presente trabalho, será analisada apenas a dupla tributação internacional.

concurso é meramente aparente, porque não chegou sequer originariamente a formar-se” (XAVIER, 2004, p. 41).

A aplicação exclusiva de apenas uma das normas pode ter origem em convenções firmadas por Estados, com o intuito de evitar a dupla tributação, a qual existiria caso ambos os ordenamentos fossem aplicados simultaneamente.

3.1.2 Bitributação e a tributação por base universal

A tributação por base universal relaciona-se à extensão do poder de tributar no âmbito interno, a partir do elemento de conexão residência, estabelecendo que “o residente de um país, seja pessoa física ou pessoa jurídica, é tributável por todos os seus rendimentos, tanto de fonte interna, quando de fonte externa” (XAVIER, 2004, p. 259).

Como Xavier (2004) esclarece, o princípio da universalidade conduz a uma “extensão extraterritorial da lei interna”, estabelecendo uma obrigação tributária ilimitada aos residentes de um determinado Estado, enquanto, aos não residentes, a obrigação tributária limita-se aos rendimentos originados a partir de fontes localizadas no país.

Ressalta-se que, muito embora a tributação por bases universais esteja sempre relacionada ao princípio da residência, o inverso não é verdadeiro. Isto porque, a lei interna pode limitar a tributação de seus residentes apenas às rendas auferidas a partir de fontes internas, abdicando da tributação dos rendimentos decorrentes de fontes estrangeiras, ou, ainda, aplicar a regra da tributação universal da renda às pessoas físicas residentes e o princípio da territorialidade (fonte) às pessoas jurídicas, como ocorre no Brasil (XAVIER, 2004).

O artigo 153, parágrafo 2º, I, da Constituição Federal de 1988, prevê que o imposto de renda será orientado pelo critério da universalidade, princípio que deve ser observado pelo legislador ordinário e determina que o imposto deve alcançar todo tipo de renda e proventos auferidos pelo contribuinte de maneira igual, não sendo juridicamente válido distingui-los de acordo com as suas fontes de origem e outras circunstâncias das atividades desenvolvidas pelo contribuinte.

Queiroz (2004, p. 37) sustenta que, “por meio do princípio da consagração da universalidade, buscou o texto constitucional assegurar e evitar, de modo rígido, que o legislador ordinário pudesse dar isenções ou incentivos fiscais em relação a determinados tipos de rendimentos”.

Conforme Oliveira (1998), o princípio da universalidade prescreve que se tribute todo aumento patrimonial ocorrido no período previsto em lei, por inteiro e em conjunto, sem fracioná-lo e novamente sem distinguir as espécies de rendas e proventos.

Ademais, o imposto deve “alcançar todos os tipos de rendas e proventos auferidos pelo contribuinte de maneira igual, não sendo juridicamente válido distingui-los de acordo com as suas fontes de origem” (GUTIERREZ, 2009, p. 100).

3.1.3 Dupla Tributação Jurídica e Dupla Tributação Econômica

Diverge a doutrina acerca da importância e/ou essencialidade da identificação da identidade dos sujeitos para a aferição da existência ou não da dupla tributação.

Para alguns autores, como Manlio Udina, a identidade de fato é determinada pelo aspecto material da hipótese de incidência (critério objetivo), independentemente da identidade ou não do sujeito passivo. Assim, estar-se-ia diante de um concurso de normas e dupla tributação na hipótese de uma mesma renda ser tributada por normas tributárias distintas, ainda que, em um Estado, o contribuinte seja a sociedade que o originou e, em outro Estado, o sócio a quem a renda foi distribuída (XAVIER, 2004). Eis a denominada dupla tributação econômica ou dupla tributação por discriminação de contribuintes.

Nesta hipótese, a mesma situação é tributada por dois Estados distintos, havendo uma sobreposição de impostos, que resulta numa identidade quanto ao objeto, ainda que os sujeitos passivos sejam diversos. A dupla tributação jurídica, por sua vez, ocorre quando há identidade de objeto, sujeitos, período e imposto (XAVIER, 2004).

Gomes e Cordeiro (2016, p. 116) demonstram a ocorrência da dupla tributação jurídica com o seguinte exemplo:

É a hipótese de sociedade que, ao receber dividendos de sua subsidiária estrangeira, é tributada sobre tal rendimento tanto em seu país de residência, quanto no país de origem dos dividendos (i.e. o Estado da Fonte), seja através da retenção do imposto no momento do pagamento dos dividendos ou outra modalidade de cobrança.

Não obstante o artigo 9º da Convenção Modelo da OCDE se refira à medida tendente a impedir a dupla tributação econômica, a referida CM-OCDE trata apenas da dupla tributação jurídica, atribuindo aos países a adoção de medidas internas ou cláusulas específicas em seus acordos bi, ou multilaterais, voltadas ao combate da dupla tributação econômica.

3.2 PRINCÍPIOS DE ALOCAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA E OS ELEMENTOS DE CONEXÃO RESIDÊNCIA *VERSUS* FONTE

A definição de qual Estado soberano detém competência para tributar determinada situação da vida pressupõe a identificação de um elo conector entre o Estado tributante e o fato descrito no antecedente da norma jurídica tributária.

Caliendo (2005, p. 47) descreve esse elo/elemento conectivo como sendo o “fato jurídico ou o conceito jurídico que está em conexão com uma ordem jurídica que indicaria a forma mais habilitada a tratar determinado caso como elemento estrangeiro”. É o elemento de conexão que indica “a ordem jurídica onde ele produz a maior quantidade de efeitos”.

Para Xavier (2004, p. 251), o elemento de conexão desempenha “a função de ‘lançar a ponte’ (na célebre terminologia de RAAPE) entre o fato descrito pelo conceito-quadro e o ordenamento jurídico aplicável”, influenciando, ainda, na elaboração da norma, razão pela qual o autor define o elemento como “bifrontal”, porquanto ocupa uma posição tanto na aplicação quanto na criação da proposição normativa.

É o elemento de conexão que determina a localização de um determinado fato jurídico em um certo ordenamento tributário, a partir de suas relações com as pessoas, denominado de elemento de conexão subjetivo, atribuído à nacionalidade ou residência de um determinado cidadão, ou sua ligação com os fatos, denominado elemento de conexão objetivo, o qual se relaciona à fonte de produção da renda,

fonte de pagamento de um rendimento, local de um estabelecimento permanente etc. (XAVIER, 2004).

Não existe, entretanto, uniformidade quanto aos 'elementos de conexão'. Desde o final do século XIX, a doutrina, a partir de noções como fonte, residência, pertinência econômica, entre outros, discute quais seriam os critérios para se estabelecer a sujeição tributária pelo imposto de renda. (SCHOUERI, 2012, p. 149)

O elo previsto em uma determinada legislação nem sempre é único, podendo uma mesma normativa prever a existência de uma conexão denominada complexa ou múltipla, na hipótese de identificar mais de um elemento de conexão, que pode ser: (i) subsidiária, quando a norma prevê uma ou mais conexões, sendo que uma delas (secundária) somente será aplicável na impossibilidade de determinar a conexão primária; (ii) alternativa, quando a mesma norma prevê duas ou mais conexões igualmente aplicáveis e capazes de produzir os mesmos efeitos; (iii) cumulativa, quando a norma prevê que a atração da tributação para determinado Estado tributante exige a presença simultânea de dois ou mais elemento de conexão (XAVIER, 2004).

Os elementos de conexão ainda podem ser classificados em variáveis ou móveis quando são passíveis de se modificarem no tempo e no espaço, por exemplo, a residência de uma pessoa; e invariáveis ou fixos, quando não podem ser modificados, porquanto já estabelecidos, como o local da celebração de um contrato (XAVIER, 2004).

Para a determinação de um elemento de conexão, não é inusual que a norma se utilize da presunção ou de ficções, por meio das quais se considerará existente o elo conector com potencial de determinar a competência tributária de determinado Estado a partir da ocorrência de um fato definido pela legislação como suficiente ou equivalente para tanto (XAVIER, 2004). É o que ocorre quando a norma considera prestado um serviço no território do domicílio do prestador, à semelhança do que prevê a Lei Complementar nº 116/03 ao dispor sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos municípios e do Distrito Federal.

A dupla ou pluritributação internacional é justamente consequência dessa diversidade de elementos de conexão adotados pelas normas tributárias dos

Estados, assim como da multiplicidade de seus conceitos, haja vista que a mesma concepção de residência pode possuir diferentes definições por nações distintas, permitindo (caso inexistir algum mecanismo limitador) a tributação da mesma renda.

Como leciona Torres (TORRES, 2001), o fenômeno da pluritributação jurídica vem sendo fomentado pela adoção, por alguns países, como o Brasil, do princípio da universalidade da tributação da renda com relação às pessoas jurídicas, critério de tributação que adota uma base universal (*worldwide income taxation*), culminando no concurso de pretensões tributárias.

Xavier (2004) esclarece que o princípio da universalidade conduz a uma “extensão extraterritorial da lei interna”, estabelecendo uma obrigação tributária ilimitada aos residentes de um determinado Estado, enquanto aos não residentes a obrigação tributária limita-se aos rendimentos originados a partir de fontes localizadas no país.

Especificamente acerca do conflito de competências entre normas destinadas à tributação da renda, a maior discussão reside em definir qual princípio deve prevalecer na definição do elemento de conexão: o princípio da fonte, que atrai a tributação para o Estado onde está situada a empresa e/ou onde se obtém a renda produzida pelo capital, ou o princípio da residência, que determina como competente para o exercício tributário o Estado onde reside o titular dos fundos ou se aufera a renda dos capitais investidos no exterior (XAVIER, 2004).

O princípio da fonte e o princípio da residência são, nas lições de Caliendo (2005), os princípios determinantes do conteúdo dos critérios de conexão, restando ao primeiro apontar o critério objetivo como determinante na atribuição de uma competência impositiva, e o segundo, a indicação de um critério subjetivo, estando ambos compondo os enunciados prescritivos da norma de Direito Internacional Tributário, fruto de um acordo internacional de repartição de competências tributárias.

Xavier (2004) sintetiza a questão esclarecendo que, ao passo que os princípios da fonte e da residência determinam quais são as conexões relevantes para delimitar o poder tributário de um Estado, os princípios da universalidade e da territorialidade indicam qual o alcance desse poder.

O debate sobre o binômio “fonte *versus* residência” remonta à década de 20 e já perpassava as discussões travadas pela Liga das Nações, posteriormente consolidadas pela OCDE e, em 1956, o Comitê Fiscal (atualmente denominado de Comitê para Assuntos Fiscais) instituído pela referida Organização, com o intuito de contribuir nos acordos de bitributação (SCHOUERI, 2012).

Caliendo (2005) esclarece que data de 1899 o primeiro tratado Geral de Direito Internacional Tributário, firmado entre o Império Austro-Húngaro e a Prússia, com o intuito de facilitar o comércio entre os países, evitando a dupla tributação e a evasão fiscal, em que, além da adoção da noção de “Estabelecimento Permanente Pessoal”, conceito utilizado para definir as atividades desempenhadas por uma determinada categoria de representantes, se estabeleceu a tributação da fonte como regra preferencial de competência. Essa convenção foi adotada como referência para uma série de tratados firmados nos anos posteriores.

Todavia, após a Primeira Guerra Mundial e a necessidade de facilitação do comércio entre países, a Câmara de Comércio Internacional exigiu que a Liga das Nações, recém-fundada, adotasse medidas para mitigar a prejudicial dupla tributação. Em resposta, foi criado um grupo de especialistas que, em 1923, apresentou um parecer final com os princípios que deveriam reger a tributação internacional, o qual pode ser sintetizado: (a) na prevalência do princípio da residência sobre o princípio da fonte; (b) na recomendação, para que os Estados da fonte isentassem os não residentes da tributação imposta à renda produzida naquele país (CALIENDO, 2005).

Em 1925, a Liga das Nações cria um novo Grupo Técnico de Especialistas (GTE), o qual, aprofundando os estudos do grupo anterior, produziu um parecer que, em 1927, foi sintetizado no Modelo de Convenção Modelo. As conclusões do GTE representam uma combinação entre os princípios da fonte e da residência, sendo o último admitido como regra geral limitada pela adoção do princípio da fonte aplicado a uma determinada categoria de rendimento e à “presença de uma filial, agência, estabelecimento, organização industrial ou comercial estável, ou um representante permanente” (CALIENDO, 2005, p. 58).

A delimitação de tais conceitos como elementos de conexão condicionantes da tributação pelos Estados não foi uma escolha fortuita, mas atende a uma série de

princípios reconhecidos por inúmeros ordenamentos jurídicos, dentre eles, o Brasil, como a capacidade contributiva e a igualdade. A esse respeito, Schoueri (2012, p. 150) esclarece:

Se é costume internacional que a tributação se condiciona à existência de um elemento de conexão, também parece certo que a adoção dos critérios de fonte e residência satisfazem o Direito Internacional, já que a capacidade contributiva, acolhida nos mais diversos ordenamentos jurídicos, de modo tácito ou expresso, serve para a concretização do Princípio da Igualdade; sendo este um Princípio de Direito reconhecido pelas nações civilizadas, ganha o status de fonte do Direito Internacional, nos termos do artigo 38 da Corte Internacional de Justiça.

Tal divisão, inicialmente, foi pautada a partir da perspectiva de que o país da fonte seria o país menos desenvolvido e importador de capital, enquanto o país da residência seria o Estado industrializado e exportador. Assim, se aplicado irrestritamente o princípio da territorialidade real, o discutido conflito de normas restaria sacramentado, haja vista que acabaria ao país da fonte, onde está se produzindo a riqueza, a tributação integral da renda ali originada, ainda que posteriormente remetida aos residentes de outro Estado (país da residência). Todavia, a solução não é tão simples como parece (XAVIER, 2004).

A opção pelo elemento de conexão deve ser realizada considerando, entre outros fatores, a política de atração de investimentos do país. As políticas fiscais não são criadas no vácuo, os Estados interferem e sofrem interferência da política fiscal dos demais Estados na conformação de sua estratégia fiscal internacional (DAGAN, 2000).

3.2.1 A residência como elemento de conexão

A tributação dos rendimentos auferidos por residentes de um determinado Estado (país de residência) é justificada a partir de cinco premissas: atenção ao princípio da igualdade; contrapartida dos benefícios concedidos pelo Estado aos seus residentes; vedação à evasão fiscal; combate à perda de receitas e desestímulo à exportação de capitais (XAVIER, 2004).

A observância do princípio da igualdade reside na necessidade de o Estado atribuir tratamento igualitário entre seus cidadãos, o que restaria violado na hipótese

de o país de residência deixar de tributar o rendimento recebido do exterior por seus residentes, enquanto a renda decorrente de fonte nacional é tributada, já que restaria estabelecida uma discriminação em razão da origem.

Os princípios em que se assentam os impostos pessoais sobre a renda - igualdade de progressividade - conduzem em linha reta à tributação da renda global do contribuinte, sem distinção de origem e fronteiras, e, portanto, ao princípio da universalidade ou do rendimento mundial (world-wide-income). (XAVIER, 2004, p. 256)

A defesa da tributação pelo país de residência também está fundamentada na perspectiva de que as pessoas físicas e jurídicas residentes naquele Estado auferem benefícios estatais (infraestrutura, segurança, etc.) e econômicos decorrentes de tal residência que merecem ser igualmente “remunerados”.

A tributação na perspectiva de combate à evasão fiscal é vista como uma contrapartida à usual concessão de benefícios fiscais pelos países da fonte outorgados com o objetivo de atrair capital estrangeiro. Restando o país de residência inerte, estaria “autorizando” a não tributação.

A defesa de interesses e objetivos de política econômica é igualmente utilizada como fundamento da tributação pelo país de residência, haja vista a necessidade de evitar a perda de receitas e equalizar a tributação das pessoas que obtêm seus rendimentos de fontes locais com aquelas cujas rendas advêm do exterior, onde é comum que obtenham vantagens fiscais dos países fonte (XAVIER, 2004).

Ultrapassada a pertinência ou não das justificativas defendidas para a alocação da tributação da renda no país de residência, o fato é que há muito se estabeleceu um consenso quanto à legitimidade de tal critério de conexão – que, inclusive, é o mais utilizado pelos países para a tributação de fatos ocorridos além dos seus próprios territórios –, restando tensões ou divergências apenas quanto à aplicação do teste de residência e/ou a maior ou menor extensão de tal conceito (BAKER; SAKANE; ROLIM, 2005; SCHOUERI, 2012; XAVIER, 2004).

Sobre o exposto, vale mencionar que os conceitos de residência e domicílio possuem uma posição fulcral no Direito Tributário Internacional, especialmente no que tange aos conflitos de normas.

Embora os países gozem de autonomia para definir a conceituação de domicílio e residência em suas legislações internas e até mesmo na redação de suas convenções com outros Estados, Xavier (2004, p. 288) esclarece haver uma noção compartilhada de que o conceito de domicílio representaria um elemento de conexão mais forte do que a ideia de residência, “distinguindo-se desta por exigir uma presença duradoura num dado território, acompanhada da efetiva intenção de ali permanecer (*animus manendi*)”.

As noções subjetivistas de residência não se limitam a exigir a permanência física num dado local (*corpus*); vão mais além, reclamando a intenção de o sujeito se tornar residente de um certo país (*animus*). A aquisição da residência resulta, pois, da conjugação do *corpus* e do *animus*, da *union of act and intent*. (XAVIER, 2004, p. 289)

Schoueri (2012, p. 151), citando Gasparino, menciona que a conceituação de residência fiscal se assemelha também à definição de cidadania, na medida em que “ambas exprimem uma ligação efetiva, que serve para produzir determinados efeitos jurídicos provenientes do exercício da soberania estatal”. Tal ideia também contribui para a significação de domicílio, conceito ligado à concepção de “pertinência econômica” suscitada por Schanz e que, por conseguinte, se aproxima da percepção de que se trata de uma estadia permanente (SCHOUERI, 2012).

Para Schanz (apud SCHOUERI, 2001), residência, nacionalidade ou presença física não são conceitos suficientes a autorizar a tributação de uma pessoa (física ou jurídica) pelo Estado, haja vista que não indicam, por si sós, a existência de uma relação entre o país e o indivíduo na qual este efetivamente se beneficia das atividades estatais. É necessário para tanto a participação do sujeito na vida social e econômica do país, elo de conexão que o autor designou de “pertinência econômica” e que atrairia a tributação:

A pertinência econômica seria encontrada, caso-a-caso, conforme a natureza do tributo. Assim, quando se tratasse de uma tributação sobre o consumo, a pertinência econômica poderia ser fixada a partir do critério da residência (embora em combinação com outros). Tratando-se de tributação sobre a renda, entretanto, Schanz defende que a residência perde muita força quanto à pertinência econômica, já que, embora os rendimentos de um contribuinte possam ter relação com o lugar em que reside, será o Estado da fonte do rendimento, em caso de a pessoa estar economicamente ligada a Estado diverso de sua residência, que terá maior importância (ou maior relevância econômica) para o gozo dos rendimentos. Por tal razão, Schanz propunha que a tributação se dividisse entre o Estado da fonte e o Estado da residência conforme sua pertinência econômica,

sugerindo, afinal, no caso da tributação da renda, uma fórmula segundo a qual três quartos do tributo deveriam ser alocados ao Estado da fonte, ficando o Estado da residência meramente com um quarto da renda tributária. (SCHOUERI, 2001, p. 147)

Alguns países, como o Reino Unido e a França, promovem uma distinção entre seus residentes domiciliados (originários ou por adoção) e não domiciliados, tributando por bases universais apenas aqueles considerados domiciliados, assim considerados por possuírem uma ligação mais estreita com o país. No caso dos não domiciliados, apenas os rendimentos provenientes de fontes inglesas ou francesas, respectivamente, são tributados.

A divisão entre residente domiciliado e não domiciliado situa-se na necessidade de conjugação de dois fatores para que se resulte positivo o teste de residência, quais sejam: a permanência física num dado território e a intenção de ali se tornar residente (ação + intenção). Por outro lado, pautando-se por critérios meramente objetivos, a residência restaria alcançada pela mera aferição da presença física de um determinado sujeito em um Estado por um determinado período pré-fixado, considerado suficiente para a permanência seja considerada residência (XAVIER, 2004).

Para o artigo 4 da CM-OCDE, o “residente de um Estado Contratante” é a pessoa física ou jurídica que, de acordo com a legislação desse Estado, esteja sujeita à tributação de rendimentos provenientes de fontes nesse Estado ou capitais aí situados, em razão do seu domicílio, residência, local de gestão ou qualquer outro critério de natureza similar (OCDE, 2017).

No âmbito da legislação brasileira, os artigos 158 e 159, I, do Decreto nº 9.580/18, consideram como contribuinte do imposto de renda as “pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no país, sejam quais forem os seus fins, a sua nacionalidade ou os participantes em seu capital”² (BRASIL, 2018, [s. p.]), deixando a legislação tributária de indicar o conceito de domicílio da pessoa jurídica para fins

² Para a definição do poder tributário de um Estado sobre determinada pessoa jurídica, é irrelevante a ideia de nacionalidade, prevalecendo conexões objetivas e subjetivas relacionadas à soberania territorial do Estado. A despeito disso, cumpre mencionar que “para as Convenções contra a dupla tributação, o termo ‘nacionais’ designa todas as pessoas físicas que tenham nacionalidade de um Estado contratante, bem como todas as pessoas jurídicas, sociedades de pessoas e associações constituídas de acordo com a legislação em vigor num Estado contratante (art. 24, nº 2 do Modelo OCDE na versão de 1963 e 1977 e art. 3º, nº 1, alínea ‘b’, na versão de 1992; art. 10, nº 2 do Modelo OCDE-ISR)” (XAVIER, 2004, p. 275).

de delimitação da incidência da norma fiscal³. Deste modo, considera-se como local do domicílio da pessoa jurídica “o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto, ou atos constitutivos” (BRASIL, 2002, [s. p.]), nos termos do artigo 75, IV, do Código Civil.

Há de se mencionar que, pautando-se em critérios de direito interno, é possível que uma mesma pessoa (física ou jurídica) possa ser considerada domiciliada em dois ou mais Estados, que sobre ela pretendem exercer seu poder tributante. Nessas hipóteses, é imprescindível a adoção de critérios de preferência, pactuados no bojo de Convenções, que possam dirimir qual conceituação prevalecerá em detrimento à outra ou, ainda, mediante o emprego de um terceiro critério pactuado de comum acordo entre as partes.

No âmbito das relações internacionais, as Convenções contra a dupla tributação estabelecem que prevalecerá o critério local da ‘direção efetiva’ (place of effective management, siège de direction effective), entendendo-se por este o lugar onde os negócios são dirigidos ou fiscalizados, isto é, onde são praticados os atos de gestão global da empresa (center of top level management). Assim se evita a relevância das sedes fictícias, como sucede com os *Briefkastendomizile* (domicílios postais) e com as ‘sociedades de domicílio’ (*Domizilgesellschaften*), frequentes na Suíça e no Liechtensteins, que não exercem no respectivo território qualquer atividade empresarial relevante. (XAVIER, 2004, p. 301)

Nesse sentido dispunha a versão anterior do artigo 4 (3) da CM-OCDE, pautando-se na premissa de que a adoção de um critério meramente formal, como o registro da empresa em determinado Estado, não seria a solução mais adequada, devendo a disputa entre os países dirimida a partir de uma regra baseada no local da direção efetiva da empresa, assim entendido como o local onde a empresa era efetivamente administrada.

Em 2017, todavia, a Comissão dos Assuntos Fiscais da OCDE concluiu que a melhor solução para a questão da dupla residência das pessoas jurídicas seria deixar que os Estados elucidassem a questão de comum acordo, mediante uma análise casuística que considerasse fatores, como o local onde as reuniões do conselho de administração são normalmente realizadas, onde a diretoria executiva

³ A conceituação de domicílio tributário para fins de incidência da norma de cada Estado não se confunde com o conceito de domicílio tributário do direito interno brasileiro, previsto no art. 202 do RIR 2018, que serve para indicar “a circunscrição territorial em cuja área se situem os serviços de administração fazendária competentes para a prática de atos relativos à situação fiscal do contribuinte”, por exemplo, a intimação do contribuinte (XAVIER, 2004, p. 287).

geralmente exerce suas atividades, onde se situa a sede da pessoa, as leis internas que regem o estatuto jurídico da empresa, etc., como se observa da atual redação do artigo 4 (3) da CM-OCDE:

3. Quando, em razão do disposto no parágrafo 1, uma pessoa que não seja um indivíduo for residente de ambos os Estados Contratantes, as autoridades competentes dos Estados Contratantes se esforçarão para determinar, de comum acordo, o Estado Contratante do qual essa pessoa será considerada residente. ser residente para efeitos da Convenção, tendo em conta o seu local de direção efetiva, o local onde foi constituída ou de outra forma constituída e quaisquer outros fatores relevantes. Na ausência de tal acordo, tal pessoa não terá direito a nenhum abatimento ou isenção de imposto previsto por esta Convenção, exceto na medida e da maneira que for acordado pelas autoridades competentes dos Estados Contratantes. (OCDE, 2018, [s. p.])

O fato é que o avanço da tecnologia e a facilidade de mobilidade dos cidadãos em um ambiente global (vide o crescimento dos nômades digitais) torna cada vez mais dificultada a determinação da residência de uma pessoa (física ou jurídica), assim como a definição do local onde se situa o centro de administração ou controle de uma empresa, especialmente porque as decisões podem ser tomadas pela internet por pessoas residentes em diversos países ou, ainda, por meio de locais de administração de natureza móvel, como aeronaves executivas de empresa multinacionais (PUENTE, 2022; XAVIER, 2004).

Ademais, a definição da competência do Estado de residência para a tributação de determinado fato jurídico não responde, por si só, qual o alcance desse poder, se ilimitado – como usualmente estabelecem os países quando tratam da renda de seus residentes, tributando os rendimentos provenientes de fontes internas e externas –, ou limitado, como se dá com a tributação dos não residentes, cujos rendimentos são submetidos à tributação apenas quando decorrentes de fontes localizadas naquele determinado território (XAVIER, 2004).

Nesse sentido, aliás, Schoueri (2012, p. 153) esclarece que, embora seja uma associação comum, não há obrigatoriedade na vinculação entre o princípio da residência e a tributação por bases universais, haja vista que “o princípio da universalidade não vem necessariamente acompanhado da residência como um elemento de conexão”.

A exemplificar o exposto, o autor cita o caso dos Estados Unidos, que vincula o princípio da universalidade à nacionalidade, tributando todos os

rendimentos auferidos por cidadãos norte-americanos, ainda que estes residam no exterior, na contramão das práticas adotadas pela maioria dos Estados, “que adota(m) uma combinação do princípio da residência, com relação aos residentes, com o princípio da fonte, em relação aos não residentes” (SCHOUERI, 2012, p. 154).

3.2.2 A fonte como elemento de conexão

Embora a inegável conexão entre o território e a realização do fato tributário torne plenamente aceita atualmente a tributação da renda pelo país onde a riqueza é produzida, nem sempre foi assim. Durante muitos anos, prevaleceu a tributação pelo país da residência, somente relativizada com a necessidade de os países anglo-saxônicos auxiliarem as nações subdesenvolvidas e fomentarem a livre circulação de mercadorias entre os países (XAVIER, 2004).

Enquanto a tributação na residência está pautada na aptidão de o país da residência aferir a capacidade contributiva do contribuinte e, por outro lado, assegurar a neutralidade das exportações, tudo a partir da identificação de um critério subjetivo (pessoal); a tributação na fonte escora-se na neutralidade da importação e na teoria do benefício ou pertença econômica, verificada pela existência de um elemento de conexão objetivo: existência ou não do fato tributário (GOMES; GOMES; PRZEPIORKA, 2018; SCHOUERI, 2005). De acordo com o princípio da fonte, um determinado Estado tributará todo o rendimento produzido em seu território.

Na qualidade de elemento de conexão, a fonte pode ser classificada como “fonte de produção” ou “fonte de pagamento”, sendo que a primeira, de natureza econômica, pressupõe a existência de um nexo de causalidade entre a renda auferida e o local onde efetivamente se realiza a produção do rendimento. Já a fonte de pagamento possui natureza fática e pode ser “identificada como aquele de cujo patrimônio foram extraídos os recursos para o pagamento” (SCHOUERI, 2005, p. 343), “numa acepção idêntica à que se utiliza em matéria de retenção do imposto pela fonte pagadora, através do mecanismo da substituição tributária” (XAVIER, 2004, p. 304).

Segundo Xavier (2004, p. 303), em sua acepção econômica, fonte (de produção) representa o capital “donde brota a renda tributada, pelo que esta se localiza no lugar em que é exercida a atividade, em que são utilizados os fatores de produção ou em que se situam os bens ou direitos de que provém”. Por outro lado, enquanto conceito financeiro, fonte (de pagamento) diz respeito à realização da renda ou a pessoa que paga o rendimento.

A fonte de pagamento se relaciona com o Estado de onde provêm os recursos financeiros utilizados para o pagamento do rendimento a partir do patrimônio de um titular, sendo irrelevante para tal identificação o local do desembolso, que equivale a mero fluxo financeiro (GOMES; GOMES; PRZEPIORKA, 2018).

Embora os dois elementos possam ser encontrados num mesmo Estado, não é raro que se localizem em países diversos, situação que exigirá do ordenamento nacional a opção por um ou por outro critério, ou, ainda, por ambos (SCHOUERI, 2005).

Esclarece Schoueri (2005) que o princípio da fonte não se confunde com o princípio da territorialidade, porquanto, embora atenda à territorialidade, o princípio da fonte não o exaure. Da mesma forma, não é correto afirmar que os referidos princípios são incompatíveis entre si, haja vista ser possível a adoção de ambos por um mesmo ordenamento jurídico sem que exista um conflito de normas. É o caso, por exemplo, de um país que tributa seus residentes por bases universais e, concomitantemente, tributa todo o rendimento com origem em seu território, auferido por residente ou não residente.

Nesse sentido, Schoueri (2005, p. 342-343), citando Klaus Vogel, afirma que “não se tem notícia de país que tribute a renda e deixe de tributar aquela de fonte doméstica, independentemente de seu beneficiário”.

A despeito da diferenciação apresentada, não há uniformidade na comunidade internacional para a conceituação do princípio da fonte, sendo necessário que a definição de fonte seja aferida a partir do estudo do ordenamento de cada país.

A exemplificar a multiplicidade de definições dadas ao conceito de fonte do rendimento, Schoueri (2005) esclarece que países, como Estados Unidos, Índia,

Namíbia e Israel, determinam o local onde está situada a fonte a partir da qualificação do rendimento, independentemente da localização da fonte de produção ou pagamento, classificando como provenientes de fontes internas rendimentos que, pela conceituação tradicional, não seriam.

No Brasil, o critério da fonte de produção da renda para a definição da tributação das pessoas jurídicas no país já estava previsto no artigo 35 do Decreto-Lei nº 5.844/43⁴, a partir da perspectiva de que a fonte estaria localizada no local onde a atividade é exercida. Tal previsão foi replicada nas legislações sobre o imposto de renda editadas subsequentemente (vide Regimento do Imposto de Renda - RIR 94, 95, 99 e 2018).

Sob a perspectiva do ganho de capital, a normativa brasileira considera que a fonte está localizada no país se os bens aqui se situarem, sendo devida a tributação pelo imposto de renda inclusive pelos não residentes. No caso das empresas sediadas no exterior com estabelecimento situados no país, a legislação brasileira entende por tributáveis os lucros provenientes do referido estabelecimento, na medida em que tal estrutura é considerada “fonte de produção” e, por conseguinte, elemento de conexão apto a atrair a tributação (SCHOUERI, 2005).

“O conceito de fonte de produção, neste caso, parece relacionar-se com o mercado nacional, já que o legislador busca, com a tributação dos não-residentes que aqui atuam, assegurar a concretização do princípio da igualdade.” (SCHOUERI, 2005, p. 352).

No âmbito do direito interno brasileiro a tributação na fonte dos rendimentos auferidos por não residentes exige a presença cumulativa da fonte de produção e de pagamento, porquanto apenas serão tributados se “provenientes de fontes situadas no país” e se “pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País”, nos termos dos artigos 741 e 744 do RIR/2018⁵.

⁴ Artigo 35. As pessoas jurídicas, cujos resultados provenham de atividades exercidas parcialmente fora e dentro do país, ficam sujeitas ao disposto na Parte Segunda do Título I, tributando-se, apenas os resultados derivados de fontes nacionais.

⁵ O regime de tributação definitiva, exclusivamente na fonte, é aplicado apenas às pessoas físicas e jurídicas consideradas “não residentes” (art. 741, I, RIR/2018). Disposto o não residente de estabelecimento permanente situado no Brasil (art. 159, II e II, RIR/2018), a tributação sobre a renda será a mesma aplicável às pessoas jurídicas situadas no Brasil, por equiparação (XAVIER, 2004).

Para Schoueri (2005), o legislador brasileiro, assim como de alguns outros países, não definiu de modo adequado sua concepção de fonte de produção do rendimento, abrindo margem a uma dupla interpretação: a primeira indicando como decorrente de fonte nacional o rendimento que por qualquer razão esteja ligado ao país, e a segunda, alcançada por meio de uma interpretação sistêmica, não expressa no texto legal.

A presença do princípio da fonte nos acordos internacionais de bitributação aparece ainda de forma tímida, mediante a exigência da existência de um estabelecimento permanente ou centro duradouro situado no Estado-fontes, elementos que, na visão de Schoueri (2005), citando Walter Endriss, não seriam suficientes para a adoção do princípio de maneira uniforme, razão pela qual o doutrinador sugere a aplicação de outros critérios, aplicados alternativamente, necessários à legitimação da tributação por um determinado país de acordo com o regramento da fonte: a) fonte como o local em que se dá a produção ou valorização da renda, avaliado o caso concreto e a importância do lugar para a formação dos rendimentos; b) fonte a partir da identificação de despesas relevantes incorridas no local necessárias à formação da renda; c) na hipótese de a renda não exigir o dispêndio de custos relevantes ou não se pode definir o local dessas despesas, a residência do beneficiário.

Torres (2001) propõe que, nos casos em que a solução não esteja expressamente prevista, a definição se dê a partir de uma investigação prévia a partir do próprio conceito de renda, que apontaria para definição de sua fonte. Assim, se a renda é determinada como um produto do trabalho (artigo 43 do CTN), sua fonte estaria situada onde o trabalho é desenvolvido; se decorrente do capital, o local onde o capital foi aplicado, e assim por diante.

A problemática dessa proposição residiria nas hipóteses em que o legislador, tal como o brasileiro, relaciona o conceito de renda à de acréscimo patrimonial, situação que não permite uma correlação direta entre lucro e a fonte de trabalho ou capital (SCHOUERI, 2005).

De acordo com a Convenção Modelo da OCDE, podem ser tributadas pelo Estado da fonte ou do local de origem, sem limitação, as seguintes classes de rendimentos e capitais: a) rendimentos de bens imóveis situados nesse Estado

(incluindo rendimentos agrícolas ou florestais), ganhos provenientes da alienação de tais bens imóveis e capitais que os representem, bem como as mais-valias na alienação de quotas que deles provenham mais de 50% do seu valor; b) os lucros de um estabelecimento estável situado nesse Estado, os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento estável e os capitais representativos de bens móveis que façam parte do patrimônio empresarial desse estabelecimento estável; uma exceção é feita, no entanto, se o estabelecimento permanente for mantido para fins de transporte marítimo internacional e transporte aéreo internacional; c) os rendimentos das atividades de animadores e desportistas exercidas nesse Estado, independentemente de esses rendimentos reverterem para o próprio artista ou desportista ou para outra pessoa; d) honorários de administração pagos por uma sociedade residente nesse Estado; e) remuneração relativa a um emprego no setor privado, exercido nesse Estado, a menos que o funcionário esteja presente por um período não superior a 183 dias em qualquer período de doze meses com início ou término no ano fiscal em questão e determinadas condições sejam atendidas; f) sob certas condições, remunerações e pensões pagas a título de serviço público (OCDE, 2017).

Há de se ressaltar que a CM-OCDE delimita a extensão do poder de tributação dos lucros aferidos em outro Estado que não o de residência da empresa mediante a aplicação do princípio da força de atração restrita, regra que permite a tributação pelo Estado-fonte apenas dos lucros imputáveis ao estabelecimento permanente, devendo as autoridades fiscais de um país, antes de proceder à tributação dos lucros de uma empresa estrangeira, examinar cada uma das fontes de lucro obtidas pela empresa em seu país e aplicar a cada uma delas o critério do estabelecimento permanente, fazendo a verificação de adequação da situação fática identificada naquele estabelecimento à conceituação de estabelecimento permanente (OCDE, 2017).

3.2.3 Estabelecimento permanente e a Convenção Modelo da OCDE

O conceito de estabelecimento permanente data da década de 20 e constou do primeiro Modelo de Convenção Multilateral para evitar a dupla tributação

elaborado pela Liga das Nações em 1928, sendo posteriormente adotado pela Convenção Modelo da OCDE (artigos 5 e 7) e replicado em inúmeros tratados (GOMES; GOMES; BOSSA, 2018).

A definição da expressão “estabelecimento permanente” é de suma importância ao Direito Tributário Internacional, porquanto é o referido elemento que autoriza a tributação dos lucros de uma empresa pelo Estado-fonte e apenas no que couber àquele estabelecimento, delimitando o exercício do poder de tributar do Estado, conforme prevê o artigo 7 do Modelo OCDE.

Caliendo (2005, p. 364) esclarece que “o art. 7º do Modelo OCDE apresenta a regra geral de tratamento das atividades dos Estabelecimentos Permanentes e é considerado, por alguns autores, como um corolário do art. 5º do Modelo”.

A identificação de um estabelecimento permanente em outro país flexibiliza a regra da tributação dos lucros pelo seu país de residência, a qual determina que os lucros comerciais de uma empresa somente podem ser tributados pelo Estado onde esta exerça suas atividades comerciais, possua sua direção efetiva e produza sua riqueza⁶. A exceção se dá quando uma empresa de um Estado exerce sua atividade em outro Estado por meio de um estabelecimento estável ali situado, passando a participar da vida econômica desse outro país, o que autorizaria a tributação de seus lucros por esse Estado.

Enquanto o artigo 7 da CM-OCDE atribui direitos tributários ao Estado-fonte, indicando o tratamento fiscal dispensado, o artigo 5 da Convenção Modelo apresenta o conceito de estabelecimento sob a perspectiva de elemento de conexão que “compõe o núcleo semântico do critério de conexão da norma de repartição de competências legislativas entre duas ordens independentes” (CALIENDO, 2005, p. 95).

Caliendo (2005) esclarece que a Convenção Modelo da OCDE delinea o referido conceito a partir de uma definição geral contendo um núcleo estrutural do conceito, seguida da enumeração de casos com base em um teste de aplicação positivo (se enquadra no conceito) e negativo (não se enquadra no conceito).

A definição geral está prevista no 1º parágrafo do artigo 5 da CM-OCDE:

⁶ A definição do país de residência, como visto no item 3.2.1, pode variar conforme o entendimento de cada país.

“Para os fins desta Convenção, o termo ‘estabelecimento permanente’ significa um local fixo de negócios por meio do qual os negócios de uma empresa são realizados total ou parcialmente” (OCDE, 2017, p. 33).

Essa designação, denominada de “estabelecimento permanente material”, pressupõe a presença de alguns elementos, como: (a) a existência de uma instalação, com uma estrutura que permita o abrigo, se for o caso, de máquinas e equipamentos; (b) a fixação em um determinado local por tempo suficiente a assegurar a ideia de permanência; (c) a condução dos negócios da empresa através dessa instalação fixa, que pode ser identificada pela presença de uma relação de dependência entre as atividades que são desenvolvidas no local e a existência de pessoas ali situadas (OCDE, 2017; CALIENDO, 2005).

O termo “local de negócios” representa qualquer espaço utilizado para o exercício da atividade da empresa, seja ou não utilizado exclusivamente para esse fim, podendo ser próprio, alugado e partilhado com outras empresas e pessoas, ou ainda, ocupado de forma irregular, sendo necessário tão somente que a empresa tenha o poder efetivo de utilizar esse local como uma extensão de seu negócio e, de fato, o utilize de forma permanente (OCDE, 2017).

A caracterização de um determinado local onde há o exercício de atividades empresariais como estabelecimento permanente apto a atrair a tributação pelo Estado-fonte não é tarefa fácil e exige uma análise aprofundada do caso concreto a partir da interpretação sistemática das normas e convenções internacionais.

Nos comentários ao artigo 5 da CM-OCDE, é possível identificar uma série de exemplificações, em que, apesar de suas similitudes fácticas, a caracterização do estabelecimento estável ora se operou, ora não, sendo necessária a atribuição de critérios adicionais que precisarão ser definidos e/ou anuídos pelos Estados Contratantes.

É o caso, por exemplo, das hipóteses em que a atividade empresarial é exercida a partir da residência de um indivíduo que trabalha para uma empresa pelo regime de *home office*, cuja definição, segundo a interpretação sugerida nos comentários à Convenção Modelo, exige a adoção de um parâmetro classificador da presença de um local fixo de negócios pautado na existência ou não de uma estrutura cedida pela empresa para o desenvolvimento do trabalho em questão pelo

colaborador:

19. Um exemplo claro é o de uma consultora não residente que permanece por um longo período em um determinado Estado onde desenvolve a maior parte das atividades comerciais de sua própria empresa de consultoria a partir de um escritório instalado em sua residência naquele Estado; nesse caso, esse home office constitui um local à disposição da empresa. No entanto, quando um trabalhador transfronteiriço realiza a maior parte do seu trabalho a partir do seu domicílio situado num Estado e não a partir do escritório que lhe foi disponibilizado no outro Estado, não se deve considerar que o domicílio está à disposição da empresa porque a empresa não exigia que a casa fosse usada para suas atividades comerciais. Note-se, no entanto, que, uma vez que a grande maioria dos trabalhadores reside num Estado onde o seu empregador tem à sua disposição um ou mais estabelecimentos a que estes trabalhadores se reportam, a questão de saber se um home office constitui ou não um local no a alienação de uma empresa raramente será uma questão prática. Além disso, as atividades realizadas em home office muitas vezes serão meramente auxiliares e, portanto, serão abrangidas pela exceção do parágrafo 4. (OCDE, 2017, p. 122, tradução nossa)

A expressão “fixo” aponta para a exigência de que a empresa desenvolva suas atividades empresariais de forma contínua e habitual em um ponto geográfico específico dentro do Estado-fonte, não se exigindo que esteja realmente fixado ao solo (OCDE, 2017).

A fim de evitar o problema da delimitação espacial ou territorial para o desenvolvimento das atividades empresariais, a superação do patamar mínimo relativo a esse requisito fica condicionada à demonstração de que a atividade desenvolvida é totalmente compatível, comercial e geograficamente, com a atividade principal da empresa, evidenciando a existência de um grau de ligação independentemente do local onde são desenvolvidas (LOPÈZ, 2019).

Ademais, pode ocorrer de que, pela natureza das atividades da empresa, esse local possa mudar sua localização com frequência, sem que com isso deixe de ser caracterizado como um único local de negócios, fazendo-se necessária a adequação da norma às características intrínsecas do negócio e a possibilidade de sua identificação a partir da ideia de que todas essas atividades e locais constituem um todo empresarial geograficamente localizado.

O mesmo termo ainda traduz a ideia de permanência, a partir da qual se conclui que o estabelecimento não pode possuir um caráter meramente temporário, outro conceito utilizado de forma muito ampla pela CM-OCDE, na medida em que não restou definido pelos países membros um critério temporal objetivo para a

caracterização da continuidade empresarial exigida (OCDE, 2017).

Na prática, todavia, é inusual que os países anuem com a existência de um estabelecimento permanente quando as atividades tenham sido desenvolvidas por menos de seis meses, salvo na hipótese de as atividades desenvolvidas serem de natureza recorrente – mas as operações realizadas regularmente –, restando os períodos de tempo em que esse local é utilizado somados para permitir sua caracterização; ou ainda quando as atividades constituam um negócio desenvolvido apenas naquele determinado país, situação em que é possível identificar uma forte ligação entre a empresa e o Estado-fonte capaz de afastar o critério tempo. Em qualquer caso, a análise casuística permanece presente (OCDE, 2017).

O termo inicial de funcionamento de um estabelecimento estável é o início de suas atividades empresariais através do local fixo de negócios, de modo que não é computado para fins de sua caracterização o tempo em que o estabelecimento vinha sendo construído, preparado ou formalizado, desde que tais atividades não constituam a atividade-fim do negócio. Da mesma forma, a extinção do estabelecimento permanente se dá com a cessação das atividades exercidas através dele de modo corrente, a manutenção e reparação de suas instalações (OCDE, 2017).

Tais elementos devem ser considerados no procedimento de qualificação, que permite observar o atendimento semântico da conceituação “estabelecimento permanente” a partir do teste positivo de: (a) existência de uma empresa, definida pela Convenção Modelo como sendo “qualquer pessoa jurídica ou qualquer entidade que seja tratada como pessoa jurídica para fins fiscais”, independentemente do tipo de negócio desenvolvido (art. 3, parágrafo 1, ‘b’ e ‘c’); (b) presença de uma sede fixa de negócios, identificada pela existência de uma presença objetiva (corpórea ou tangível) em um ponto espacial determinado; (c) período de permanência, a indicar uma regularidade no desempenho das atividades empresariais; (d) poder de disposição, entendido como o direito de uso do lugar de negócios; (e) efetivo exercício dos negócios, de modo que exista uma estrutura disponível para o efetivo desempenho de atividades que servem aos propósitos da empresa (CALIENDO, 2005).

O parágrafo 2 do artigo 5 da CM-OCDE estabelece que um estabelecimento

permanente pode ser constatado a partir da identificação de um lugar de negócios, como escritório, fábrica, oficina, mina, poço de petróleo ou gás, assim como qualquer lugar de extração de recursos naturais e, ainda, um estaleiro ou projeto de construção ou instalação que esteja em atividade por período superior a 12 meses, salvo se aplicáveis as exceções do parágrafo 4; ou um estabelecimento permanente propriamente típico, como a sede de direção e a sucursal (OCDE, 2017; CALIENDO, 2005).

“A sede de direção (place of management) é o lugar onde os negócios de uma empresa são, total ou parcialmente, conduzidos” (CALIENDO, 2005, p. 119), podendo uma mesma empresa possuir mais de uma sede de direção, inclusive mediante o uso de instalações menores, sendo necessário, todavia, que uma instalação física esteja à disposição da empresa para tomada de decisões de cunho administrativo, destinadas à gestão do negócio. Pode ser compreendido como local da sede de uma empresa o apartamento de um contribuinte, um quarto de hotel ou um mero local de acomodação, desde que atendam aos requisitos do parágrafo 1 do artigo 5 da CM-OCDE e não se constituam de atividades de caráter auxiliar ou preparatória (CALIENDO, 2005).

Segundo o parágrafo 4 do artigo 5 da CM-OCDE, excetua-se ao conceito de estabelecimento estável as atividades que, embora exercidas por meio de locais fixos de negócios, estão tão distantes da efetiva realização dos lucros que não se mostram aptas à constituição de um estabelecimento permanente, sendo identificadas por seu caráter preparatório ou auxiliar do negócio principal da empresa, dentre as quais: a) o uso de instalações apenas para fins de armazenamento, exibição ou entrega de estoques de mercadorias ou outros bens tangíveis para a própria empresa ou de terceiros; b) o estabelecimento fixo destinado exclusivamente para a aquisição de bens ou mercadorias ou recebimento de informações de interesse da empresa para a empresa (OCDE, 2017).

Será considerada preparatória a atividade que preceder a parte essencial e significativa do negócio, com este não se confundindo. “Já uma atividade de caráter auxiliar corresponde geralmente a uma atividade exercida para sustentar, sem fazer parte, a parte essencial e significativa da atividade da empresa como um todo.” (OCDE, 2017, p. 135).

Para Caliendo (2005, p. 139), “as atividades auxiliares e preparatórias são aquelas nas quais não existe o exercício de uma ‘parte essencial e significativa da atividade da empresa enquanto um todo’ (*essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole*)”, sendo necessariamente realizadas em benefício da própria empresa e satisfazem o critério de permanência, assim entendido como habitualidade e recorrência das atividades.

A partir da publicação do plano de ação 7 do *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), a OCDE inseriu ao referido artigo o parágrafo 4.1, com o objetivo de assegurar que o caráter preparatório ou auxiliar das atividades exercidas numa determinada instalação fixa seja analisado à luz das outras atividades preparatórias ou auxiliares desenvolvidas pela mesma empresa ou outra empresa a ela estreitamente relacionada, evitando que o fracionamento de uma operação coesa permita a não tributação.

De acordo com o referido parágrafo, estará caracterizado um estabelecimento permanente quando uma instalação fixa de negócio, utilizada ou mantida por uma empresa ou outra empresa estreitamente relacionada a essa, exerça atividades comerciais naquele local ou outro local no mesmo Estado contratante: (a) constituindo um estabelecimento estável para a empresa ou para outra empresa a ela relacionada, ou (b) a atividade global resultante da combinação das atividades exercidas pelas duas empresas no mesmo local, ou pela mesma empresa ou empresas estreitamente relacionadas nos dois locais, não for de caráter preparatório ou auxiliar, mas constitua funções de caráter complementar integrantes de uma mesma operação comercial coesa (OCDE, 2017).

Para a CM-OCDE, uma pessoa ou empresa está estreitamente ligada à outra empresa se uma tiver o controle da outra ou ambas estiverem sob o controle das mesmas pessoas ou empresas. Igualmente se verificará essa forte conexão quando uma delas possuir direta ou indiretamente mais de 50% do total de votos e valor das ações da empresa ou da participação acionária beneficiária na empresa (OCDE, 2017).

Não se caracterizarão estabelecimento permanente as atividades desempenhadas em um determinado Estado por meio de um agente independente, isto é, sem vínculo de subordinação; no curso das atividades normais desse. “O

conceito de independência exige que o agente dirija o seu negócio de modo próprio, utilize o seu nome e assuma para si os riscos de sua atividade (*entrepreneurial risk*).” (CALIENDO, 2005, p. 147).

Para Lopèz (2019), são representativos da independência exigida do agente autônomo existir uma estrutura e de uma organização independentes de qualquer outra empresa, auferir remuneração variável e deter poder de decisão sobre seu local de trabalho, horário e detalhes do contrato, incluindo o preço.

É o caso da empresa subsidiária, coligada, controlada ou controladora que, não obstante, possa deter certa submissão econômica, comercial ou administrativa com relação à matriz, é considerada entidade juridicamente independente com relação à matriz, desde que possua o grau de autonomia necessário para caracterização dessa emancipação (CALIENDO, 2005).

Ademais, ainda que o agente independente possa ser designado como estabelecimento permanente, tal caracterização somente atrairá a tributação dos lucros pelo Estado-fonte com relação às atividades em que estiver identificada a dependência da empresa (controlada ou controladora), ressalvando-se as atividades em que o agente atuou de forma independente (CALIENDO, 2005).

As dificuldades encontradas para a caracterização do estabelecimento permanente nas operações relacionadas ao comércio eletrônico nos termos em que estabelece a definição do artigo 5 foram abordadas nos Comentários à CM-OCDE, os quais se limitaram, por sua vez, a distinguir o tratamento dos equipamentos de informática, assim entendidos como aqueles que podem ser instalados em um determinado local fixo de negócios, e os dados e softwares usados ou armazenados naquele equipamento, os quais não constituem bem tangível e, portanto, não podem constituir um local de negócios, na medida em que não há instalações, como máquinas e equipamentos. Os primeiros, por atenderem ao “requisito fixação”, podem constituir-se como estabelecimentos estáveis, enquanto os segundos, pela mesma conclusão diametralmente oposta (intangibilidade), não (OCDE, 2017).

No caso dos servidores, é ainda necessário aferir se as atividades da empresa são total ou parcialmente exercidas através desses equipamentos, a fim de assegurar a conclusão de que tais instalações estão à disposição da empresa para a execução de suas atividades empresariais. Nesse aspecto, o item 124 dos

comentários ao artigo 5 da CM-OCDE esclarece que é imprescindível que o servidor esteja à disposição da empresa, situação que restaria configurada na hipótese de tal equipamento ser próprio ou alugado e que não se confunde com a mera utilização de um determinado servidor de um provedor de serviços de internet para hospedagem de um site, ainda que a empresa possa comprovar que seu site está hospedado naquele servidor em um servidor específico, cuja localização é determinada geograficamente, porquanto o site não é tangível (OCDE, 2017).

Bossa (2019, p. 333) sintetiza a conceituação de estabelecimento permanente prevista no artigo 5 supramencionado a partir de três requisitos centrais: “(i) presença física; (ii) a exigência de conexão direta entre a organização existente no exterior e a atividade desenvolvida pela empresa no país de residência; e (iii) ligação de ordem econômica de caráter regular”.

Eis o cerne da incongruência entre o modelo de tributação internacional da renda e as operações decorrentes da economia digital: quase nenhum elemento físico é necessário para a criação da riqueza.

Caliendo (2005, p. 162), discorrendo criticamente sobre a solução dada pelo Relatório do Comitê Fiscal da OCDE para a tributação do comércio eletrônico, especificamente os esclarecimentos feitos no parágrafo 42.2 e seguintes dos Comentários ao Modelo OCDE, já afirmava que “fundar o ‘núcleo conceitual’ de Estabelecimento Permanente na ideia de ‘presença física’ de um dado servidor não significa [...] atingir a compreensão do modo de realizar negócios mediante o comércio eletrônico”. Tal distorção é inegavelmente ainda mais acentuada no âmbito das operações em computação em nuvem, que se realizam majoritariamente em meio digital.

As regras internacionais de divisão da competência tributária entre Estado-fonte e Estado-residência definem o elemento de conexão “estabelecimento permanente” a partir da existência de uma presença física que conecte as partes da operação jurídica e os países, o que não mais se verifica na economia digital (GOMES; GOMES; BOSSA, 2018).

Para garantir a tributação dos rendimentos pelo Estado-fonte e equacionar os problemas decorrentes da natureza das operações da computação na nuvem, alguns países, como Argentina, França, Índia e Reino Unido, adotaram medidas

unilaterais detidamente analisadas por Daniel de Paiva Gomes, Eduardo de Paiva Gomes e Dóris Canen (2018). Em seus trabalhos, os autores concluíram que a política tributária desses países se divide entre aqueles que concedem benefícios fiscais para as empresas prestadoras de serviços e aqueles que adotam medidas para aumentar a arrecadação e preservar o mercado local.

4 POSSÍVEIS SOLUÇÕES PARA A TRIBUTAÇÃO DIRETA DA COMPUTAÇÃO EM NUVEM

4.1 O PROJETO BEPS

Como esclarece Brauner (2014), as falhas do atual paradigma da tributação internacional e a ineficiência das medidas unilaterais para seu combate foram evidenciadas pela exposição na mídia dos planejamentos tributários usados por alguns dos gigantes da tecnologia, como Apple, Microsoft e Google. A exibição dessa fragilidade fez com que o G-20 pressionasse a OCDE a fornecer soluções concretas ao problema, consolidando-se como verdadeira organização tributária mundial.

Assim, em um cenário geopolítico marcado por novas relações de poder, a OCDE teve a chance de construir um discurso universal sobre tributação internacional. Essa empreitada caracteriza a terceira e atual fase da história do discurso tributário internacional, marcada pelo combate ao fenômeno da erosão da base e transferência de lucros (BEPS). (CAMPOS, 2021, p. 178, tradução nossa)

Em fevereiro de 2013, a OCDE publicou o plano de ação *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), o qual, por meio da adoção de 15 planos de ação coordenados, objetiva “equipar os governos com regras e instrumentos nacionais e internacionais para lidar com a evasão fiscal, garantindo que os lucros sejam tributados onde as atividades econômicas que geram os lucros são realizadas e onde o valor é criado” (OCDE, 2021, [s. p.]).

O plano de ação completo foi endossado pelos líderes do G20 em novembro de 2015, e mais de 110 países e jurisdições se comprometeram com sua implementação como membros do Quadro Inclusivo do BEPS, a partir da

compreensão de que “um discurso tributário internacional só será universal se considerar a dimensão política da tributação [...] que aspira à universalidade” (CAMPOS, 2021, p. 179).

De acordo com o *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report* 2018, o pacote de medidas BEPS “representa a primeira renovação substancial das regras fiscais internacionais em quase um século” e a expectativa de que, uma vez implementadas, “os lucros sejam reportados onde se desenvolvem as atividades econômicas que geram e onde se cria valor” (OCDE, 2018, p. 3).

Não obstante a inegável importância política e econômica, a atuação da OCDE por meio do Projeto BEPS não ficou isenta de críticas, como ressalta Campos (2021, p. 180, tradução nossa):

A consolidação da imagem técnica da OCDE construída em oposição ao caráter político da ONU escondeu em si as sementes de um problema. Embora a OCDE tenha uma publicação prolífica de estudos e relatórios, a mera existência de uma alta capacidade editorial não significa que o conteúdo publicado seja necessariamente técnico. Em geral, tais membros correspondiam aos mesmos países industrializados que abandonaram a construção do discurso tributário internacional no quadro institucional da ONU. Tal situação levou a acusações de que a OCDE atuou mais como uma arena de defesa de seus interesses do que como um fórum técnico, trazendo retórica política para o debate tributário. Assim, a passagem do combate à bitributação internacional para o combate às práticas tributárias nocivas resultou na identificação da atuação da OCDE com a agenda tributária das antigas grandes potências (OGPs).

Ainda assim, tanto as antigas grandes potências (OGPs) quanto as novas grandes potências (NGPs) concordam que o melhor ambiente para esse debate ainda é a OCDE, a qual, embora as OGP's sigam possuindo influência na produção editorial, aparenta buscar uma harmonização entre os poderes e interesses das OGP's e das NGPs, abrindo espaço para o desenvolvimento de um papel político para a organização (CAMPOS, 2021).

Esse novo equilíbrio de poder foi incorporado pelo Projeto BEPS por meio de uma estética que enfatiza a busca por equalizar os interesses e assegurar a participação não só das OGP's mas também das jurisdições do Quadro Inclusivo, além de contar com a presença de atores não governamentais que cooperaram por meio de consultas públicas. “Essas preocupações com os aspectos técnicos, legitimação e abertura contribuíram para um discurso tributário que, embora

mantendo alguns elementos tradicionais, apresentou uma estética muito original”. (CAMPOS, 2021, p. 185).

Deixando de se limitar à condenação de práticas tributárias prejudiciais aos países, o novo discurso se voltou à construção de uma nova forma de cooperação internacional em assuntos tributários, por meio de padrões mínimos a serem adotados pelas jurisdições, para prevenir o fenômeno da erosão da base tributável, com destaque para a preocupação política de que o projeto conte com a adesão do maior número possível de países para assegurar seu sucesso (CAMPOS, 2021).

Seja como for, é axiomático que o BEPS escancara que as atuais regras fiscais internacionais não foram desenhadas para a economia digital, e as tentativas de adaptar as premissas utilizadas pelos países para a tributação do comércio internacional de tangíveis não se mostraram bem-sucedidas, mostrando-se necessário identificar quais são as verdadeiras dificuldades enfrentadas na aplicação na economia digital das normas tributárias internacionais vigentes e desenvolver soluções para o enfrentamento desses novos desafios no tocante à tributação direta e indireta (BRAUNER, 2014).

A globalização resultou em uma mudança de modelos operacionais específicos de cada país a modelos globais baseados em organizações de gestão matricial e integração de cadeias de suprimentos que centralizam diversas funções em nível regional ou global. Além disso, a crescente importância da componente de serviços da economia, e de produtos digitais que muitas vezes podem ser entregues pela Internet, tornou muito mais fácil para as empresas localizar muitas atividades produtivas em localizações geográficas distantes da localização física de seus clientes. (OCDE, 2013, p. 8, tradução nossa)

A análise dessas dificuldades se mostra mais evidente ou relevante quando realizada a partir das empresas multinacionais de tecnologia (MNEs), cujo modelo de negócios se pauta na existência de recursos intangíveis significativos que são naturalmente ampliados pela ascensão da economia digital e sua contribuição para a própria globalização. Aliado à grandiosidade do volume de operações realizadas pelas MNEs está o interesse dos países da OCDE – junto a todos os demais países – nos planejamentos tributários perpetrados pelas gigantes do setor, como Apple, Microsoft e Google, que, muitas vezes, segregam artificialmente o lucro tributável das empresas que o geram. Como conclui Brauner (2014, p. 71), “o BEPS é, antes de mais nada, sobre globalização e as grandes multinacionais de tecnologia”.

O que a OCDE, através do BEPS, concluiu foi que ajustar as velhas regras aos novos modelos de negócios não é mais aceitável. Da mesma forma, não é possível isolar a economia digital do resto da economia para fins fiscais devido à natureza cada vez mais difundida da digitalização. É preciso buscar novas e inovadoras soluções que permitam a efetiva tributação da economia digital, bem como que essas ações decorram de uma séria e comprometida cooperação internacional, já que soluções unilaterais funcionam apenas de forma parcial e temporária.

É necessário um realinhamento da tributação e da substância relevante para restaurar os efeitos e benefícios pretendidos dos padrões internacionais, que podem não ter acompanhado as mudanças nos modelos de negócios e desenvolvimentos tecnológicos. (OCDE, 2013, [s. p.], tradução nossa)

A conclusão é de que novos padrões internacionais devem ser elaborados para garantir a coerência da tributação da renda corporativa em nível internacional.

4.1.1 O Plano de Ação 1 do Projeto BEPS

Enquanto os trabalhos e as discussões produzidos pela OCDE na década de 90 versavam sobre a possibilidade de caracterização de um estabelecimento permanente quando não há pessoas atuando no local, o Projeto BEPS expandiu a dificuldade e propôs uma abordagem mais ampla acerca do conceito denexo e presença tributária, isto porque modelos de negócios pautados em intangíveis não são sinônimo de comércio eletrônico e, portanto, a presença física não pode ser o único gatilho de jurisdição fiscal (BRAUNER, 2014).

Em setembro de 2013, no bojo do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE (*Committee on Fiscal Affairs - CDA*), foi criada a força tarefa de Ação 1 (*Task Force on Digital Economy - TFDE*), com o propósito de produzir um parecer que apontasse os principais desafios enfrentados pela economia digital, a forma como esses empreendimentos agregam valor e obtêm seus lucros e a existência de falhas na legislação (GOMES; GOMES; BOSSA, 2018).

As questões a serem examinadas incluem, mas não estão limitadas, a capacidade de uma empresa ter uma presença digital significativa na economia de outro país sem estar sujeita à tributação por falta de nexode

acordo com as regras internacionais em vigor, a atribuição do valor criado a partir da geração de dados comercializáveis relevantes para a localização por meio do uso de produtos e serviços digitais, a caracterização da receita derivada de novos modelos de negócios, a aplicação de regras de origem relacionadas e como garantir a cobrança efetiva de IVA/GST no que diz respeito ao fornecimento transfronteiriço de bens e serviços digitais. (OCDE, 2013, [s. p.], tradução nossa)

No âmbito do plano de Ação 1, a OCDE produziu o relatório *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018*, o qual, dentre outras definições, identificou como elementos comuns aos negócios digitais a crescente importância do investimento em intangíveis, especialmente ativos de propriedade intelectual (softwares e algoritmos), o uso massivo de dados (principalmente, dados pessoais), a adoção generalizada de modelos de negócios multilaterais que capturam valor de externalidades geradas por produtos gratuitos e a dificuldade de determinar a jurisdição onde ocorre a criação de valor (OCDE, 2018).

Mobilidade, dependência de dados, efeitos de rede, tendência ao monopólio ou oligopólio e volatilidade são igualmente características comuns da digitalização, que acabou por acelerar e modificar a disseminação de cadeias de valor globais nas quais as grandes multinacionais integram suas operações em todo o mundo (OCDE, 2018).

Para enfrentar os principais desafios impostos à tributação da renda dos negócios da economia digital, o relatório *Interim Report 2018* analisou as seguintes possíveis soluções: (i) uma nova regra de nexo pautada no teste positivo de “presença econômica significativa” realizado a partir da identificação de aspectos que apontem a existência de um vínculo entre a atividade exercida e a economia do país em que está localizado o mercado consumidor; (ii) a previsão de retenção na fonte para alguns tipos de transações digitais; (iii) uma taxa de equalização, destinada a tratar da disparidade no tratamento tributário entre empresas estrangeiras e nacionais, nos casos em que a empresa estrangeira possua presença econômica suficiente na jurisdição (OCDE, 2018; SILVEIRA, 2018).

No entanto, nenhuma dessas opções foi recomendada no Relatório de Ação 1 de 2015, o qual concluiu que os países poderiam introduzir qualquer uma dessas opções em suas leis domésticas como salvaguardas adicionais contra o BEPS, desde que respeitassem as obrigações do tratado existente ou seus impostos bilaterais pactuados (OCDE, 2018).

Para a OCDE, essa mudança não prescinde da revisão do conceito de Estabelecimento Permanente (PE), por meio de conceitos como 'presença digital significativa' e a revisão das denominadas atividades 'auxiliares ou preparatórias', além do papel das pessoas e instalações em cada uma das jurisdições. Ressalta a necessidade de se rediscutir o nexos e a caracterização de atividades digitais e outras atividades intangíveis. (OCDE, 2018, p. 14-15)

Conforme constatou o *Interim Report 2018*, a desmaterialização da economia permitiu que empresas dos mais diversos setores implantassem etapas de seus processos de produção em diferentes países, acessando, ao mesmo tempo, um número maior de clientes em todo o mundo. Uma das características dos negócios altamente digitais é a possibilidade de uma empresa estar fortemente envolvida na vida econômica de uma jurisdição sem possuir qualquer presença física significativa no país, alcançando a denominada escala operacional local sem massa (OCDE, 2018).

O alto investimento e o uso intenso de ativos intangíveis, incluindo propriedade intelectual, softwares e algoritmos, que podem ou não ser de propriedade da empresa, é outro traço marcante dos modelos de negócios das empresas altamente digitalizadas, assim como os custos de troca e efeitos de *lock-in*, a complementaridade e a dependência de participação ativa do usuário, incluindo o fornecimento de conteúdo gerado pelo próprio usuário (OCDE, 2018).

Os benefícios da análise de dados também tendem a aumentar com a quantidade de informações coletadas vinculadas a um usuário ou cliente específico. O importante papel que a participação do usuário pode desempenhar é visto no caso das redes sociais, onde sem dados, efeitos de rede e conteúdo gerado pelo usuário, os negócios não existiriam como os conhecemos hoje. Além disso, o grau de participação do usuário pode ser amplamente dividido em duas categorias: participação ativa e passiva do usuário. (OCDE, 2018, p. 24, tradução nossa).

Bossa (2019) esclarece que, embora entre o Quadro Inclusivo essas três características sejam reconhecidas como comuns aos negócios digitalizados, ainda não há consenso sobre a relevância e importância delas para definir a localização da criação de valor e identidade de seus criadores.

Ademais, o grau de participação do usuário não é, por si só, um elemento caracterizador de um negócio altamente digitalizado, como se percebe ao analisar a

computação em nuvem, em que a participação do usuário pode ser altamente limitada (OCDE, 2018).

Para alguns membros do Quadro Inclusivo, a participação e o envolvimento sustentado dos usuários são importantes elementos da criação de valor nos negócios digitalizados, porquanto permite que as empresas digitais coletem grandes quantidades de dados por meio do monitoramento intensivo das contribuições e dos comportamentos ativos dos usuários, ação que se mostra essencial para a oferta de outros negócios, a atração de novos usuários e a construção da confiança e reputação dos negócios e empresas, culminando na produção de efeitos de rede (OCDE, 2018).

A mudança de perspectiva quanto a quem é o responsável por produzir o conteúdo fornecido pela plataforma e propiciar a interação de seus usuários deslocou o usuário da posição de mero consumidor de um serviço ou produto para uma posição de destaque na criação de valor de alguns modelos de negócios específicos, como se observa mais claramente nos negócios que se realizam por meio de redes sociais.

De outra banda, alguns países veem a coleta de dados dos usuários, sua interação e o fornecimento de conteúdo produzido como meras transações entre os usuários e o negócio, nas quais a empresa fornece serviços financeiros⁷ ou compensação não financeira (como a disponibilização de serviços de e-mail, hospedagem de dados ou entretenimento digital) em contrapartida de tais dados/conteúdos (OCDE, 2018).

Assim, ainda que admitam que essa interação e os dados produzidos possam ser valiosos ao negócio, para esses países, a participação do usuário não é uma atividade à qual o lucro seja atribuído, porquanto não se distinguiria de outras entradas de negócios provenientes de um terceiro independente na cadeia de suprimentos do negócio, como o armazenamento de dados, o acesso à banda larga, a eletricidade, entre outros (OCDE, 2018).

⁷ Algumas plataformas, como YouTube, Instagram e Facebook, remuneram os usuários que produzem conteúdo de acordo com suas políticas internas de monetização de canais, vide “Políticas de Monetização de Canais do YouTube”, disponível em: <https://support.google.com/youtube/answer/1311392>.

De acordo com o *Interim Report 2018*, há quatro tipos ou linhas de negócios digitalizados, os quais, inclusive, podem ser identificados simultaneamente em uma mesma empresa: a) plataformas multilaterais, nas quais os usuários finais se afiliam à plataforma e podem interagir e transacionar entre si, deixando principalmente a cargo do fornecedor o controle dos dados e a responsabilidade pelas operações (Uber, Airbnb, BlablaCar, Facebook etc.); b) revendedores, assim identificadas as plataformas que adquirem produtos e revendem a outros compradores, sem interação entre os usuários finais (Spotify, Netflix, Amazon *e-commerce*); c) empresas verticalmente integradas, que adquirem outros fornecedores e os integram aos seus negócios, ofertando seus produtos ou serviços (Netflix, Amazon *e-commerce*, Huawei); d) fornecedores de insumos, que ofertam bens integrantes do processo produtivo de outras empresas por meio de operações essencialmente *business to business* (Intel, Tsinghua Unigroup) (OCDE, 2018).

Além da estrutura dos mercados, a digitalização provocou significativas mudanças no processo de criação de valor dos negócios, evento igualmente abordado pela seção 2.3 do relatório.

A partir da ideia de cadeia de valor, Michael Porter propõe que a vantagem competitiva de uma empresa seja medida a partir da criação de um valor superior, identificado pela oferta de produtos com maior valor agregado ou pela redução de custos no curso de um processo de entradas e saídas sequenciais que resultarão no produto acabado. Tal modelo foi alvo de duras críticas, especialmente relevantes no contexto dos negócios altamente digitalizados, haja vista que não considera de maneira adequada a criação de valor a partir do fluxo de informações, além de ter sido concebido para ser aplicado a empresas nacionais prestadoras de serviços (OCDE, 2018).

Em resposta, o conceito de cadeia de valor foi ampliado pelo Projeto BEPS para abranger a concepção de cadeia de valor virtual, em que o valor é criado a partir de dados obtidos no curso das atividades primárias, e admite a possibilidade de o processo de produção abranger várias jurisdições, na perspectiva de uma cadeia de valor global (OCDE, 2018).

A ideia de que a geração de valor deve se dar por meio de um processo linear até a entrega do produto ou serviço ao usuário é igualmente uma

característica que não se vislumbra na maior parte dos negócios digitalizados, muito mais voltados à prestação de serviços do que à produção de bens tangíveis (OCDE, 2018).

Diante da incompatibilidade entre o conceito de Porter e os modelos de negócios digitais, muito mais voltados ao fornecimento de serviços, fez-se necessária a análise da criação de valor a partir de uma rede, uma estrutura mais natural para muitas empresas altamente digitalizadas e, em particular, negócios baseados em plataforma.

As redes de valor dependem de uma tecnologia de mediação: uma tecnologia usada por operadores de plataforma para conectar clientes interessados em se envolver em uma transação ou relacionamento (seja por consideração financeira ou não). A tecnologia mediadora facilita as relações de troca entre usuários finais distribuídos no espaço e no tempo. Exemplos de redes de valor tradicionais e não digitais incluem agências de emprego que reúnem empregadores e candidatos a emprego e bancos que reúnem investidores e tomadores de empréstimos. No entanto, a digitalização, em particular a Internet, ampliou muito o papel da tecnologia de mediação, ligando usuários e clientes com todo tipo concebível de fornecedor e serviço (Hagel e Singer, 1999). (OCDE, 2018, p. 38, tradução nossa)

Embora o conceito de rede de valor albergue uma quantidade significativa de empresas digitalizadas, nem todos os modelos de negócios dependem de relacionamentos de rede, situação que aponta para uma última modalidade de processo de criação de valor: a loja de valor.

A loja de valor caracteriza-se pelo emprego intensivo de tecnologia (numa combinação de hardware, software e *know how*) para solucionar uma demanda ou um problema específico de um cliente por meio de um serviço altamente especializado e personalizado. Como exemplo de negócios neste grupo estão tecnologia médica usada para diagnosticar e tratar a doença de um paciente, tecnologia de laboratório usada em pesquisas universitárias para realizar experimentos, consultoria de negócios, análise especializada de dados, desenvolvimento de software ou computação em nuvem, entre outros (OCDE, 2018).

Acerca da criação de valor, Brauner (2014, p. 75, tradução nossa) destaca ter o Projeto BEPS negligenciado um importante aspecto dos desafios impostos na identificação das cadeias de valor, “apesar da dificuldade de determinar onde o valor é criado, não é difícil entender onde ele não é criado”:

Valor não é criado onde P&D significativo não leva à lugar, colocar; não é criado onde a carne e o sangue não estão presentes para tomar todas as decisões importantes sobre a exploração dos intangíveis, independentemente a distinção entre decisões estratégicas e decisões do dia-a-dia; e não é criado onde não é significativamente explorado para a melhoria de um grande número de seres humanos. Isso significa que o valor não pode ser determinado como significativamente criado em lugares onde as taxas de impostos são excepcionalmente baixas. (BRAUNER, 2014, p. 75, tradução nossa)

No que tange à implementação e ao impacto das medidas de tributação direta da renda voltadas a evitar o BEPS, o Relatório da Ação 1 não apresentou nenhuma recomendação específica de reforma, preferindo aguardar o impacto das demandas de ações do Projeto, dentre as quais destacou como mais relevantes as mudanças nos padrões internacionais de tributação então existentes, com as emendas à definição de estabelecimento permanente prevista no artigo 5 da CM-OCDE (Ação 7 do Projeto BEPS), e as revisões das diretrizes de preços de transferência da OCDE relacionadas ao artigo 9 da Convenção (Ações 8 a 10 do Projeto), uma medida tributária doméstica baseada nas melhores práticas para jurisdições que pretendem limitar a erosão da base tributável por meio de regras CFC (Ação 3 do Projeto), além de uma nova norma sobre abuso de tratados (Ação 6 do Projeto BEPS) e as medidas relacionadas às práticas fiscais prejudiciais (Ação 5 do Projeto BEPS) (GODOI; LEVENHAGEN, 2022; OCDE, 2018).

Em janeiro de 2019, a OCDE publicou a *Policy note*, aprovada pelos membros do Quadro Inclusivo, por meio da qual comunicou estar examinando propostas para a reforma do sistema tributário internacional com base no quadro analítico do Relatório da Ação 1 e o Relatório Intercalar que envolvam dois pilares. O primeiro pilar, focado nos macro desafios da economia digitalizada, aborda as questões de alocação de direitos tributários e nexos, enquanto o segundo pilar se concentra nas questões remanescentes do Projeto BEPS (GODOI; LEVENHAGEN, 2022).

A Estrutura Inclusiva concordou que questões de atribuição de lucro e nexos precisariam ser desenvolvidas simultaneamente com cada um desempenhando um papel fundamental em qualquer solução finalmente adotada, observando que eles podem exigir mudanças nos tratados tributários. No nexo, o Quadro Inclusivo concordou em explorar conceitos diferentes, incluindo alterações ao limiar de estabelecimento estável, como o conceito de 'presença econômica significativa' que foi discutido no Relatório da Ação 1 ou no conceito de 'presença digital significativa', bem como regras de tratados especiais. (OCDE, 2019, p. 2, tradução nossa)

O Pilar 2 abordou a possibilidade de optar por uma tributação global mínima, fortalecendo a capacidade das jurisdições de tributar os lucros nas situações em que o país com direito à tributação dos lucros o faça em um patamar muito reduzido. Assim, para evitar a transferência de lucros para países com nenhuma ou reduzida tributação, o caminho seria a adoção de uma ação multilateral voltada à tributação das grandes multinacionais, assegurando que essas tenham seus lucros tributados a um percentual mínimo definido entre os países (GODOI; LEVENHAGEN, 2022; OCDE, 2019).

Em 8 de outubro de 2021, 137 países – dentre as 140 jurisdições que compõem o Quadro Inclusivo da OCDE – firmaram um acordo tributário internacional global que prevê a criação de um imposto mínimo global de 15%, que terá como contribuintes as empresas multinacionais com faturamento global acima de € 20 bilhões e lucratividade (antes de imposto) superior a 10%.

Segundo o pacto, 25% do lucro residual, assim definido como o lucro superior a 10% da receita, será alocado para o país do mercado consumidor com base na receita da empresa multinacional naquela jurisdição específica. O lucro excedente, denominado de Valor A, será transferido para a jurisdição onde se localiza o mercado consumidor, independentemente da existência de um estabelecimento permanente no país, restando estabelecido um elemento de nexo fundado na presença econômica da multinacional naquele mercado, e não mais na presença física (OCDE, 2021).

Para que os países com PIB superior a € 40,01 bilhões façam jus à parcela de lucros excedente (Valor A), a multinacional deve auferir naquela jurisdição receitas provenientes de bens ou serviços equivalentes a € 1 milhão, ou mais. No caso dos países com PIB inferior a € 40 bilhões, a receita da empresa daquela jurisdição deve ser de, no mínimo, € 250 mil (OCDE, 2021).

A quantificação da receita para fins de determinação do nexo, assim como do lucro ou da perda da multinacional, será realizada conforme os dados financeiros publicados e consolidados no país sede da empresa, sem prejuízo de pequenos ajustes (CARVALHO JUNIOR, 2020). O acordo ainda prevê, como forma de facilitar a aplicação do princípio, a possibilidade da definição de regras mais detalhadas para

a apuração da receita tributável para algumas categorias específicas de empresas multinacionais

A bitributação da renda será combatida por meio de isenções fiscais e possibilidade de creditamento, sendo que eventual perda tributária a ser suportada por uma determinada jurisdição deverá ser compensada por aquelas que obtiverem lucro residual.

O acordo prevê que as regras pactuadas sejam acompanhadas de medidas voltadas à simplificação das obrigações e à redução significativa dos custos de conformidade, a fim de permitir que as empresas multinacionais possam gerenciar todo o processo de adequação, declaração e informação por meio de uma única jurisdição (OCDE, 2021).

Como contrapartida ao imposto global, os países signatários acordaram com a revogação de todos os eventuais impostos instituídos sobre serviços digitais e demais medidas semelhantes que atinjam as empresas em questão no âmbito de suas jurisdições, além de se comprometerem a não introduzir tais medidas no futuro.

Nenhum Imposto sobre Serviços Digitais recentemente promulgado ou outras medidas semelhantes relevantes será cobrado sobre qualquer empresa a partir de 8 de outubro de 2021 e até o início de 31 de dezembro de 2023 ou a entrada em vigor da Convenção Multilateral. (OCDE, 2021, p. 3)

4.1.2 O Plano de Ação 7 do Projeto BEPS

Enquanto o Plano de Ação 1 e o *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018* ocuparam-se de apresentar os macrodesafios para a tributação da economia digital e debater possíveis soluções, o Plano de Ação 7 preocupou-se em limitar o alcance das exceções apresentadas à caracterização do estabelecimento estável delineado no artigo 5 da CM-OCDE.

Para Brauner (2014, p. 94):

Este é um item de ação interessante. Trata-se de uma reforma das regras do regime tributário internacional aplicáveis à renda empresarial - talvez o aspecto mais importante e o principal combustível do investimento transfronteiriço. Essas regras estabelecem que apenas a presença significativa de negócios conduzidos por um não residente desencadearia a tributação pelo país de origem - onde os negócios são conduzidos. Eles

estabelecem um limite PE para determinar as instâncias em que os negócios seriam considerados significativos o suficiente para desencadear tributação na fonte.

Nesse sentido, convém rememorar as lições de Xavier (2004) acerca da definição de estabelecimento permanente, para quem o referido elemento se caracteriza pela capacidade de produção de rendimentos decorrentes de atividades típicas da empresa, sendo a lista negativa ou as exceções nada mais do que a exemplificação de instalações sem essa independência, potencial e autonomia, representando meros locais instrumentais da empresa no exterior.

A Ação 7 previa a alteração da definição de agente dependente por meio de alterações no artigo 5 da Convenção Tributária Modelo da OCDE e seus comentários, realizadas com o objetivo de evitar a evasão artificial do status de estabelecimento estável, além de propor a atualização das exceções de atividades específicas encontradas no parágrafo 5 do artigo 5 da CM-OCDE, segundo o qual não se constitui um estabelecimento permanente quando o local de negócios é usado exclusivamente para as atividades listadas naquele parágrafo, o que culminou na adição do parágrafo 4.1 e 8 e alteração dos parágrafos 4, 5 e 6 do referido artigo (OCDE, 2017).

A alteração proposta buscava evitar a aplicação automática das isenções de atividades específicas, restringindo sua aplicação a atividades de caráter preparatório ou auxiliar, evitar o abuso de acordos de comissionamento e combater a fragmentação de um negócio operacional coeso em diversas pequenas operações pretensamente preparatórias ou auxiliares.

Da forma como proposta pelo Plano de Ação 7, houve uma revisitação interpretativa de definições tradicionais (ex. atividades acessórias) de modo a tornar, em termos práticos, a lista negativa do conceito de estabelecimento permanente não taxativa/exaustiva, o que confere às autoridades fiscais margem de aplicação da norma com grau de subjetividade para caracterização de um estabelecimento permanente. (GOMES; GOMES; BOSSA, 2018, p. 110)

A utilização de arranjos de comissões e estratégias similares voltadas a evitar a caracterização do estabelecimento permanente é exemplificada no Plano de Ação 7 a partir de situações em que os contratos são substancialmente negociados em um Estado, mas celebrados ou autorizados em outro país, ou quando uma empresa constitui um agente independente intimamente vinculado à empresa

contratante com o único objetivo de atrair a exceção prevista no artigo 5 (6) da CM-OCDE (OCDE, 2015).

Segundo Gomes, Gomes e Bossa (2018, p. 111), as alterações sugeridas pelo Plano de Ação 7 no tocante aos comissários, mandatários e agentes independentes se destinam a aumentar a possibilidade de caracterização de um estabelecimento permanente, especialmente quando os aspectos formais do negócio objetivam mascarar a realidade. “Em síntese, passou a prevalecer a substância sobre a forma.”.

Apelbaum (2019, p. 428) esclarece que, neste ponto, o Plano de Ação 7 afasta intencionalmente a exigência de que a relação jurídica entre o comissionário e a empresa prescindia de formalidades:

Em outras palavras, há a substituição de expressões como *‘suthority to conclude contracts’* e *‘so called dependent agents’* por outras como *‘habtually conclude contracts’* e *‘act in behalf of the enterprise’*. Não há nada de sutil nessa proposta: há uma profunda mudança de status da pessoa que realiza a negociação de contratos. De mero agente, passa a ser o verdadeiro representante da empresa.

Da mesma forma, o caráter de acessoriedade de determinada atividade da empresa somente poderá ser constatado para fins de descaracterização de um estabelecimento permanente mediante a análise do objeto principal do negócio conjuntamente às demais atividades desenvolvidas, isto é, mediante a realização de teste voltado a aferir as atividades efetivamente desempenhadas pela empresa em um exame acurado do modelo de negócio.

Com a publicização dos abusivos planejamentos tributários realizados por algumas grandes cadeias multinacionais, a OCDE entendeu ser urgente a adoção de medidas voltadas a combater os excessos, dentre eles, a fragmentação artificial de operações, com o intuito de qualificá-las como preparatórias ou auxiliares. “O teste do Projeto BEPS neste contexto seria se ele revisa de forma abrangente as regras de receita comercial ou apenas remenda apenas as feridas afetadas pelos espinhos mais visíveis.” (BRAUNER, 2014, p. 96).

Apesar de todas as considerações expostas, o artigo 5 da CM-OCDE, que se mantinha praticamente intocável desde a primeira Convenção Modelo de 1977 até a nova Convenção Modelo da OCDE de 2017 (LÓPEZ, 2019), absorveu todas as

alterações sugeridas pelo Plano de Ação 7, mas pouco se modificou, como se observa no comparativo a seguir:

Artigo 5 da CM-OCDE de 1977	Artigo 5 da CM-OCDE de 2017
Artigo 5 Estabelecimento Permanente 1. Para efeitos da presente Convenção, a expressão “estabelecimento permanente” significa um estabelecimento fixo de negócios através do qual uma empresa exerce todas as atividades ou parte de sua atividade. 2. A expressão “estabelecimento permanente” inclui, nomeadamente: a) a sede da administração; b) filiais; c) escritórios; d) fábricas; e) as oficinas; f) minas, poços de petróleo ou gás, pedreiras ou qualquer outro local de extração de recursos naturais. 3. Uma obra ou projeto de construção ou instalação só constitui estabelecimento estável se a sua duração for superior a doze meses. 4. Não obstante o disposto anteriormente neste artigo, considera-se que a expressão “estabelecimento permanente” não inclui: a) a utilização de instalações com a única finalidade de armazenar, expor ou entregar bens ou mercadorias pertencentes à sociedade; b) manutenção de armazém de bens ou mercadorias pertencentes à empresa com a finalidade exclusiva de armazená-los, exibi-los ou entregá-los; c) a manutenção de entreposto de bens ou mercadorias pertencentes à sociedade com o único fim de serem transformados por outra sociedade; d) manter um local fixo de negócios com o único objetivo de adquirir bens ou mercadorias ou coletar informações para o negócio; e) a manutenção de estabelecimento fixo com a única finalidade de exercer para a sociedade qualquer outra atividade de caráter auxiliar ou preparatório; f) a manutenção de uma instalação fixa de	Artigo 5 Estabelecimento Permanente 1. Para os fins desta Convenção, o termo “estabelecimento permanente” significa um local fixo de negócios por meio do qual os negócios de uma empresa são realizados total ou parcialmente. 2. A expressão “estabelecimento estável” compreende especialmente: a) um local de direção; b) um ramo; c) um escritório; d) uma fábrica; e) oficina; f) minas, poços de petróleo ou gás, pedreiras ou qualquer outro local de extração de recursos naturais. 3. Um estaleiro ou projeto de construção ou instalação só constitui estabelecimento estável se tiver uma duração superior a doze meses. 4. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, o termo “estabelecimento permanente” deve ser considerado como não incluindo: a) o uso de instalações exclusivamente para fins de armazenamento, exibição ou entrega de mercadorias ou mercadorias pertencentes à empresa; b) a manutenção de estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa exclusivamente para fins de armazenamento, exibição ou entrega; c) a manutenção de estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa exclusivamente para fins de transformação por outra empresa; d) a manutenção de estabelecimento fixo exclusivamente para efeitos de aquisição de bens ou mercadorias ou de recolha de informações, para a empresa; e) a manutenção de estabelecimento fixo exclusivamente para fins de exercício sobre, para a empresa, qualquer outra atividade; f) a manutenção de um local fixo de

negócios exclusivamente com a finalidade de realizar qualquer combinação das atividades mencionadas nas alíneas a) para e), desde que toda a atividade da instalação fixa de negócios resultante desta fusão mantenha o seu carácter auxiliar ou preparatório.

5. Não obstante o disposto nas seções 1 e 2, quando uma pessoa que não seja um agente independente (a quem a seção 6 se aplica) atua por conta de uma sociedade e tem e exerce habitualmente num Estado Contratante poderes que lhe permitem celebrar contratos por conta da sociedade, essa empresa será considerada como tendo um estabelecimento permanente nesse Estado em relação às atividades que essa pessoa realiza para a empresa, a menos que as atividades dessa pessoa sejam limitadas às mencionadas no parágrafo 4 e, se conduzidas por meio de um local fixo de negócios, não determinaram a consideração do referido local fixo de negócios como um estabelecimento permanente de acordo com as disposições daquele separados.

6. Não se considera que uma sociedade tenha um estabelecimento estável num Estado Contratante pelo simples fato de aí exercer a sua atividade por intermédio de um corretor, um comissário geral ou qualquer outro agente independente, desde que tais pessoas atuem no âmbito ordinário de sua atividade.

7. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que conduza negócios naquele outro Estado (seja por meio de estabelecimento permanente ou de outra forma), não converte por si qualquer dessas empresas em estabelecimento estável da outra.

negócios exclusivamente com a finalidade de realizar qualquer combinação de atividades referidas nas alíneas a) a e), desde que tal atividade ou, no caso da alínea f), a atividade global da instalação fixa de negócios, seja de carácter preparatório ou auxiliar.

4.1 O parágrafo 4 não se aplicará a uma instalação fixa de negócios usada ou mantida por uma empresa se a mesma empresa ou uma empresa estreitamente relacionada exercer atividades comerciais no mesmo local ou em outro local no mesmo Estado Contratante e

a) esse local ou outro local constitua um estabelecimento estável para a empresa ou empresa estreitamente relacionada nos termos deste artigo, ou b) a atividade global resultante da combinação das atividades exercidas pelas duas empresas no mesmo local, ou pela mesma empresa ou empresas estreitamente relacionadas nos dois locais, não for de carácter preparatório ou auxiliar, desde que as atividades comerciais exercidas pelas duas empresas no mesmo local, ou pela mesma empresa ou empresas estreitamente relacionadas nos dois locais, constituam funções complementares que façam parte de uma operação comercial coesa.

5. Não obstante o disposto nos parágrafos 1 e 2, mas sujeito ao disposto no parágrafo 6, quando uma pessoa atua em um Estado Contratante em nome de uma empresa e, ao fazê-lo, habitualmente celebra contratos ou desempenha habitualmente o papel principal de liderança à conclusão de contratos que são celebrados rotineiramente sem modificação material pela empresa, e esses contratos são a) em nome da empresa, ou b) para a transferência da propriedade ou para a concessão do direito de uso de bens pertencentes a essa empresa ou que a empresa tenha o direito de usar, ou c) para a prestação de serviços por aquela empresa, essa empresa; será considerada como tendo um estabelecimento permanente nesse Estado em relação a quaisquer atividades que essa pessoa exerça para a empresa, a menos que as

	atividades dessa pessoa sejam limitadas às mencionadas no parágrafo 4 que, se exercidas por meio de um estabelecimento fixo de negócios (que não seja uma instalação fixa de negócios à qual se aplicaria o parágrafo 4.1), não tornaria essa instalação fixa um estabelecimento permanente de acordo com as disposições daquele parágrafo. 6. O parágrafo 5 não se aplica quando a pessoa que age em um Estado Contratante por conta de uma empresa do outro Estado Contratante exerça negócios no primeiro Estado mencionado como agente independente e atue para a empresa no curso normal de seus negócios. Quando, no entanto, uma pessoa atua exclusiva ou quase exclusivamente em nome de uma ou mais empresas com as quais está intimamente relacionada, essa pessoa não deve ser considerada um agente independente na acepção deste parágrafo em relação a qualquer uma dessas empresas. 7. O fato de uma empresa residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma empresa residente do outro Estado Contratante ou que exerça atividades nesse outro Estado (seja por meio de um estabelecimento estável ou de outra forma), não constitui por si só nenhuma das sociedades em um estabelecimento permanente da outra. 8. Para efeitos do presente artigo, uma pessoa ou empresa está estreitamente relacionada com uma empresa se, com base em todos os fatos e circunstâncias relevantes, uma tiver o controle da outra ou ambas estiverem sob o controle das mesmas pessoas ou empresas. Em qualquer caso, uma pessoa ou empresa será considerada estreitamente relacionada com uma empresa se possui, direta ou indiretamente, mais de 50% da participação beneficiária na outra (ou, no caso de uma empresa, mais de 50% do total de votos e valor das ações da empresa ou da participação societária beneficiária na empresa) ou se outra pessoa ou empresa possuir direta ou indiretamente mais de 50% do benefício efetivo (ou, no caso de
--	---

	uma empresa, mais de 50% do total de votos e valor das ações da empresa ou do patrimônio líquido interesse na empresa) na pessoa e na empresa ou nas duas empresas.
--	---

Como se percebe da análise comparativa da redação do artigo 5 na primeira CM-OCDE e na Convenção atual, enquanto o primeiro parágrafo se ocupa de trazer a definição de estabelecimento permanente, o segundo parágrafo apresenta a lista positiva de hipóteses que, se realizadas, constituirão um estabelecimento estável, restando o terceiro parágrafo a exigir a presença da condicionante tempo para a caracterização do PE.

No quarto parágrafo, o artigo aponta a lista negativa de lugares e atividades que, a princípio, não constituirão um estabelecimento estável, sendo necessário realizar a submissão de tais hipóteses ao teste de caráter auxiliar ou preparatório da atividade ali desenvolvida. Na quinta seção, a norma dispõe sobre os requisitos para a constituição de um agente independente de negócios apto a afastar a configuração do PE, previsão semelhante do sexto parágrafo, que discorre sobre o corretor, o comissário e outras espécies de agentes autônomos. O sétimo parágrafo trata especificamente sobre a irrelevância de uma empresa figurar como controladora ou controlada para fins de constituição do estabelecimento permanente.

Como visto, os referidos parágrafos mantiveram estruturalmente a mesma redação desde a década de 1970, ficando a novidade a cargo da adição dos parágrafos 4.1 e 8, além da adequação do parágrafo 5 em face das alterações supracitadas, fruto das proposições realizadas pelo Projeto BEPS no Plano de Ação 7.

Tais alterações, todavia, não modificam a tipologia do estabelecimento estável, muito menos introduzem um novo tipo de PE, de onde se infere que, mesmo após as exponenciais mudanças provocadas pelo avanço tecnológico nos modelos de negócios existentes, as modalidades de estabelecimento permanente previstas no artigo 5 da CM-OCDE permanecem sendo PE estabelecimento fixo, PE de construção e PE agente dependente (LOPÈZ, 2019).

Como bem destacam Gomes, Gomes e Bossa (2018, p. 110): “O centro das atenções é a fixação de balizas para uma suposta interpretação correta do conceito e das exceções. Significa dizer, apenas foi esclarecido o conteúdo que já era possível extrair do texto anteriormente vigente, via interpretação”.

Para Lopèz (2019, p. 69, tradução nossa):

As novidades introduzidas neste artigo respondem principalmente a duas mudanças. Por um lado, remete para o conceito de ‘armazém’, quando tenta excluir de sua caracterização quando faz parte da atividade essencial e significativa no âmbito da atividade global da empresa, entendendo que este pressuposto se cumpre quando a venda estiver relacionada a ela ou quando o tamanho de suas instalações ou de seu pessoal for considerável em relação à empresa como um todo.

Por outro lado, a Ação 7 propôs a introdução de uma regra antifragmentação que foi finalmente introduzida na última letra do art. 5, de forma a levar em consideração não apenas as atividades desenvolvidas pela mesma empresa em locais diferentes, mas também as atividades realizadas entre entidades conectadas no mesmo ou em locais diferentes, de forma que todas ultrapassem o limite de o caráter auxiliar ou preparatório.

É certo que, ao impor limitadores aos critérios negativos do artigo 5 da CM-OCDE, a abordagem proposta pelo Plano de Ação 7 do BEPS pode realmente evitar a dupla não-tributação, objetivo primordial do BEPS, mas também criar um novo problema à própria economia digital, permitindo a dupla tributação.

Apelbaum (2019) manifesta sua preocupação quanto a esse possível alargamento do conceito de PE mencionando especificamente os comentários ao parágrafo 5 e os exemplos ali listados, defendendo a necessidade de se impor limitadores à própria proposta do plano de ação:

[...] os Comentários ao Art. 5º (5) esclarecem que qualquer pessoa realizando negócios em nome de determinada empresa estrangeira poderia ser caracterizada como um PE. Aqui podemos dizer que de fato a OCDE deu uma larga passada, trazendo bastante insegurança para as empresas multinacionais. (APELBAUM, 2019, p. 429)

Sobre a referida alteração, Schwartz (2015) menciona que esse deslocamento da conclusão dos contratos para a mera negociação como requisito para a caracterização do PE vai muito além da perspectiva até então exigida pela OCDE, que reclamava que uma pessoa negociasse todos os elementos e detalhes de um contrato de forma vinculativa para a empresa. Agora, a grande questão está em saber se a pessoa que negocia habitualmente, mas não fecha contratos, é um

estabelecimento permanente, especialmente quando “a contratação é a essência do negócio, como na venda de bens, a análise funcional sugere que pouco valor é agregado pela simples negociação” (SCHWARTZ, 2015, [s. p.]). O mesmo questionamento se aplicaria, ainda, aos contratos de prestação de serviços, em que a fonte de lucros é a efetiva prestação da atividade, e nenhum ou quase nenhum valor é agregado pela conclusão, ou negociação do contrato.

Vale ressaltar que, muito embora o comércio eletrônico tenha sido mencionado nos comentários ao artigo 5 da CM-OCDE (itens 122 e seguintes) e contemplado pelo Projeto BEPS, especialmente no Plano de Ação 1, não ensejou qualquer modificação específica na definição de estabelecimento permanente, restando relegado aos Estados-membros fazer a subsunção dos fatos tributários à norma posta e, a partir de um juízo de adequação, classificar determinada atividade como estabelecimento permanente ou não.

Conforme conclui Alpebaum (2019, p. 432), muito embora as proposições apresentadas pelo Plano de Ação 7 tenham atingido o objetivo do Projeto BEPS de evitar a dupla não tributação, o referido Plano “não apresenta soluções efetivas para a *internacional tax avoidance*, e não são enfrentados de maneira clara e satisfatória os desafios postos de maneira mais ampla pelos debates de fonte x residência”.

4.2 MEDIDAS UNILATERAIS ADOTADAS PARA ASSEGURAR A TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS PELO ESTADO-FONTE

Para garantir a tributação dos rendimentos pelo Estado-fonte e equacionar os problemas decorrentes da natureza das operações da computação em nuvem, que expõem esse desalinhamento entre o direito tributário internacional e as novas medidas de criação de valor, diversos países, dentre eles, Espanha, França e Índia, além da União Europeia, adotaram medidas unilaterais como forma de driblar a exigência da presença física para a caracterização do estabelecimento permanente e buscar um substituto para a tributação corporativa.

A política tributária dos países que adotaram uma medida interna voltada à tributação da economia digital se divide entre aqueles que concedem benefícios fiscais para as empresas prestadoras de serviços e aqueles que adotam medidas

para aumentar a arrecadação e preservar o mercado local, incluindo a modificação das hipóteses de retenção e até a criação de novos tributos, como os impostos sobre serviços digitais (GOMES; GOMES; BOSSA, 2018).

O denominador comum de todas as soluções adotadas, segundo esclarecem Gomes, Gomes e Bossa (2018), é a necessidade de se resguardar a competência tributária do Estado-fonte, determinando-se parâmetros quantitativos para tanto, resultado de uma forte pressão internacional para a alocação da competência na jurisdição onde o valor é criado.

4.2.1 União Europeia

Segundo a Comissão Europeia, as atuais regras internacionais de impostos não são adequadas para a realidade da economia global moderna, especialmente porque não alcançam modelos de negócios que podem lucrar com serviços digitais em um país no qual não estão presentes fisicamente, além de não contemplar novas formas de geração de lucros no mundo digital, em particular o papel que os usuários desempenham na geração de valor para as empresas digitais (COM, 2018).

O resultado desse descompasso é uma desconexão entre onde o valor é criado e onde os impostos são pagos:

Na economia digital, o valor geralmente é criado a partir de uma combinação de algoritmos, dados do usuário, funções de vendas e conhecimento. Por exemplo, um usuário contribui para a criação de valor compartilhando suas preferências (por exemplo, curtindo uma página) em um fórum de mídia social. Esses dados serão posteriormente usados e monetizados para publicidade direcionada. Os lucros não são necessariamente tributados no país do usuário (e visualizador do anúncio), mas sim no país onde os algoritmos de publicidade foram desenvolvidos, por exemplo. Isso significa que a contribuição do usuário para os lucros não é levada em consideração quando a empresa é tributada. (COM, 2018, [s. p.], tradução nossa)

Muito embora reconheça que (i) a abordagem ideal para o problema de natureza global seja uma solução multilateral internacional, (ii) já há no bojo da UE uma proposta aprovada de tributação direta da renda das empresas, a Base Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS)⁸ e (iii) a Comissão possui

⁸ Sobre a utilização do MCCCIS para a tributação dos negócios altamente digitalizados, entende a Comissão Europeia que não seria pertinente porque: (i) o objetivo atual da proposta não atenderia alguns dos desafios da tributação de negócios da economia digital; (ii) o MCCCIS se volta

estreita ligação com a OCDE, a Comissão Europeia entende que “o progresso em nível internacional é desafiador, devido à natureza complexa do problema e à grande variedade de questões que precisam ser abordadas, e chegar a um consenso internacional pode levar tempo. É por isso que a Comissão decidiu agir” (OCDE, 2018, p. 3, tradução nossa).

Assim, em 21 de março de 2018, a Comissão Europeia apresentou duas propostas legislativas que, considerando os atuais sistemas de tributação das sociedades dos Estados-membros, representaria um sistema comum de tributação das atividades digitais na UE.

A primeira iniciativa “estabelece regras relativas à tributação das sociedades com presença digital significativa” (COM, 2018, [s. p.], tradução nossa) e sugere uma reforma das atuais normas de tributação das empresas com o intuito de assegurar que os lucros sejam registrados e tributados no país onde as empresas tenham interação significativa com os usuários por meio de canais digitais.

Tal objetivo é construído a partir do reconhecimento de um nexo tributável pautado na “presença digital significativa”, que prescinde a presença comercial física em um determinado Estado para a tributação dos lucros naquele país.

Nesse sentido, dispõe o artigo 1 da diretiva que ela define regras “que alargam o conceito de estabelecimento estável, tal como aplicável para efeitos do imposto sobre as sociedades em cada Estado-Membro, de forma a incluir uma presença digital significativa através da qual se exerce total ou parcialmente uma atividade” (COM, 2018, [s. p.], tradução nossa).

Considera-se “presença digital significativa” num Estado-Membro, nos termos do artigo 4, “se a atividades por ela exercida consistir total ou parcialmente na prestação de serviços digitais através de uma interface digital” e foram atendidas uma ou mais das seguintes condicionantes: a) auferir a empresa, como resultado de prestações de serviços realizadas para usuários localizados nesse Estado-membro, renda anual total em um período fiscal superior a 7 milhões de euros; b) possuir mais de 100.000 usuários em um Estado-membro em um mesmo ano fiscal; c) possuir

obrigatoriamente apenas às grandes multinacionais; (iii) mantém a mesma definição de estabelecimento estável da CM-OCDE; (iv) as regras de alocação de lucros do imposto sobre as sociedades não contemplam as particularidades dos modelos de negócios digitais (UE, 2018).

mais de 3.000 contratos comerciais para a prestação de serviços digitais com usuários localizados nesse Estado-membro em um ano fiscal (COM, 2018).

Além disso, estabelece que a atribuição de “lucro” a um negócio digital deve ser realizada a partir de princípios que capturem melhor a criação de valor dos modelos de negócios digitais que dependam muito de ativos intangíveis, incluindo os dados do usuário, serviços que conectam usuários (por exemplo, plataformas para economia compartilhada) e outros serviços digitais, como assinatura para serviços de streaming (COM, 2018).

Segundo o parágrafo 3 do artigo 5:

3. Para efeitos do n.º 2, a determinação dos proveitos atribuíveis ou relativos à presença digital significativa deve basear-se numa análise funcional. Para determinar as funções e atribuir a propriedade econômica de ativos e riscos à presença digital significativa, devem ser consideradas as atividades economicamente significativas realizadas por essa presença por meio de uma interface digital. Para tanto, serão consideradas atividades economicamente significativas da presença digital significativa que atribuam riscos e propriedade econômica de ativos a essa presença as atividades realizadas pelo empreendimento por meio de interface digital relacionadas a dados ou usuários. (COM, 2018, [s. p.], tradução nossa)

Dentre as atividades economicamente ativas, a diretiva exemplifica serviços, como coleta, armazenamento, processamento, exibição de conteúdo gerado pelo usuário, venda de espaços publicitários on-line, disponibilização de conteúdo criado por terceiros em um mercado digital e fornecimento de dados (COM, 2018).

Uma vez implementada pela legislação interna dos países-membros, a diretiva será aplicável às atividades transfronteiriças na UE, ainda que as convenções contra a dupla tributação firmadas entre Estados-membros não tenham sido adequadas às novas regras. Da mesma forma, serão regidas por essas regras a tributação de uma empresa estabelecida em país não membro que conte com presença significativa digital em algum Estado-membro, salvo na existência de tratado de dupla tributação entre o Estado-membro em causa e essa jurisdição que não possua disposições semelhantes acerca da conceituação de presença digital significativa e o modo de alocação dos lucros atribuíveis (COM, 2018).

A segunda proposta responde aos apelos de vários Estados-membros para a criação de um imposto provisório que abranja as principais atividades digitais que, atualmente, escapam totalmente ao imposto na UE, evitando a perda de

arrecadação até a construção de uma solução estrutural global e a pulverização de medidas unilaterais descoordenadas com potencial de fragmentar ainda mais o mercado único da UE, trazer insegurança jurídica às empresas e distorcer a concorrência no mercado (COM, 2018).

Segundo dados divulgados pela Comissão Europeia, como resultado do sistema tributário desatualizado e o excesso de incentivos fiscais às empresas de tecnologia, os modelos de negócios digitais pagam menos da metade da alíquota de empresas com modelos de negócios tradicionais, com uma taxa média efetiva de 9,5% contra 23,2% (COM, 2018).

O novo imposto sobre serviços digitais devido ao Estado-membro onde os usuários estão localizados deve ser a uma alíquota de 3% sobre a receita resultante da prestação dos seguintes serviços: a) disponibilização de publicidade em um interface digital⁹ dirigida aos seus usuários; b) disponibilização de uma interface digital multifacetada que permite aos usuários encontrar outros usuários e interagir com eles, e que também pode facilitar o fornecimento de bens ou serviços subjacentes diretamente entre usuários; c) transmissão de dados coletados sobre usuários e gerados a partir das atividades dos usuários em interfaces digitais (COM, 2018).

A definição do Estado-membro onde o usuário está localizado deve ser realizada pela identificação do endereço de protocolo Internet (IP) do dispositivo utilizado ou, se for mais preciso, a qualquer outro método de geolocalização (COM, 2018).

A sujeição passiva do imposto global é atribuída, nos termos do artigo 2, I, a “qualquer pessoa coletiva ou organização jurídica que exerça atividades através de uma sociedade ou de uma estrutura transparente para efeitos fiscais” (COM, 2018, [s. p.], tradução nossa), cuja receita total global seja superior a 750 milhões de euros e aufira, a partir de serviços prestados a usuários localizados na União Europeia, receitas tributáveis em montante superior a 50 milhões de euros (COM, 2018).

Em reação à proposta, países, como Dinamarca, Irlanda, Malta e Holanda, manifestaram-se contrariamente à sua implementação, argumentando que a

⁹ Para fins dessa diretiva, considera-se interface digital “qualquer software, incluindo um site ou parte dele e aplicativos, incluindo aplicativos móveis, acessíveis pelos usuários”, nos termos do art. 2, (3) (OCDE, 2018, p. 24).

proposta feriria a soberania dos países, sendo a tributação uma competência nacional. Ademais, seria recomendável aguardar as conclusões do trabalho desenvolvido pela OCDE em trâmite. Por outro lado, Alemanha, Espanha, França, Itália e Reino Unido, integrantes do G-5, anuíram com a proposta, destacando a necessidade de caminhar com uma solução europeia enquanto não houver um consenso global no âmbito da OECD (IPEX, 2018).

Como a Comissão Europeia não conseguiu o apoio unânime necessário à adoção da proposta, vários países decidiram avançar unilateralmente mediante propostas únicas, alinhadas às suas necessidades internas, mas que estruturalmente apresentam muitos elementos do imposto sobre serviços digitais (DSTs) sugerido pela UE (BUNN; ASEN; ENACHE, 2020).

4.2.2 Espanha

O *Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales* foi instituído pela Lei nº 4/2020, de 15 de outubro de 2020, com o objetivo de trazer uma solução ao país até que uma medida multilateral seja delineada e adotada internacionalmente.

O longo período de tempo decorrido desde o início dos debates internacionais sobre esta matéria sem que tenha sido possível adoptar soluções práticas nesta matéria, aliado a razões de pressão social, justiça fiscal e sustentabilidade do sistema fiscal, tornam necessário adoptar, no seguimento o caminho iniciado por outros países, uma solução unilateral que permite à Espanha exercer imediatamente em seu território os direitos tributários que legitimamente lhe correspondem, já que é de onde vêm os dados e as contribuições dos usuários que geram valor para a empresa. (ESPAÑA, 2020, p. 88570, tradução nossa)

O objeto do ISD espanhol é a tributação dos serviços digitais, nos quais há a participação do usuário na criação de valor, contribuição que é rentabilizada pela empresa prestadora. Tratam-se, portanto, de serviços que “não poderiam existir na sua forma atual sem o envolvimento dos usuários. O papel desempenhado pelos usuários desses serviços digitais é único e mais complexo do que aquele tradicionalmente desempenhado por um cliente de um serviço off-line” (ESPAÑA, 2020, [s. p.], tradução nossa).

Os serviços digitais sujeitos à tributação definidos pela referida norma são:

a) serviços de publicidade on-line, assim compreendidos como a inclusão, numa

interface digital, de publicidade dirigida aos seus usuários; b) serviços de intermediação on-line, consistente na disponibilização de interfaces digitais multifacetadas que permitem aos seus usuários localizar e interagir com outros usuários, ou ainda facilitar a entrega de bens ou serviços relacionados diretamente entre esses usuários; c) serviços de transmissão de dados, incluindo a venda ou cessão dos dados coletados sobre os usuários que tenham sido gerados pelas atividades realizadas por estes nas interfaces digitais (ESPAÑA, 2020).

Estão excluídos do âmbito de incidência do imposto os serviços realizados por meio da plataforma digital em que a criação de valor não prescinda da participação do usuário, mas decorra, por exemplo, dos bens e serviços fornecidos, sendo a interface utilizada apenas para essa intermediação.

Segundo o artigo 6 da Lei nº 4/2020, não estão sujeitos ao imposto:

- a) vendas de bens ou serviços contratados *online* através do *site* do fornecedor desses bens ou serviços, em que o fornecedor não atue como intermediário;
- b) as entregas de bens subjacentes ou as prestações de serviços realizadas entre utilizadores, no âmbito de um serviço de intermediação *online*;
- c) a prestação de serviços de intermediação *online*, quando a finalidade única ou principal dos referidos serviços prestados pela entidade que disponibiliza interface digital seja o fornecimento de conteúdos digitais aos utilizadores ou a prestação de serviços de comunicação ou de pagamento;
- d) prestação de serviços financeiros regulados por entidades financeiras reguladas;
- e) a prestação de serviços de transmissão de dados, quando realizada por entidades financeiras reguladas;
- f) a prestação de serviços digitais quando realizada entre entidades que fazem parte de um grupo com participação direta ou indireta de 100%. (ESPAÑA, 2020, [s. p.], tradução nossa)

A definição do local de prestação dos serviços, com a finalidade de permitir a determinação da competência da Espanha para a exigência do imposto, é um aspecto profundamente delineado na normativa.

Conforme disposto no artigo 7, considerar-se-á serviço digital prestado na Espanha quando o usuário, mais precisamente o dispositivo utilizado por esse, estiver localizado no país, sendo essa interação remunerada ou não. A determinação do local onde são prestados os serviços digitais é realizada, a princípio, pela localização do endereço IP do usuário, salvo quando a utilização for realizada por um meio de comunicação que permita o acesso de local diverso daquele em que está situado o IP. Para a localização dos serviços, será ainda

considerado, no caso de serviços de intermediação on-line em que há entrega de bens ou prestação de serviços a eles relacionados, o local onde ocorre o fornecimento, ou, ainda, o local onde é realizado qualquer pagamento de serviço digital (ESPAÑA, 2020).

Moreira (2022, p. 206) esclarece que o governo espanhol atribuiu às empresas a responsabilidade de indicar, a partir do uso de aplicativos de geolocalização, se o usuário em questão utilizou a plataforma da Espanha, assim como a quantidade de dados e usuários. “Existe uma presunção de confiança mútua, a nosso ver, pois a dificuldade de atestar a quantidade de dados e de usuários se deve muito às informações detidas pelas grandes plataformas.”.

Para a aferição da base de cálculo do imposto, a norma prevê um cálculo de proporcionalidade entre o número de vezes em que a publicidade aparece em dispositivos ou o número de usuários de serviços de intermediação, ambos localizados no território espanhol, proporcionalmente às receitas totais obtidas pela companhia (ESPAÑA, 2020).

Moreira (2022) alerta que o critério de proporcionalidade relacionado ao número de usuários localizados na Espanha impõe uma série de dificuldades às empresas intermediadoras e às plataformas, especialmente quando, na prestação de um determinado serviço, o resultado final não derivar da participação dos usuários, ou ainda quando a receita também se submeter à tributação por outro país, quando apenas um usuário for espanhol.

O autor, fazendo referência ao artigo 10, 3 e 5, da Lei nº 4/2020, esclarece que:

Diante de todas as dificuldades técnicas que se apresentam, a lei do ISD fornece dois critérios alternativos, aqui também denominados ‘Plano B’ e ‘Plano C’. O ‘Plano B’ consiste na autorização para que os contribuintes estimem a base de cálculo a partir de critérios razoáveis e consistentes, de maneira a regularizar o cálculo do tributo nos 4 anos subsequentes, período no qual a companhia deverá desenvolver alguma metodologia de determinação da base de cálculo com exatidão. O ‘Plano C’, por sua vez, é a autorização concedida à administração tributária para calcular, através de estimativas diretas, a base de cálculo do ISD, nas situações em que a autoliquidação não tiver sido entregue ou em que os registros digitais e contábeis tenham sido corrompidos. Tal estimativa levará em conta os dados disponíveis e os precedentes aplicáveis à matéria. (MOREIRA, 2022, p. 211)

Seguindo a mesma proposta da Comissão Europeia, o imposto espanhol possui alíquota de 3% incidindo sobre o consumo, e não a renda ou o patrimônio, razão pela qual não interfere nas Convenções de Dupla Tributação firmadas. Além disso, volta-se aos grupos multinacionais que tenham faturamento global superior a 750 milhões de euros e receita decorrente da interação com usuários espanhóis em patamar superior a 3 milhões de euros (ESPAÑA, 2020).

4.2.3 Índia

Definida pelo Fundo Monetário Internacional como um dos mais importantes mercados emergentes e, junto à China, responsável por metade do crescimento global no ano de 2023 (INTERNATIONAL MONETARY FUND, 2023), há anos a Índia vinha se posicionando de forma contundente sobre os desafios tributários da economia digital e a necessidade de adequação das regras fiscais internacionais existentes para alocação de lucros aos países do mercado consumidor. O interesse é claro: a Índia é o segundo país mais povoado do mundo, com uma população jovem¹⁰ absolutamente integrada à internet e às novas tecnologias (NOGUEIRA, 2017).

Segundo esclareceu o governo indiano:

Apesar do enorme mercado para a economia digital em economias emergentes como a Índia, as empresas digitais enfrentam zero ou nenhuma tributação devido ao princípio da tributação baseada na residência em oposição à tributação baseada na fonte. Como os players dominantes no mundo digital, como Amazon ou Google, não são residentes fiscais na Índia, os lucros provenientes da Índia não são oferecidos para tributação. (GOEL, [s. p.], 2018, tradução nossa)

Com a publicação do relatório da Ação 1 do BEPS, foi criado o *Committee on Taxation of E-Commerce*, encarregado de estudar as propostas apresentadas pela OCDE e apresentar uma solução para o país. A conclusão, todavia, foi de que as recomendações formuladas no âmbito do BEPS seria insuficientes para enfrentar a problemática surgida a partir dos modelos de negócios digitalizados, de modo que seria necessário que a Índia agisse imediatamente no sentido de escolher e implementar uma medida interna (NOGUEIRA, 2017).

¹⁰ A média de idade da população indiana é de 28 anos (NOGUEIRA, 2017).

Inspirado no trabalho da OCDE e no Projeto BEPS, em 2016, o país anunciou a adoção de diversas medidas com o objetivo de estabelecer um novo nexo digital e assegurar a tributação dos lucros auferidos por empresas estrangeiras a partir do valor criado por seu mercado consumidor, dentre elas: a) implementação de um imposto de equiparação, baseado nos estudos da Ação 1 do BEPS; b) criação de um regime patente box, orientado pela Ação 5 do BEPS; c) desenvolvimento de mecanismos de compartilhamento de informações com outros Estados, em conformidade com a Ação 13 (NOGUEIRA, 2017).

Como resultado, em 1º de junho de 2016, entrou em vigor a *Charge of equilisation levy on specified services*, que aditou e adequou diversos dispositivos da Lei de Finanças indiana, dentre os quais, destacamos:

CAPÍTULO VIII

TAXA DE EQUALIZAÇÃO

Extensão, início e aplicação.

[...]

165. (1) A partir da data de início deste Capítulo, será cobrada uma taxa de equalização à taxa de seis por cento do valor da contraprestação por qualquer serviço especificado recebido ou a receber por uma pessoa, sendo um não- residente de—

(i) uma pessoa residente na Índia e exercendo uma atividade comercial ou profissional; ou

(ii) um não residente com estabelecimento permanente na Índia.

(2) A taxa de equalização de acordo com a subseção (1) não será cobrada, onde—

(a) o não residente que presta o serviço especificado tem um estabelecimento permanente na Índia e o serviço especificado está efetivamente relacionado com esse estabelecimento permanente;

(b) o valor total da contraprestação por serviço especificado recebido ou a receber em um ano anterior pelo não residente de uma pessoa residente na Índia que exerça negócios ou profissão, ou de um não residente com estabelecimento permanente na Índia, não exceda cem mil rúpias; ou

(c) quando o pagamento pelo serviço especificado pela pessoa residente na Índia, ou o estabelecimento permanente na Índia não for para fins de realização de negócios ou profissão.

165A. § 1º A partir de 1º de abril de 2020, será cobrada taxa de equalização à alíquota de dois por cento do valor da contraprestação recebida ou a receber por um operador de comércio eletrônico de fornecimento de comércio eletrônico ou serviços prestados ou facilitados por ele—

(i) a uma pessoa residente na Índia; ou

(ii) a um não residente nas circunstâncias especificadas na subseção (3); ou

(iii) para uma pessoa que compra tais bens ou serviços ou ambos usando endereço de protocolo de internet localizado na Índia.

(2) A taxa de equalização de acordo com a subseção (1) não será cobrada—

(i) quando o operador de comércio eletrônico que faz, fornece ou facilita o fornecimento ou serviços de comércio eletrônico tem um estabelecimento permanente na Índia e esse fornecimento ou serviços de comércio

eletrônico está efetivamente conectado a esse estabelecimento permanente;

(ii) onde a taxa de equalização é cobrada de acordo com a seção 165; ou

(iii) vendas, volume de negócios ou recebimentos brutos, conforme o caso, do operador de comércio eletrônico do fornecimento de comércio eletrônico ou serviços feitos, fornecidos ou facilitados conforme referido na subseção

(1) é inferior a 20 milhões de rúpias no ano anterior. (REPUBLIC OF INDIA, [s. p.], 2016, tradução nossa)

A análise da previsão normativa evidencia que a taxa de equalização objetiva atingir os casos em que a empresa, não residente, também não atende aos requisitos da CM-OCDE no que tange à caracterização de um estabelecimento permanente na Índia. Excetuada essa hipótese, ou a empresa será tributada conforme a tributação aplicável aos residentes, ou não será tributada, porquanto não realizada a hipótese de incidência da tributação sobre os lucros.

Ademais, nos termos do artigo 165, *caput*, a taxa de equalização de 6% será exigida apenas em relação aos “serviços especificados”, assim definidos:

(i) ‘serviço especificado’ significa publicidade online, qualquer provisão para espaço de publicidade digital ou qualquer outra instalação ou serviço com a finalidade de publicidade online e inclui qualquer outro serviço que possa ser notificado pelo Governo Central em seu nome. (REPUBLIC OF INDIA, [s. p.], 2016, tradução nossa)

Assim, é possível concluir que o escopo principal da norma é tributar a renda decorrente de serviços de publicidade, restando consignada ainda a possibilidade de uma futura ampliação do rol de atividades tributadas, dada a intensa mutabilidade da economia digital, como previsto pelo legislador indiano na parte final do item.

Conforme a referida norma, apenas os pagamentos realizados por empresas residentes ou estabelecimentos permanentes na Índia são tributáveis pela taxa de equalização, restando claro que foge ao objetivo da norma a tributação do consumidor final que realiza pequenas aquisições pontuais, hipótese que, se considerada, aumentaria significativamente o custo de administração pelo governo indiano (NOGUEIRA, 2017).

A premissa adotada pela Índia é a de que os rendimentos recebidos pelas empresas estrangeiras (não residentes e sem PE no país) na disponibilização de serviços em nuvem equivalem a royalties, atraindo a tributação pelo país da fonte (GOMES; GOMES; BOSSA, 2018).

Nogueira (2017) esclarece que, diante da dificuldade de operacionalização do pagamento do imposto por meio de intermediários financeiros (bancos, operadoras de cartões, etc.), o governo se viu na incontestância de exigir a dedução do imposto de quem realiza o pagamento, transferindo a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e a comunicação das operações realizadas à empresa residente na Índia ou o EE tomador. Como forma de incentivar o pagamento, a alíquota adotada (6%) é bem inferior às alíquotas usualmente adotadas pelo país para as hipóteses de retenção na fonte, entre 10 e 15%.

4.2.4 França

Há muitos anos, a França se debruça sobre a problemática da evasão de lucros e da tributação das atividades relacionadas à economia digital desenvolvidas em mercados franceses. Apesar do massivo incentivo fiscal direcionado à pesquisa e ao desenvolvimento, que resultou numa renúncia fiscal na ordem de 5,5 bilhões de euros em 2016, o governo francês se ressentia de ver a maioria de suas *startups* bem-sucedidas adquiridas por empresas estrangeiras, além de se ver envolvido em diversas disputas internacionais decorrentes da falta de um conceito claro de estabelecimento permanente na legislação interna e a difícil tarefa de configurar como PE as atividades desempenhadas pela subsidiária localizada no território francês (MOREIRA, 2022).

Assim, ainda em 2012, o governo francês fez a primeira tentativa de criar um imposto sobre atividades digitais, com alíquota de 1%, incidente sobre as receitas de venda de publicidade on-line vendidas a anunciantes franceses. O imposto recebeu a alcunha de “Google Tax”, numa referência à emblemática disputa entre as autoridades francesas e a Google, na qual, muito embora a empresa estivesse explorando o mercado francês, as receitas com anúncios publicitários vendidos a anunciantes da França eram integralmente remetidas à Irlanda, país sede da empresa. Para a Google, como o escritório francês realizava apenas atividades auxiliares e os empregados da Google França não atuavam em nome da Google Irlanda, não estaria configurado um estabelecimento permanente, mesma conclusão a que chegou o Judiciário francês anos depois. O imbróglio com a Google foi

resolvido por meio de um acordo no valor de 500 milhões de euros, e o projeto do novo imposto acabou não sendo levado adiante (MOREIRA, 2022; FOZ; CANEN, 2022).

Em 24 de julho de 2019, por meio da Lei nº 2019-759, o governo francês enfim implementou um imposto sobre serviços digitais, promovendo significativas alterações no *Code Général des Impôts*.

De acordo com o artigo 299, do Código Tributário Francês, o imposto incide sobre os valores arrecadados da indústria digital, em contrapartida à “disponibilização, por comunicação eletrônica, de uma interface digital que permite aos utilizadores o contato e a interação com outros utilizadores, nomeadamente para efeitos de entrega de bens ou prestação de serviços diretamente entre esses usuários” (artigo 299, II, do *Code Général des Impôts*) ou, ainda, com relação aos serviços prestados a anunciantes ou seus agentes de disponibilização numa interface digital de publicidade dirigida com base em dados dos usuários recolhidos, ou gerados quando da visita dessa interface por eles, podendo incluir a “compra, armazenamento e colocação de anúncios, publicidade e monitoramento de desempenho e gerenciamento de dados do usuário e serviços de transmissão” (artigo 299, II, 2, do *Code Général des Impôts*).

Nos termos do artigo 299, II, itens ‘a’, ‘b’ e ‘c’, excetuam-se da tributação a prestação de serviços em que se utiliza uma interface digital para fornecer aos usuários conteúdo digital, serviços de comunicações e de pagamento, assim como quando a plataforma for utilizada para gerir sistemas e serviços de liquidação interbancária e financeira, como plataformas de negociação, assessoria para investimentos de capital, facilitação de empréstimos, intermediação de *crowdfunding* e demais sistemas de ligação enumerados pelo Ministério da Economia, além da simples disponibilização da interface para a compra e venda de serviços relacionados à disponibilização de propaganda (RÉPUBLIQUE FRANÇAISE, 2019).

Sujeitos ao pagamento do imposto a uma alíquota de 3%, os contribuintes do imposto são as empresas multinacionais que, no ano anterior à tributação, tenham auferido renda global superior a 750 milhões de euros relativos a serviços prestados em todo o mundo e tenham faturado mais de 25 milhões de euros em razão de serviços prestados na França (RÉPUBLIQUE FRANÇAISE, 2019).

A definição de que um determinado usuário está localizado na França e, portanto, a operação está sujeita à tributação, se dá a partir da identificação de que a visita à interface digital tenha sido realizada por meio de um terminal localizado no país, informação que poderá ser aferida por qualquer meio disponível, inclusive o endereço do IP (RÉPUBLIQUE FRANÇAISE, 2019).

Por sua vez, o serviço é considerado prestado se houver a disponibilização, em um determinado ano-calendário, da interface digital disponibilizada aos usuários franceses para a entrega de bens ou prestação de serviços. Nesse aspecto, a lei prevê a possibilidade de presunção da prestação de serviços, sendo considerado presumidamente prestado o serviço quando, ainda que não tenha sido identificada a efetiva entrega do serviço, um usuário francês possua uma conta na interface digital que o permita acessar serviços de compra e venda de bens e serviços. Da mesma forma, será presumida a prestação de serviços se houver a veiculação de propaganda on-line em interface digital baseada nos dados de usuários obtidos a partir da visita à plataforma enquanto situado na França.

Sobre essa previsão de presunção de serviços, Moreira (2022, p. 203) destaca a existência de uma problemática:

Temos aqui uma questão interessante, pois os dados podem ser obtidos quando o usuário está localizado na França, mas, no mesmo mês, ele também pode consultar a interface em outro país, o que torna muito difícil determinar qual o percentual dos dados coletados em cada local para definir que tipo de propaganda terá sido apresentado àquele usuário baseado exclusivamente nos dados coletados na França. Assim, há uma questão de praticabilidade a ser analisada, e que se repete em todos os Digital Service Taxes que vêm sendo instituídos mundialmente.

A mesma dificuldade de aplicação é identificada quanto à venda de dados gerados ou coletados a partir de consultas de interfaces realizadas por usuários localizados na França (MOREIRA, 2022).

Moreira (2022) destaca que, comparativamente à proposta da Comissão Europeia, a tributação instituída pela França possui um escopo mais amplo. Enquanto a tributação da UE exige que a multinacional possua renda global gerada nos Estados-membro seja superior a 50 milhões de euros, a proposta francesa estabelece um piso de 25 milhões de euros.

A definição do local da prestação de serviços também é outro elemento dissonante. A Comissão Europeia estabelece que os serviços serão considerados prestados no Estado-membro se o usuário estiver ali localizado, identificação realizada a partir do endereço IP. Na França, o serviço é considerado prestado se estiver baseado em dados fornecidos pelo usuário por meio de consulta à interface digital realizada a partir do país (MOREIRA, 2022).

5 QUAL O ELEMENTO DE CONEXÃO MAIS ADEQUADO PARA SUBSTITUIR A PRESENÇA FÍSICA NA CARACTERIZAÇÃO DO ESTABELECIMENTO PERMANENTE DOS MODELOS DE COMPUTAÇÃO EM NUVEM?

A necessidade de serem traçadas novas diretrizes para a tributação dos negócios digitais com uma forte tendência à implementação de mudanças na definição de estabelecimento permanente, especialmente quanto à dispensabilidade da presença física para sua configuração, levanta o debate sobre qual seria o elemento de conexão mais adequado para substituir o “local fixo de negócios” na caracterização do PE dos modelos de computação em nuvem, questionamento que pretende ser respondido no presente trabalho.

Nessa busca, não se pode perder de vista que o nexo convencionado por meio da figura do estabelecimento permanente nada mais é do que um elo conector entre uma empresa não residente e uma determinada jurisdição, com o objetivo de assegurar a tributação dos lucros a partir da capacidade de produção de rendimentos decorrentes de atividades típicas da empresa naquele país. Tal premissa, aliás, é tida como um dos princípios norteadores do BEPS (BOSSA, 2019; XAVIER, 2004).

A realidade imposta põe em xeque a atual definição de estabelecimento permanente prevista no artigo 5 da CM-OCDE, a qual se pauta, como visto nos capítulos anteriores, nas seguintes características:

- (a) local de negócios, definido como o espaço físico utilizado pela empresa para a o abrigo de bens e equipamentos necessários ao desenvolvimento da atividade empresarial;

- (b) identificação/fixação do local de negócios geograficamente, assim como seu funcionamento de forma permanente;
- (c) importância e adequação das atividades desenvolvidas no local fixo de negócios com o objetivo principal da empresa;
- (d) desenvolvimento das atividades no local com autonomia e independência;
- (e) capacidade de produção de rendimentos.

Nos negócios ditos tradicionais, não é exigido muito esforço para vincular a criação de valor a uma estrutura física instalada no país que, por meio de uma operação permanente, produz renda e agrega valor ao negócio como um todo. Todavia, em um mercado com predominância dos intangíveis, o nexo entre a fonte de produção e o valor produzido não passa necessariamente pela existência de um elemento material, muito menos uma instalação física, razão pela qual essa condicionante vem sendo criticada, e seu substituto, avaliado.

No contexto da Ação 1 do Projeto BEPS, o TFDE recebeu e discutiu várias propostas com possíveis soluções para o enfrentamento dos desafios mais amplos levantados pela economia digital no tocante à tributação da renda, dentre as quais a criação de um novo nexo baseado na presença econômica significativa, a adoção de imposto retido na fonte sobre determinados tipos de transações e a implementação de uma taxa de equalização. Todavia, nenhuma dessas opções foi recomendada pela OCDE naquele momento (OCDE, 2015).

A partir da conclusão de que há uma sobreposição substancial entre os desafios relacionados ao nexo, aos dados e à caracterização, a Força Tarefa considerou que, em vez de tentar responder a cada problemática individualmente, qualquer possível solução deveria considerar de forma mais significativa o potencial dos modelos de negócios da economia digital de (i) obter receita de vendas em um país onde não possua presença física e (ii) usufruir das contribuições dos usuários – inclusive, por meio da coleta e do monitoramento de dados –, monetizando essas contribuições através da venda de dados a terceiros, venda de anúncios, venda de próprio negócio etc. (OCDE, 2015).

Diante da crescente relevância dos dados para a criação de valor dos negócios da economia digital, é importante que uma nova solução considere a possível criação de valor a partir da geração, da recolha e do tratamento de dados

produzidos, mas, principalmente, de dados coletados em transações em que não há contrapartida financeira (OCDE, 2015).

Finalmente, não é demais rememorar que, seja qual for a solução eleita para assegurar a tributação da renda auferida por empresas não residentes a partir de operações de computação em nuvem ocorridas no Estado-fonte e/ou com seus residentes, deverá observar os seguintes princípios: (a) neutralidade, assegurando uma tributação justa e neutra especialmente quando comparadas as operações realizadas na economia digital com aquelas empreendidas no mercado dito tradicional; (b) eficiência, minimizando ao máximo os custos administrativos e de conformidade; (c) certeza e simplicidade, garantindo que as normas e suas especificidades sejam de fácil compreensão ao contribuinte; (d) eficiência e honestidade, de modo que a tributação seja adequada ao momento econômico e a evasão seja desestimulada; (f) flexibilidade, propiciando que as normas se mantenham aplicáveis mesmo diante do célere desenvolvimento tecnológico e os novos modelos de negócios criados a partir dessa constante mudança (VASCONCELLOS, 2016).

Nesse contexto, para fins de responder ao problema central do presente trabalho, os possíveis elementos de conexão serão analisados a partir de um critério de adequação relacionado à criação de valor (qual elemento melhor capta e/ou representa o elemento, o mecanismo e/ou o local no qual se dá a criação de valor dos modelos de negócios da computação em nuvem?) e de observância dos princípios de neutralidade, eficiência, certeza e simplicidade e flexibilidade.

5.1 O SERVIDOR COMO ELEMENTO DE CONEXÃO APTO À SUBSTITUIÇÃO DA PRESENÇA FÍSICA NAS OPERAÇÕES DE COMPUTAÇÃO EM NUVEM

Gomes, Gomes e Bossa (2018) elencam a identificação do local do servidor físico que provê a nuvem como uma eventual saída para definição do estabelecimento permanente nas operações de computação em nuvem, nos termos do que entendeu a OCDE (2001) no relatório *Taxation and Eletronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*.

No relatório supramencionado voltado ao comércio eletrônico, a OCDE avaliou a possibilidade de caracterização de um estabelecimento permanente por meio da localização de um servidor no Estado-fonte a partir da apresentação de quatro casos hipotéticos e da análise de adequação da situação fática ali exposta aos requisitos intrínsecos e extrínsecos do PE previstos na Convenção Modelo.

O primeiro caso, denominado “Variação 1”, diz respeito a uma corporação, denominada Starco, que comercializa mundialmente músicas e filmes em formato físico e digital por meio de um website hospedado em um único servidor localizado no país B, sem a participação de funcionários no local, estando o armazém central da empresa localizado no país A. De acordo com o relatório, é necessário verificar quais são as atividades efetivamente desempenhadas pelo servidor e compará-las com as funções habitualmente associadas a esse tipo de negócio, incluindo a repartição de eventuais riscos inerentes, para só então decidir pela caracterização do PE. No caso em tela, o relatório entendeu ser improvável que o servidor estivesse desempenhando muitas das funções principais da empresa ou assumindo os mesmos riscos de um estabelecimento independente, não sendo possível defini-lo como estabelecimento estável (OCDE, 2001).

No segundo caso, denominado “Variação 2”, aos mesmos fatos da Variação 1 foi acrescentado um dificultador: o website da Starco estaria hospedado em quatro servidores diferentes localizados no país B (Américas), no país C (Europa Ocidental), no país D (Europa Oriental e Ásia) e no país E (Hemisfério Sul). Para a OCDE, a multiplicidade de servidores situados em países distintos não modifica as premissas e conclusões do primeiro caso, de modo que, também aqui, não estaria caracterizado o PE (OCDE, 2001).

Na Variação 3, estão presentes os mesmos fatos e características do servidor no país B, mas há pessoal alocado no país para manutenção e reparos no hardware, além de prestação de serviços de atendimento ao cliente via on-line e telefone. O custo da prestação de serviços realizada pelos funcionários pela Starco no local do servidor está internalizado nos preços dos produtos e serviços ofertados, não sendo cobrada do consumidor nenhuma despesa adicional. Segundo a OCDE, nenhuma das variáveis acrescentadas modificaram a natureza das atividades exercidas pelo servidor, de modo que será relacionado ao país B apenas o lucro

associado às funções de serviços, cabendo à sede da empresa o resultado da exploração do hardware, software e comercialização dos intangíveis (OCDE, 2001).

Por fim, na Variação 4, os fatos e as características do servidor são os mesmos da Variação 1, mas o website utilizado pela empresa para a venda dos produtos no mundo todo foi totalmente desenvolvido pelos funcionários da Starco lotados no mesmo local do servidor, situado no país B. Nesse cenário, porque consideráveis custos de desenvolvimento e esforços foram realizados no local/Estado-fonte objetivando a exploração do servidor e a hospedagem do site, tornando o estabelecimento em que está localizado o servidor proprietário econômico do software, o servidor estaria caracterizado como estabelecimento permanente, devendo tal situação ser refletida na atribuição de lucros ao país-fonte (OCDE, 2001).

No que tange ao servidor, o comentário 125 ao artigo 5 da CM-OCDE (2018, p. 152) esclarece que:

Os equipamentos informáticos de um determinado local só podem constituir estabelecimento estável se cumprirem o requisito de fixação. No caso de um servidor, o que importa não é a possibilidade do servidor ser movido, mas se ele é de fato movido. Para constituir um local fixo de negócios, um servidor precisará estar localizado em um determinado local por um período de tempo suficiente para se tornar fixo na acepção do parágrafo 1.

A existência de pessoas operando os equipamentos no local é irrelevante para a constituição de um estabelecimento permanente, sendo imprescindível, todavia, aferir se, além da indubitável presença física, as atividades típicas da empresa são total ou parcialmente exercidas no local e/ou em razão deste – cujas instalações estão à disposição da empresa para tanto –, e se tais atividades são consideradas de natureza preparatória ou auxiliar (OCDE, 2018).

No mesmo sentido das conclusões da OCDE foi o caminho encontrado pela Suécia para a tributação de empresas estrangeiras com servidores localizados em seu território. Em declaração expedida em novembro de 2018, as autoridades suecas informaram que um servidor localizado no país pode ser considerado PE se o negócio da empresa estrangeira for de hospedagem de sites e/ou outros aplicativos, e essa possua, alugue ou de outra forma aliene um servidor localizado na Suécia, sem que detenha outro negócio ou pessoal localizado em seu território (DELOITTE SWEDEN, 2018; BOSSA, 2019).

Ao analisar a atividade principal dessas empresas, o governo sueco entendeu que o servidor desempenhava função essencial da atividade comercial e, por conseguinte, constituía um estabelecimento permanente naquele país. Mesmo desfecho foi alcançado na hipótese de a empresa exercer atividades de armazenamento e processamento de informações a partir de serviços localizados na Suécia, ainda que os clientes suecos não possuam contato direto com tais atividades. Por outro lado, se a atividade principal da empresa for a disponibilização de servidores para a utilização por outras empresas em seus próprios negócios, o servidor não pode ser considerado um PE, já que a infraestrutura não estaria à disposição da primeira empresa (DELOITTE SWEDEN, 2018; BOSSA, 2019).

Como visto, muito embora o servidor atenda ao critério da presença física exigido pela CM-OCDE, constituindo um “lugar fixo de negócios”, para fins de aferir a adequação do elemento à Convenção Modelo ainda é necessário analisar os demais requisitos exigidos para a caracterização do PE, mais especificamente a importância das atividades desempenhadas por meio dele em comparação à atividade principal da empresa, a assunção de riscos e obrigações e o fato de estar ou não o servidor à disposição da empresa que utiliza de sua infraestrutura tecnológica (GOMES; GOMES; BOSSA, 2018).

A não identificação de um ou mais desses aspectos pode enquadrar o servidor nas exceções do artigo 5(4) da Convenção Modelo e seus incisos, especialmente porque uma das principais funções do servidor é justamente o armazenamento de dados, softwares e demais serviços e mercadorias digitais, atividades elencadas pela lista de isenções.

Como visto, para que um servidor possa ser determinado como PE de uma empresa não residente, é imprescindível que o teste de “disposição” apresente resultado positivo, identificando, por exemplo, que o servidor de um provedor de IaaS está à disposição dos provedores de PaaS e SaaS, o que, conforme ressaltam Gomes, Gomes e Bossa (2018, p. 121), não é tarefa das mais fáceis:

[...] em sua maioria, os provedores de IaaS oferecem pacotes de utilidades a diversos consumidores-usuários ao mesmo tempo, via ‘contrato de adesão’, cujo conteúdo não especifica qual servidor será atribuído a qual consumidor-usuário, não sendo indicada sequer a localização do servidor no ‘mundo real’.

Desta feita, na maioria dos casos, não é possível afirmar que um determinado servidor está à disposição daquele provedor de PaaS ou SaaS específico, o que impede a caracterização do PE. Em verdade, em muitas ocasiões, não só o provedor de PaaS ou SaaS não está ciente da localização física do servidor, como o provedor IaaS pode substituir o servidor durante a prestação de serviço sem que o usuário saiba ou perceba a mudança, criando um obstáculo intransponível ao teste positivo de disposição.

Para Gomes, Gomes e Bossa (2018), como os provedores de SaaS e IaaS usufruem do servidor do IaaS na configuração acima apresentada (multiplicidade de servidores, um único servidor abrigando aplicativos de empresas distintas, etc.), é pouco provável que esse servidor seja considerado PE das empresas de SaaS e PaaS. Por outro lado, com relação ao próprio provedor de IaaS, é possível a comprovação de que o servidor está à disposição daquela empresa e, desde que atendidas as demais condicionantes, pode ser caracterizado como PE.

Há ainda outro fator que facilita a configuração do servidor como estabelecimento permanente no modelo de negócio de um provedor de IaaS: a atividade desenvolvida pelo servidor (armazenamento e processamento de dados) está diretamente ligada ao *core business* do negócio, sendo essencial para o desenvolvimento da atividade de infraestrutura fornecida (GOMES; GOMES; BOSSA, 2018).

É importante destacar que nem toda operação de computação em nuvem relaciona-se diretamente com a camada de recursos físicos (hardware, instalação etc.), bem como que uma única empresa pode possuir e/ou utilizar inúmeros servidores nas mais diversas localidades do mundo para um mesmo serviço/produto, mantendo o comando e o controle desses servidores por meio de um dispositivo conectado à internet.

No modelo de computação em nuvem IaaS, a participação do servidor é mais premente, porquanto sua função principal é disponibilizar ao usuário-consumidor toda a infraestrutura computacional, na qual se incluem os servidores. Todavia, nos modelos PaaS e SaaS, a atividade principal é o fornecimento de um ambiente de computação para o desenvolvimento de softwares e a utilização do aplicativo em si, respectivamente, de onde se percebe que as

operações características dos modelos de negócios PaaS e SaaS são realizadas por meio da nuvem (intangível), e não do servidor.

Por outro lado, ainda que no modelo de negócios de um provedor de IaaS o servidor possa ser qualificado como PE nos termos da CM-OCDE, apenas uma pequena parcela dos lucros da empresa poderia ser atribuída ao Estado-fonte, de modo que a caracterização de um servidor como estabelecimento permanente de uma empresa no país onde estão situados os equipamentos acabaria resultando em pouca utilidade ao Estado-fonte (GOMES; GOMES; BOSSA, 2018).

Na maioria dos casos, conclui a OCDE que pouco ou nenhum lucro pode ser atribuído a um servidor, pois este não desempenha nenhuma função relevante para a atribuição de propriedade econômica dos ativos e a assunção dos riscos. Além disso, o servidor, via de regra, encontra-se estabelecido em uma localização geográfica diferente daquela em que estão situados os fatores produtores da renda. (GOMES; GOMES; BOSSA, 2018, p. 125)

Diante de todo o já exposto, passa-se à análise do atendimento aos critérios utilizados pelo presente trabalho como balizadores para a definição de ser o servidor o elemento mais adequado para substituir a presença física na caracterização de um estabelecimento permanente nas operações de computação em nuvem.

Inicialmente, cumpre asseverar que a escolha do servidor como substituto do critério “presença física” não traria maiores repercussões na tributação das operações de computação em nuvem, haja vista que o elemento tangibilidade permaneceria presente, porquanto o servidor supramencionado é o servidor físico, composto pelo hardware.

No tocante ao critério criação de valor, entendemos que o servidor nem sempre representará o elemento, mecanismo ou local no qual se dá a criação de valor dos modelos de negócios da computação em nuvem.

Conforme visto, à exceção do provedor de IaaS – cuja atividade principal é justamente fornecer a infraestrutura física e, portanto, o valor é criado por meio de seus servidores e demais equipamentos computacionais –, o servidor não representa um elemento central na criação de valor aos provedores de PaaS e SaaS, negócios cujo valor é produzido essencialmente por meio de intangíveis, que podem estar representados por cadeias de valor virtual, redes de valor ou até mesmo lojas de valor.

Com relação ao princípio da neutralidade, como o novo elemento não agregaria nenhuma modificação na forma como a maior parte dos negócios realizados na nuvem é tributada (ou não tributada) atualmente, entendemos que a problemática da evasão de lucros dos países-fonte permaneceria existindo, e o princípio da neutralidade seria violado. Enquanto as operações realizadas no mercado tradicional por empresas estrangeiras serão tributadas pelo país da fonte, mediante o reconhecimento de um PE, os provedores de PaaS e SaaS permanecerão atuando sobre uma zona cinzenta, na qual os lucros auferidos a partir das atividades realizadas fora de seu país de residência podem facilmente ser realocados para países de nenhuma ou baixa tributação.

Em comparação com o cenário atual, a escolha do servidor não representará qualquer mudança em relação ao atendimento do princípio da eficiência, assim como aos princípios da certeza e da simplicidade. As dúvidas e dificuldades atuais no tocante à caracterização ou não de um PE seguirão as mesmas.

Por outro lado, entendemos que a escolha do servidor viola o princípio da flexibilidade, porquanto não é aplicável à maior parte das operações realizadas em nuvem pelos modelos de negócios existentes, o que demonstra ser um forte indicativo de que não servirá para assegurar a justa tributação dos novos modelos criados a partir do avanço tecnológico.

Por fim, convém mencionar o alerta de Savir (2015), para quem a tributação com base na localização do servidor pode encorajar alguns países a conceberem os denominados “Paraísos Fiscais de Produção”, ou *Cloud Havens*, mediante a oferta de benefícios fiscais e redução da carga tributária para atrair as empresas para sua jurisdição, criando, com isso, graves problemas concorrenciais.

5.2 O WEBSITE COMO ELEMENTO DE CONEXÃO SUBSTITUTO DA PRESENÇA FÍSICA NAS OPERAÇÕES DE COMPUTAÇÃO EM NUVEM

A atribuição do website como elemento de conexão apto à caracterização de um estabelecimento permanente foi a opção adotada por alguns países, como Espanha, Portugal e França, para assegurar a tributação pelo Estado-fonte,

especialmente no âmbito europeu, como se observa dos casos levados ao Judiciário pelas empresas não residentes.

A título exemplificativo, Apelbaum (2019) cita o caso em que a Dell foi autuada pelas autoridades fiscais espanholas sob a alegação de evasão fiscal, porquanto, muito embora possuísse um PE no país, direcionava os lucros da operação integralmente ao seu país-sede, a Irlanda. O contexto fático no qual se dava a operação da Dell na Espanha foi sintetizado da seguinte forma pelo autor: a Dell Irlanda vendia computadores em diversos países utilizando-se de 17 subsidiárias-comissárias situadas em toda a Europa, incluindo na Espanha. No que tange ao mercado espanhol, a subsidiária espanhola atendia diretamente os grandes clientes, enquanto os consumidores espanhóis de menor porte eram atendidos pela subsidiária francesa via *call center*, ou diretamente pela matriz irlandesa, por meio da internet. Embora os contratos fossem firmados em nome da subsidiária, todos os riscos eram transferidos à matriz irlandesa.

A Corte espanhola entendeu, contudo, que a subsidiária espanhola se enquadrava como PE na medida em que não era possível segregar quais atividades eram desempenhadas pela Dell Irlanda ou Espanha e que a matriz irlandesa se aproveitava da estrutura da subsidiária espanhola para desenvolvimento da atividade-fim. O Website utilizado caracterizaria um PE, ainda que virtual, o que era corroborado pelas atividades da DELL francesa na Espanha. Por fim, entendeu-se ser a subsidiária espanhola um agente dependente, na medida em que sua negociação vinculava a matriz irlandesa, que detinha a propriedade dos equipamentos e ditava a política global de vendas. (APELBAUM, 2019, p. 419)

Assim como a Espanha, as autoridades fiscais francesas entendiam que a Google atuava no país por meio de um estabelecimento permanente representado pelo seu website e, a despeito da constituição de um PE no país, destinava seus lucros à Irlanda, situação que foi conhecida como “Caso Google França”.

O modelo de negócios da Google na França consistia em um escritório localizado no país por meio do qual a empresa prestava serviços de marketing e atividades de caráter administrativo para a matriz, na Irlanda. Os contratos eram firmados pelos anunciantes franceses diretamente com a Google Irlanda, não possuindo o escritório na França ingerência para celebrar tais pactos. Ao final, os lucros dessas operações eram remetidos para a Irlanda, sendo declarada e tributada

na França apenas a receita decorrente dos serviços de suporte prestados no país (FOZ; CANEN, 2022).

Para o tribunal francês que apreciou o caso, a Google não possuía um estabelecimento permanente no país, haja vista que a Google França não dispunha de poderes para celebrar contratos diretamente com os usuários franceses, sendo utilizada tão somente para a captação de clientela para a Google Irlanda por meio de atividades de marketing e publicidade. Suas atividades eram, no entendimento da Corte francesa, caracterizadas como auxiliares do objeto principal do negócio (FOZ; CANEN, 2022).

Muito embora a decisão do tribunal da França tenha sido proferida em 2017, quando as discussões sobre os desafios da tributação dos negócios da economia digital já haviam avançado significativamente, o entendimento manifestado pelos julgadores franceses imprimiu a antiga acepção de estabelecimento permanente, desconsiderando as características do novo mercado digital.

No comentário 123 ao artigo 5 da Convenção Modelo (2018, p. 152, tradução nossa), a OCDE sustenta que, por não constituir uma propriedade tangível, um website “não possui um local que possa constituir um ‘local de negócios’, pois não há ‘estrutura como instalações ou, em certos casos, máquinas ou equipamentos’”, razão pela qual não pode ser considerado um estabelecimento permanente. O lugar fixo de negócios poderia ser o local onde o servidor no qual o site está armazenado encontra-se situado, mas não o website em si.

Essa foi a mesma conclusão manifestada pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE no relatório *Taxation and Eletronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*, de 2001, no qual afirmam que: (a) um website não pode, por si só, constituir um estabelecimento permanente; (b) um arranjo de hospedagem de website, normalmente, não resulta em um estabelecimento permanente para a empresa que realiza negócios por meio desse website; (c) um provedor de serviços de internet não constituirá, exceto em circunstâncias muito incomuns, um agente dependente de outra empresa para instituir um PE (OCDE, 2001).

Ademais, ainda que a empresa pudesse determinar que o seu website está instalado em um servidor específico de um local determinado, como o site não é

tangível, o provedor não poderia afirmar deter a presença física naquele local, afastando novamente a configuração do PE nos termos estabelecidos pela Convenção Modelo (OCDE, 2018). Uma condição essencial para que um estabelecimento permanente seja especificado é a sua localização geográfica dentro dos limites do país.

Como visto, a ausência de materialidade do website cria um óbice intransponível para a configuração do PE pela OCDE que, mesmo diante das conclusões apresentadas pelo Projeto BEPS, especialmente nas Ações 1 e 7, manteve na redação do artigo 5 da Convenção Modelo a expressão “local fixo de negócios”.

123. Embora um local onde um equipamento automatizado seja operado por uma empresa possa constituir um estabelecimento permanente no país onde está situado (ver abaixo), é necessário fazer uma distinção entre equipamentos de informática, que podem ser instalados em um local de modo a constituir um estabelecimento permanente sob certas circunstâncias, e os dados e software que são usados por, ou armazenados naquele equipamento. Por exemplo, um site da Internet, que é uma combinação de software e dados eletrônicos, não constitui em si uma propriedade tangível. Portanto, não possui um local que possa constituir um ‘local de negócios’, pois não há ‘instalações como instalações ou, em certos casos, máquinas ou equipamentos’ (ver parágrafo 2 acima) no que diz respeito ao software e aos dados que constituem esse site está em causa. (OCDE, 2018, [s. p.], tradução nossa)

No que tange à aferição da adequação do website aos critérios elencados no presente trabalho, convém mencionar que a escolha desse elemento representaria uma alteração substancial na definição de estabelecimento permanente e realmente uma opção por um substituto à premissa atual, porquanto permitiria a configuração de um PE sem a exigência da presença física da empresa no país fonte.

Partindo-se do pressuposto de que o website é um local onde uma ou mais páginas ficam disponíveis para o acesso do consumidor-usuário através de um determinado endereço, entendemos que ele pode representar um elemento por meio do qual se dá a criação de valor do negócio.

Embora a atividade operacional de uma empresa de computação em nuvem não seja necessariamente (ou integralmente) desenvolvida por meio do website, ele inegavelmente representa umnexo entre a empresa e o usuário, podendo servir para a obtenção de receitas em um determinado país por meio da venda de

produtos e serviços, além de servir à coleta de dados de usuários, conectar clientes, etc.

Com relação ao princípio da neutralidade, considerando que a escolha por esse elemento permitiria a tributação das operações realizadas em nuvem de forma similar à sistemática atual empregada por meio do PE presença física às empresas não digitalizadas, parece-nos que, comparativamente às empresas da economia tradicional, a escolha do elemento website atenderia ao princípio da neutralidade.

Há de se ressaltar, neste ponto, que, a despeito da mudança do elo conector, a escolha do website como elemento de conexão capaz de atrair a tributação pelo Estado-fonte prescinde da compatibilização das atividades por ele e/ou nele desenvolvidas com o *core business* da empresa. Assim, não é todo website que será considerado estabelecimento permanente.

No tocante ao princípio da eficiência, o website impõe uma série de dificuldades e questionamentos que não nos parecem terem sido resolvidos até o momento. Isto porque, para identificar o país da fonte, haverá a necessidade de determinar o local onde o site está situado geograficamente (ou será considerado situado), especialmente porque o lugar de instalação e armazenamento do aplicativo pode ser modificado com frequência pelo provedor de IaaS, conforme visto no subcapítulo 5.1.

Nesse sentido, convém mencionar a importante observação formulada pela OCDE (2001, p. 80-81, tradução nossa) há mais de 20 anos pela OCDE e que ainda se mostra atual:

É fundamental, no entanto, que os contribuintes e as autoridades fiscais saibam onde estão as fronteiras e que os contribuintes não sejam colocados em condições de ter um estabelecimento estável num país sem saber que têm uma presença comercial naquele país (resultado que é evitado pela conclusão de que um site não pode, por si só, constituir um estabelecimento permanente).

Em não sendo possível situar o website dentro de um determinado território geograficamente localizado, surgiria o questionamento sobre a possibilidade de que tal designação pudesse ser realizada por meio de presunção/ficção, hipótese que igualmente apresentaria uma série de dificultadores para sua validação, inclusive porque exigiria que países com interesses antagônicos entrassem em consenso,

tornando cada vez mais distante a atribuição desse aplicativo como nexos para a alocação da competência tributária.

Por todo o exposto, parece-nos que seriam altos os custos de conformidade e, principalmente, de administração da tributação realizada a partir do nexo pautado no website.

Da mesma forma, as incertezas decorrentes da dificuldade de localização do website e a possibilidade de sua constante modificação, porquanto trata-se de um elemento intangível, evidenciam que esse elemento não atenderia ao princípio da certeza e simplicidade.

Por fim, no tocante ao princípio da flexibilidade, não é possível precisar se a eventual atribuição do website como elemento conector da empresa com o país da fonte para fins de caracterização do PE asseguraria às normas de alocação de lucros a versatilidade exigida pelo referido princípio. Isto porque a exponencial velocidade dos avanços tecnológicos não nos autoriza afirmar que esse elemento permanecerá possuindo a mesma função desempenhada atualmente, assim como se ele seguirá existindo nos futuros modelos de negócios realizados por meio da computação em nuvem.

5.3 O MERCADO CONSUMIDOR COMO ELEMENTO DE CONEXÃO SUBSTITUTO DO ESTABELECIMENTO PERMANENTE NAS OPERAÇÕES EM NUVEM

Muito embora sejam inegáveis as vantagens em exigir a presença física para a caracterização do estabelecimento permanente, especialmente porque facilita a cobrança dos impostos e confere certeza aos contribuintes e autoridades fiscais, no bojo do Projeto BEPS restou estabelecida a premissa de que a imposição de um nexo baseado na presença física de uma empresa não atende aos novos modelos de negócio desenvolvidos na economia digital e contribui para a diminuição da soberania tributária do Estado-fonte, na medida em que permite a adoção de planejamentos tributários agressivos, com o intuito de evitar a presença tributável.

Tal problemática, como concluiu a própria OCDE, não vinha sendo combatida pela aplicação da lista negativa e a isenção conferida às atividades auxiliares ou preparatórias, haja vista que grandes empresas multinacionais vêm

implementando ações voltadas à fragmentação de suas operações justamente com o intuito de qualificar tais atividades nas exceções ao status de PE (OCDE, 2014). Por outro lado, as modificações realizadas no artigo 5 da CM-OCDE pós-BEPS não são suficientes para extirpar o problema, conforme todo o já exposto.

Nesse cenário, uma das alternativas suscitadas é a criação de nexos baseado no mercado consumidor mediante a aferição da presença digital de determinada empresa e os benefícios por ela adquiridos com a participação dos usuários de um determinado país em suas plataformas.

Segundo defendem Hongler e Pistone (2015), não há como combater o BEPS e assegurar ao Estado-fonte a justa tributação das atividades realizadas em seu território (ou da renda derivada de seu território), mantendo no núcleo central da definição de estabelecimento permanente a exigência da presença física:

[...] enquanto o requisito de um local fixo de negócios permanecer dentro da definição, parece improvável que alterações de outros requisitos (por exemplo, abolir/alterar a isenção para serviços auxiliares ou alterar a definição de agente PE) possam melhorar significativamente as críticas questões relacionadas à tributação da renda empresarial e que afetam a jurisdição do estado de origem, conforme descrito pelo Projeto BEPS. (HONGLER; PISTONE, 2015, p. 14, tradução nossa)

Na economia digital, não só a presença física passou a ser dispensada na maior parte dos modelos de negócio, como o bilateralismo entre o Estado-fonte e o Estado-residência não é mais comumente encontrado, haja vista que as fontes de receitas de uma mesma empresa podem ser distribuídas em uma infinidade de países.

Vale lembrar que a exigência de um local fixo de negócios para permitir a tributação pelo Estado-fonte não constitui um princípio de tributação internacional, mas reflete a mera expressão do direito positivo incluído na legislação tributária quando sequer os computadores eram uma realidade, muito menos a computação em nuvem um prognóstico, evidenciando que tal condicionante pode ser modificada a partir da conclusão de sua inadequação à economia atual (HONGLER; PISTONE, 2015).

Essa nova realidade impõe, no entender dos autores, a revisitação da teoria do *sourcing* – que estabelece o vínculo entre a jurisdição tributária do país-fonte e o direito desse país de tributar os rendimentos empresariais –, considerando como

fonte todas as jurisdições em que a criação de valor ocorre em relação à receita do negócio, tanto do lado da oferta quanto do lado da demanda, bem como da teoria do benefício, destacando que os principais benefícios da economia digital são os que o Estado-fonte proporciona em termos estruturais e que asseguram à empresa a venda de seus produtos e serviços naquele território. Como destacam, é essencial entender os impostos “como o preço pago pelos serviços estatais por todos os contribuintes em conjunto, e os países obtêm seu direito de tributar com base nos serviços (benefícios) prestados” (HONGLER; PISTONE, 2015, p. 19, tradução nossa).

Para Devereux e Vella (2018), o maior problema das regras atuais de tributação internacional está no fato de atribuir o direito de tributar a partir de fatores móveis, como intangíveis e propriedade intelectual, quando deveriam migrar para um sistema baseado em fatores relativamente imóveis, como o controle acionário¹¹ e o mercado consumidor, impedindo que as grandes corporações destinem seus lucros a países de baixa ou nenhuma tributação.

A exemplificar o exposto, convém mencionar que, enquanto uma fábrica pode ser realocada para outra jurisdição ou para o local de direção de uma empresa, o mercado consumidor de um país sempre estará no mesmo lugar.

Há de se ressaltar ademais que, ainda que não disponha de uma estrutura fixa de negócios, uma empresa estrangeira usufrui de uma série de benefícios no Estado de residência do usuário-consumidor, dentre eles, o sistema legal, a proteção dos direitos de propriedade intelectual, o fornecimento de energia, a infraestrutura técnica para a manutenção do ambiente digital e a reciclagem de resíduos (PINTO, 2003).

Tais aspectos, somados ao fato de que a criação de valor na economia digital não ocorre apenas no lado da oferta de bens e serviços, mas é substancialmente influenciada pelo próprio mercado, apontam para uma necessária mudança dos critérios atuais de alocação/repartição de receitas tributárias, inclusive

¹¹ Para Schön (2009), o controle acionário ou a sede empresarial não seria um fator caracterizado a partir de um critério de imobilidade. Segundo defende, é muito mais fácil para as empresas do que para os indivíduos mudarem de residência. Além disso, a atribuição de funções de gestão central e outros indicadores de residência corporativa podem ser mais facilmente divididos entre diferentes jurisdições hoje, aumentando, assim, a facilidade de deslocamento.

para que sejam adicionados fatores que surgem no país de mercado e podem influenciar no desempenho da empresa e na criação de valor realizada em tal contexto.

Vogel (1988, p. 401 *apud* HONGLER; PISTONE, 2015, p. 20, tradução nossa) leciona que:

[...] não se pode negar de forma convincente que o fornecimento de um mercado contribui para a receita de vendas pelo menos até certo ponto como o fornecimento de mercadorias. Não há nenhuma objeção válida, portanto, contra uma reivindicação do estado de venda de tributar parte da receita de vendas.

Nesse sentido, Falcão (2018) sustenta a necessidade de alinhar o lucro tributável com a real atividade econômica e a agregação de valor em um ambiente corporativo digitalizado. Assim, a tributação apenas deveria incidir sobre as atividades econômicas realmente substanciais, que se caracterizariam por indicadores que demonstrem a interação com o mercado local, a utilização de infraestrutura ou a captação de informações/dados que agreguem valor ao negócio. Da mesma forma, a tributação deve se dar na jurisdição onde o mercado consumidor estiver localizado, já que este é o único critério verdadeiramente imóvel na atividade corporativa.

Conforme esclarece a autora:

O objetivo não é tributar empresas que estejam efetuando transações em um país estrangeiro (fora da jurisdição de residência) incidentalmente, mas sim tributar aquelas que estejam efetuando atividade econômica substancial no país, interagindo com o mercado consumidor local, utilizando infraestrutura local do país, ou compilando informações (dados pessoais) que venham a agregar valor ao seu negócio. Esses seriam os principais critérios, não cumulativos, para identificar a existência de uma presença significativa no país de fonte. (FALCÃO, 2018, p. 952)

Nesse contexto, Hongler e Pistone (2015, p. 14, tradução nossa) formularam uma proposta de repartição dos rendimentos empresariais e, por conseguinte, distribuição dos poderes tributários a partir da sua origem, de modo que haveria “um nexo de PE sempre que a presença digital ou física de negócios num país der origem à criação de valor”.

A proposição dos autores, como se observará a seguir, não se destina a substituir o elemento presença física do hodierno conceito de estabelecimento

permanente, mas modificar a própria definição de PE existente no que tange aos negócios da economia digital.

Partindo do pressuposto de que a atribuição de poderes tributários deve considerar a teoria do benefício, bem como que é inviável mensurar caso a caso o verdadeiro benefício auferido por uma empresa da economia digital no país-fonte, especialmente diante de um possível contexto de *sourcing* múltiplo, Hongler e Pistone (2015) defendem que o novo nexo deve levar em consideração os seguintes parâmetros objetivos:

- as receitas alcançadas pelo novo nexo devem estar vinculadas às atividades de fornecimento de acesso a aplicações eletrônicas, banco de dados, *marketplace*, armazenamento para usuários ou oferta de publicidade a usuários localizados em outro estado contratante;
- o aplicativo ou site deve possuir, no mínimo, 1000 usuários por mês;
- as atividades devem ser desenvolvidas no país pelo período mínimo de 12 meses;
- montante mínimo de receita anual.

O novo nexo e seus critérios delimitadores foram sintetizados na seguinte sugestão de redação para um novo parágrafo ao artigo 5 da CM-OCDE:

Se uma empresa residente em um Estado Contratante fornecer acesso a (ou oferecer) um aplicativo eletrônico, banco de dados, mercado on-line, sala de armazenamento ou oferecer serviços de publicidade em um site ou em um aplicativo eletrônico usado por mais de 1.000 usuários individuais por mês domiciliados no outro Estado Contratante, tal empresa será considerada como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante se o valor total da receita da empresa devido aos serviços acima mencionados no outro Estado Contratante exceder XXX (EUR, USD, GBP, CNY, CHF , etc.) por ano. (HONGLER; PISTONE, 2015, p. 25, tradução nossa)

Com a adoção do novo nexo, a isenção destinada às atividades auxiliares ou preparatórias previstas no artigo 5 (4) da Convenção Modelo deve ser suprimida ou alterada, na medida em que, conforme sustentam Hongler e Pistone (2015), o país de mercado cria valor mesmo que as funções realizadas em tal jurisdição (do lado da oferta) sejam mínimas ou não estejam vinculadas diretamente à atividade principal da empresa.

Os autores recomendam como uma possível solução para a destinação da renda dentro da economia digital a alocação antecipada de um terço do lucro (quantia assumida como correspondente ao lucro auferido por uma empresa da economia digital em razão da relação com o Estado-fonte) para a jurisdição do mercado onde uma empresa não tem presença física, montante que pode vir a ser dividido entre todas as jurisdições de mercado a partir de uma correlação entre as receitas domésticas e globais (HONGLER; PISTONE, 2015).

Falcão (2018, p. 956), por outro lado, defende que a repartição dos lucros seja realizada mediante a adoção de uma versão mais robusta do método *profit split*, utilizado na diretriz de preço de transferência da OCDE, permitindo “a formulação de regras de alocação concreta e pesos diferenciados entre os modelos de negócio tradicional e o digital”.

Conceitualmente, parece-nos que muitas das premissas e dos objetivos delineados pela proposta de Hongler e Pistone (2015) de um estabelecimento permanente virtual foram absorvidos pela recomendação formulada pela OCDE no Projeto BEPS 2.0, que deu origem ao acordo tributário global internacional que instituiu a tributação mínima de 15% para as grandes multinacionais, com a destinação de parte do lucro residual para as jurisdições de mercado.

Segundo Gomes, Gomes e Canen (2018), uma proposta de presença econômica relevante possui obstáculos relevantes que não podem ser ignorados, como: (a) a ausência de métodos efetivos e confiáveis de mensuração do grau de presença digital de uma empresa; (b) na inexistência de tais métodos, outros critérios objetivos teriam que ser apontados de comum acordo entre os países; (c) esse conceito está atrelado à ideia de estabelecimento permanente virtual, o que permitiria aos contribuintes evitar a tributação na fonte ou categorizar o rendimento de modo a reduzir a carga tributária; (d) a atribuição de lucros ao PE virtual envolveria a aplicação de duas ficções jurídicas, o PE virtual e a independência fictícia do PE para a destinação dos lucros.

Ademais, a mudança apresentaria dificuldades práticas de efetivação da cobrança do tributo devido à inexistência de ativos físicos dos provedores da nuvem no Estado-fonte e a dificuldade de acesso a documentos que demonstrem às

autoridades a ocorrência da operação/fato gerador (GOMES; GOMES; CANEN, 2018).

Nesse sentido, Hongler e Pistone (2015) apontam como possível solução para esse problema o sistema de execução de balcão único utilizado pela Comunidade Europeia para a cobrança do IVA, por meio do qual o imposto devido é exigido por um ou vários países em favor dos outros. Tal medida, é claro, exigiria o consentimento dos países participantes, que delegariam sua capacidade tributária ativa.

Para Risolia (2019), as dificuldades de execução poderiam ser contornadas com medidas, como o bloqueio de atividades para as empresas que não contribuam com informações, fomento às medidas de *enforcement* e *cooperative compliance*, além da utilização de mecanismos via *blockchain*.

Por todo o exposto, entendemos que o mercado consumidor representa um elemento por meio do qual se dá a criação de valor dos modelos de negócios da computação em nuvem, além de servir à tributação dos provedores de IaaS, PaaS e SaaS, razão pela qual o referido elemento atende ao primeiro requisito de adequação estabelecido no presente trabalho.

Do ponto de vista do nexos, o mercado consumidor atenderia ao princípio da neutralidade, porquanto permitiria que o lucro de atividades empresariais desenvolvidas por meio da nuvem fosse tributado pelo Estado-fonte, ainda que a empresa não possua presença física no país.

Para o atendimento do princípio da eficiência, a escolha pelo elemento mercado consumidor exigiria a adoção de uma série de medidas comuns, a cooperação dos países, o uso da tecnologia, entre outros, sob pena de tornar sua aplicação inviável em face dos altos custos exigidos para sua implementação, adequação e cobrança.

Partindo-se do pressuposto de que a escolha do mercado consumidor representará a substituição do atual conceito estabelecimento permanente, e não apenas da condicionante “presença física” (por uma questão de coerência e praticabilidade), sua adoção deverá se pautar em critérios objetivos de aplicação, o que, por sua vez, observaria o princípio da certeza e simplicidade.

No que tange ao princípio da flexibilidade, cabe asseverar que o mercado consumidor nos parece ser a única constante presente em todos os modelos de negócios, digitalizados ou não, situação que nos permite concluir que a opção por esse elemento assegura que as novas normas de alocação de lucros se mantenham aplicáveis mesmo diante de novos modelos de negócio.

Embora estruturalmente mais ampla, a proposta de adoção de um nexos criado a partir do mercado consumidor nos parece não só assegurar a soberania do Estado-fonte mas também trazer segurança e eficiência aos contribuintes e às autoridades fiscais, porquanto, mesmo diante dos constantes avanços tecnológicos e da exponencial rapidez de criação de novos modelos de negócio, o elemento mercado consumidor permanecerá estável.

6 CONCLUSÃO

Grande parte da problemática debatida mundialmente acerca da necessidade de reequilibrar o exercício das competências tributárias entre o país de residência e o país da fonte e de fortalecer a tributação na fonte parte do evidente dismantelamento da base tributável e do uso indevido de planejamentos tributários voltados a evitar a configuração de um estabelecimento permanente por empresas não residentes.

Nesse contexto, a rigidez do conceito de estabelecimento permanente previsto na Convenção Modelo da OCDE no que tange à exigência da presença física da empresa estrangeira no Estado-fonte é, sem dúvida, um obstáculo que precisa ser ultrapassado.

Nos últimos anos, diversas possíveis soluções destinadas a contornar o problema foram suscitadas e estudadas pela comunidade internacional, especialmente no âmbito da OCDE e do Projeto BEPS, dentre as quais se aventou, inclusive, acabar com a vinculação dos lucros de uma empresa a um estabelecimento permanente, fomentando a sistemática da retenção do imposto na fonte, que, como qualquer recurso, apresenta uma série de desvantagens.

O presente trabalho aborda uma dessas possibilidades suscitadas baseada no reforço da tributação na fonte a partir da ideia de substituir a presença física

prevista no núcleo central do conceito de estabelecimento permanente por outro elemento que melhor se adeque às operações de computação em nuvem e represente o local, elemento ou mecanismo onde se realiza a criação de valor desses modelos de negócio e atenda aos princípios da neutralidade, eficiência, certeza, simplicidade e flexibilidade.

A premissa básica é de que a abordagem da OCDE sobre a atribuição de lucros a estabelecimentos permanentes baseia-se em uma exigência absolutamente irrelevante para a economia digital, especialmente para os negócios de computação em nuvem, recorte do presente trabalho.

Assim, como a atual definição de estabelecimento permanente não é imutável, mas representa um compromisso voltado à obtenção de um equilíbrio justo entre a tributação exclusiva do estado de residência da empresa e o direito do país de mercado de ter uma parcela adequada dos impostos relativos às atividades comerciais realizadas em seu território ou aos seus residentes, uma vez que se apresente obsoleta e imprestável para tal fim, deve ser modificada.

Para tanto, fez-se necessário compreender as especificidades dos principais modelos de negócios de computação em nuvem (*Infrastructure as a Service - IaaS*, *Platform as a Service - PaaS* e *Software as a Service - SaaS*), suas características, seus destinatários e seus processos de criação de valor, a fim de se estabelecer o contexto sobre o qual a solução para a tributação da renda seria apreciada.

Da mesma forma, foi imprescindível rememorar as diretrizes internacionais de tributação da renda e, nesse percurso, adentrar pelos princípios de alocação da tributação da renda e seus elementos de conexão fonte e residência, de onde decorre a conceituação de estabelecimento prevista na Convenção Modelo da OCDE.

Para contribuir com a resposta aos questionamentos propostos pela pesquisa, procurou-se analisar o contexto de criação do Projeto BEPS, especialmente nos Planos de Ação 1 e 7, voltados a debater os principais desafios impostos pela economia digital à tributação dos lucros e revisitar os elementos exigidos pelo artigo 5 da Convenção Modelo da OCDE para a caracterização do estabelecimento estável.

Nesse cenário, a análise das soluções adotadas por alguns países e grupos de países, como França, Espanha, Índia e União Europeia, ainda que não possuam a multilateralidade que se acredita que seja relevante para esse tipo de medida, pode ajudar a validar ou não os elementos apreciados no presente trabalho.

As conclusões parciais derivadas do percurso argumentativo proposto podem ser resumidas da seguinte maneira:

1. As adequações realizadas no artigo 5 da Convenção Modelo da OCDE não são suficientes para assegurar a tributação da renda decorrente das operações de computação em nuvem realizadas por empresas não residentes;
2. Apesar do aprofundamento dos debates realizados no âmbito do Projeto BEPS, a OCDE ainda se mantém reticente a afastar a exigência da presença física para a caracterização de um estabelecimento permanente no país da fonte;
3. A adequação das atividades desenvolvidas no Estado-fonte ou para o Estado-fonte com o objetivo principal da empresa é um importante critério a evidenciar a capacidade de produção de rendimentos, mas não é o único;
4. O processo de criação de valor dos negócios de computação em nuvem pode se dar por meio de cadeias de valor virtual, redes de valor ou lojas de valor, sendo em todos os modelos significativa a importância dos dados para a geração da renda;
5. Medidas unilaterais voltadas à tributação da renda pelo Estado-fonte, a despeito de assegurarem a arrecadação, possuem potencial de bitributar a renda, violar tratados e desestimular o mercado global;
6. À exceção do modelo *Infrastructure as a Service - IaaS*, o elemento fixo é absolutamente dispensável para a realização das atividades empresariais de computação em nuvem e a criação de valor, razão pela qual qualquer solução que mantenha a exigência do local fixo de negócios para a caracterização do estabelecimento permanente nos modelos de negócio de computação em nuvem permanecerá reproduzindo as mesmas falhas do modelo atual;
7. A escolha do servidor como substituto do critério “presença física” não traria maiores repercussões na tributação das operações de computação em

nuvem, haja vista que o elemento tangibilidade permaneceria presente, porquanto o servidor supramencionado é o servidor físico, composto pelo hardware;

8. O servidor não representa o elemento central da criação de valor em todos os modelos de negócio da computação em nuvem, na medida em que a exceção do provedor de IaaS, nas operações de PaaS e SaaS, o valor é produzido essencialmente por meio de intangíveis;
9. Embora a escolha do website efetivamente afaste a exigência do elemento fixo no núcleo central de um novo conceito de estabelecimento permanente e possa representar um elo por meio do qual se dá a criação de valor em negócios da computação em nuvem, tal opção impõe sérias dificuldades à observância do princípio da eficiência, haja vista que não é possível determinar geograficamente o local onde o site está situado, além de haver a possibilidade de modificação deste potencial local pelos provedores, impondo novos obstáculos à tributação;
10. No tocante ao princípio da flexibilidade, não é possível precisar se a eventual atribuição do website como elemento conector da empresa com o país da fonte asseguraria às normas de alocação de lucros a versatilidade exigida pelo referido princípio, mormente porque a exponencial velocidade dos avanços tecnológicos não nos autoriza afirmar que esse elemento permanecerá possuindo a mesma função atualmente desempenhada, assim como se ele seguirá existindo nos futuros modelos de negócios realizados por meio da computação em nuvem.
11. O mercado consumidor parece ser o elemento mais adequado do ponto de vista de criação de valor e da observância dos princípios estabelecidos do presente trabalho como balizadores da neutralidade, flexibilidade, eficiência, certeza e simplicidade. Assim, ainda que exija mudanças mais significativas ao modelo atual, a proposta de adoção de um nexo criado a partir do mercado consumidor aparenta ser a escolha que melhor contempla a importância do papel do usuário para as empresas da economia digital e com maior potencial de assegurar que as novas normas de alocação de lucros se mantenham aplicáveis mesmo diante de novos modelos de negócio.

É importante mencionar que as considerações parciais ora apresentadas não representam o ponto final do objeto estudado. Ao contrário, como visto ao longo do presente trabalho, as discussões seguem pulsantes e aparentemente distantes de um consenso final.

Nesse cenário, o objetivo do presente trabalho foi avaliar três possíveis elementos para substituir a presença física atualmente exigida para a caracterização do estabelecimento permanente, a partir dos critérios e das diretrizes internacionais de tributação da renda, porquanto tal elemento é desnecessário para a concretização dos negócios e a produção de riqueza da computação em nuvem.

Todavia, dada a velocidade que as inovações tecnológicas são incorporadas à economia e aos novos modelos de negócios, é possível afirmar com segurança que o presente estudo comporta caminhos viáveis de continuação da pesquisa, aprofundando, por exemplo, em que exata medida a interação do usuário produz a renda da empresa, a possibilidade de sua quantificação e o estabelecimento de parâmetros mais precisos de alocação de lucros entre os países.

REFERÊNCIAS

APELBAUM, R. O conceito de estabelecimento permanente: evolução do conceito e as alterações propostas pelo Plano de Ação 7 do BEPS. *In*: GOMES, M. G.; SCHOUERI, L. E. (coord.). **A tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

BAKER, P.; SAKANE, E. M.; ROLIM, J. D. A tributação internacional no século XXI. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 19, p. 41-51, 2005.

BEZ BATTI, G. O conceito de estabelecimento permanente no direito brasileiro e os novos paradigmas trazidos pela Ação 7 do Projeto BEPS OCDE/G20. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, n. 4, p. 82-105, 2018. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/579>. Acesso em: 15 maio 2023.

BOSSA, G. B. Novos rumos da tributação na economia digital e a importância do mercado consumidor na caracterização do estabelecimento permanente. *In*: SAUNDERS, A. P.; PEPE, F. C.; UTUMI, A. C. A. (coord.). **Estudos de tributação internacional: edição especial**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

BRANDÃO, P. R. Virtualização: fundamentos. **Kriativ tech edição**, n. 6, 2018. Disponível em: <http://www.kriativ-tech.com/wp-content/uploads/2018/02/02PEDROBRANDao.pdf>. Acesso em: 23 maio 2023.

BRANDÃO JR., S. C.; PISCITELLI, T. Introdução: do data center à nuvem. *In*: PISCITELLI, T. **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Congresso Nacional, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 nov. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943**. Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5844.htm. Acesso em: 1º fev. 2023.

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. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm. Acesso em: 1º fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 1º fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 3 jun. 2023.

BRAUNER, Y. BEPS: an interim evaluation. **World Tax Journal**, v. 6, n. 1, 2014. Disponível em: <https://www.ibfd.org/shop/journal/beps-interim-evaluation>. Acesso em: 13 set. 2020.

BRAUNER, Y. What the BEPS. **Florida Tax Review**, v. 16, p. 55-115, 2014. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/ftaxr16&div=7&id=&page=>. Acesso em: 15 jan. 2023.

BUNN, D.; ASEN, E.; ENACHE, C. Digital taxation around the world. **Tax foundation**, v. 20, 2020. Disponível em: <https://files.taxfoundation.org/20200527192056/Digital-Taxation-Around-the-World.pdf>. Acesso em: 15 maio 2023.

CALIENDO, P. **Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

CAMPOS, M. A. P. da S. **Digital economy and international taxation: the digital revolution and its impact on the discourse of international tax law**. 2021. 547 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2021.

COM, E. U. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence. **Brussels**, Belgium, v. 21, 2018.

DAGAN, T. The tax treaties myth. **New York University Journal of International Law and Politics**, v. 32, n. 4, maio-set. 2000. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>. Acesso em: 12 maio 2023.

DELOITTE SWEDEN. Server can be considered a permanent establishment. **Deloitte**, 2018. Disponível em: <https://www.taxathand.com/article/10809%2FSweden%2F2018%2FServer-can-be-considered-a-permanent-establishment/about>. Acesso em: 22 maio 2023.

DEVERAUX, M.; VELLA, J. Debate: Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform. **Intertax**, v. 46, p. 550-559, 2018. Disponível em: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/46.6/TAXI2018056>. Acesso em 1º maio 2023.

ESPAÑA, **Ley 4, de 15 de octubre 2020**. Del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-12355>. Acesso em: 10 maio 2023.

EY GLOBAL. **Italy issues instructions for disclosure of hidden PE**. 2019. Disponível em: https://www-ey-com.translate.goog/en_gl/tax-alerts/italy-issues-instructions-for-disclosure-of-hidden-pe?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=pt&_x_tr_hl=pt-BR&_x_tr_pto=sc. Acesso em: 17 maio 2023.

FALCÃO, T. Uma proposta para a modificação da Convenção Modelo da OCDE em face da digitalização da economia. *In*: FARIA, R.; MAITTO, R. (coord.) **Tributação da Economia Digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

FIORENTINO, M. F. D. Os elementos de conexão no Direito Tributário Internacional. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 22, p. 318-345, 2008. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1601>. Acesso em: 5 jan. 2023.

FOZ, R.; CANEN, D. O conceito de estabelecimento permanente e a presença digital relevante: websites como sujeitos passivos. *In*: PISCITELLI, T. (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

GODOI, M. S. de; LEVENHAGEN, A. J. F. Tão Longe, Tão Perto: a Ação 1 do Projeto BEPS entre um inédito consenso político e uma persistente incerteza acerca de seus impactos concretos sobre a tributação corporativa internacional. *In*: PISCITELLI, T. **Tributação da nuvem**: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022.

GOEL, A. 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: 16 maio 2023.

GOMES, D. de P.; GOMES, E. de P.; BOSSA, G. B. Tributação direta dos rendimentos provenientes da computação na nuvem: estabelecimento permanente. *In*: PISCITELLI, T. (org.). **Tributação da Nuvem**: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018.

GOMES, D. de P.; GOMES, E. de P.; CANEN, D. Medidas unilaterais adotadas internacionalmente e outras propostas de endereçamento do problema no âmbito da tributação direta da renda. *In*: PISCITELLI, T. (org.). **Tributação da Nuvem**: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018.

GOMES, D. de P.; GOMES, E. de P.; PRZEPIORKA, M. Tributação direta dos rendimentos provenientes da computação na nuvem: alguns pressupostos. *In*: PISCITELLI, T. (org). **Tributação da Nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018.

GOMES, E. S.; CORDEIRO, D. V. de B. Métodos para evitar a dupla tributação e suas controvérsias. *In*: ROCHA, S. A.; TORRES, H. **Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Professor Alberto Xavier**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

GOOGLE WORKSPACE. **O que está incluído no Google Workspace (antigo G Suite)?**. 2023. Disponível em: https://workspace.google.com/intl/pt-BR/?utm_source=google&utm_medium=cpc&utm_campaign=latam-BR-all-pt-dr-bkws-all-all-trial-e-dr-1605540-LUAC0011904&utm_content=text-ad-none-any-DEV_c-CRE_477535132956-ADGP_Hybrid+%7C+BKWS+-+EXA+%7C+Txt+~+G+Suite-KWID_43700057676888171-kwd-7564271891&utm_term=KW_g%20suite-ST_g+suite&gclid=Cj0KCQiA5NSdBhDfARIsALzs2EC1cSc8c21bihhdJ7impE1wlf5uAHemDmy9NS4mECAyl__2dfSuGmMaAs6REALw_wcB&gclidsrc=aw.ds. Acesso em: 4 jan. 2023.

GUTIERREZ, M. **O Imposto de Renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. 2009. 200 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/pt-br.php>. Acesso em: 10 jan. 2023.

HON, W. K.; MILLARD, C.; HÖRNLE, J. Data Protection Jurisdiction and Cloud Computing – When are Cloud Users and Providers Subject to EU Data Protection Law? The Cloud of Unknowing, Part 3. **International Review of Law, Computers & Technology**, v. 26, n. 2-3, 2012. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1924240. Acesso em: 1º maio 2023.

HON, W. K.; MILLARD, C.; WALDEN, I. Cloud Technologies and Services. *In*: MILLARD, C. **Cloud computing law**. Oxford: Oxford University Press, 2013. Disponível em: <https://academic.oup.com/book/39321/chapter-abstract/350577644?redirectedFrom=fulltext>. Acesso em: 10 fev. 2023.

HONGLER, P.; PISTONE, P. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of Digital Economy. **WU International Taxation Research Paper Series**, n. 15, 2015. Disponível em: https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf. Acesso em: 14 set. 2020.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. **O caminho para o crescimento: três ações prioritárias**. Discurso de abertura dos trabalhos antes das Reuniões de Primavera do FMI e Banco Mundial. 2023. Disponível em:

<https://www.imf.org/pt/News/Articles/2023/04/06/sp040623-SM23-CurtainRaiser>. Acesso em: 16 maio 2023.

IPEX. **Resume Impact Assessment**. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence. 2018. Disponível em: <https://secure.ipex.eu/IPEXL-WEB/document/COM-2018-0147>. Acesso em: 16 maio 2023.

LAURINAITIS, M. *et al.* **Limitations of the Concept of Permanent Establishment and E-commerce**. 2020. Disponível em: <https://repository.mruni.eu/handle/007/17023>. Acesso em: 20 maio 2023.

LOPÈZ, J. C. P. Análisis histórico del concepto de establecimiento permanente en el artículo 5 del Modelo de Convenio OCDE. **Revista Técnica Tributaria**, v. 2, n. 125, p. 57-80, 2019.

MATIAS, F. **Tributação de Não Residentes em Angola**: a tributação das empresas portuguesas em Angola: as vantagens da celebração de uma Convenção de Dupla Tributação entre Portugal e Angola. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ul.pt/handle/10451/39360>. Acesso em: 1º fev. 2023.

MELL, P.; GRANCE, T. The NIST definition of cloud computing. **NIST**, 2011. Disponível em: <https://csrc.nist.gov/publications/detail/sp/800-145/final>. Acesso em: 12 mar. 2023.

MICROSOFT. **O que é o Azure?**. 2022. Disponível em: https://azure.microsoft.com/pt-br/resources/cloud-computing-dictionary/what-is-azure/?&ef_id=Cj0KCQiA5NSdBhDfARIsALzs2EC0CVoiB2RO2UG6gfzzDclFTp3w7m8kR9n0k8RtauoRQFDc-k2eAZcaAkjZEALw_wcB:G:s&OCID=AIDcmmzmnb0182_SEM_Cj0KCQiA5NSdBhDfARIsALzs2EC0CVoiB2RO2UG6gfzzDclFTp3w7m8kR9n0k8RtauoRQFDc-k2eAZcaAkjZEALw_wcB:G:s&gclid=Cj0KCQiA5NSdBhDfARIsALzs2EC0CVoiB2RO2UG6gfzzDclFTp3w7m8kR9n0k8RtauoRQFDc-k2eAZcaAkjZEALw_wcB. Acesso em: 4 dez. 2022.

MOREIRA, F. L. **Os usuários como geradores de valor na economia digital e a possibilidade de sua tributação pelo imposto de renda no Brasil em um modelo de Digital Services Tax**. 2022. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

NOGUEIRA, R. **Os desafios da economia digital à tributação do rendimento**. 2017. Dissertação (Mestrado em Fiscalidade) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/7248>. Acesso em: 1º mar. 2023.

OCDE. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. 2013. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm>. Acesso em: 1º abr. 2023.

OCDE. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. **OECD Publishing**, 2015. Disponível em:

<https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>. Acesso em: 13 nov. 2023.

OCDE. BEPS Actions. **OECD Publishing**, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>. Acesso em: 15 set. 2020.

OECD. Foreword. **OECD Publishing**, 2018. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264293083-en/index.html?itemId=/content/publication/9789264293083-en>. Acesso em: 22 fev. 2023.

OCDE. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. **OECD Publishing**, 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>. Acesso em: 10 nov. 2022.

OCDE. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report. **OECD Publishing**, 2015. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>. Acesso em: 26 set. 2022.

OCDE. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. **OECD Publishing**, 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>. Acesso em: 9 jul. 2022.

OCDE. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS. **OECD Publishing**, 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>. Acesso em: 1º maio 2023.

OCDE. Taxation and Electronic Commerce. Implementing The Ottawa Taxation Framework Conditions. **OECD Publishing**, 2022. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2022.

OLIVEIRA, R. M. de. Princípios fundamentais do imposto de renda. *In*: SCHOUERI, L. E.; ZILVETI, F. A. **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

PEDROSA, P. H.; NOGUEIRA, T. **Computação em nuvem**. [S. l.]: [s. n.], 2011.

PEREIRA, R. C. L. O Superior Tribunal de Justiça e o Princípio da Tributação Singular. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, n. 10, p. 106-138, 2022. Disponível em:

<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1284>. Acesso em: 16 jan. 2023.

PINTO, D. E-Commerce and Source-Based Income Tributação. **IBFD**, v. 6, 2003. Disponível em:

<https://espace.curtin.edu.au/bitstream/handle/20.500.11937/2653/131654-131654.pdf?sequence=4&isAllowed=y>. Acesso em: 24 maio 2023.

PISCITELLI, T. **Tributação da nuvem**: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Thomson Reuters, 2018.

PLEIJSIER, A. The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuser?. **Intertax**, v. 43, n. 2, 2015. Disponível em: https://issuu.com/arthurpleijsier/docs/taxi-43-2_arthur_pleijsier. Acesso em: 10 maio 2023.

PUENTE, B. Nômades Digitais: estilo de vida pode ser adotado por até 1 bilhão de pessoas até 2035. **CNN Brasil**, 2022. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/nomades-digitais-estilo-de-vida-pode-ser-adotado-por-ate-1-bilhao-de-pessoas-ate-2035/>. Acesso em: 5 jan. 2023.

QUEIROZ, M. E. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004.

REPUBBLICA ITALIANA. **Decreto-Legge nº 50, de 24 de abril de 2017**. Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo. Disponível em: <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legge:2017-04-24;50>. Acesso em: 17 maio 2023.

REPUBLIC OF INDIA. **The Finance Act**. 2016. Disponível em: <https://incometaxindia.gov.in/pages/acts/finance-acts.aspx>. Acesso em: 16 maio 2023.

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE. **LOI nº 2019-759, du 24 juillet 2019**. Portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000038811588>. Acesso em: 16 maio 2023.

RISOLIA, R. C. dos S. Economia digital e Estabelecimento Permanente Virtual - Considerações sobre a Ação 1. In: GOMES, M. G.; SHOUERI, L. E. (coord.). **A tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

ROSSI, M. C. Is Cloud Computing a Challenge to the Traditional Concept of a Permanent Establishment?. **International Tax Report**, mar. 2014. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2685649. Acesso em: 1º mar. 2023.

SAVIR, G. **Cloud IT and Tax IT: a suggested framework for the taxation of Cloud Computing**. 2015. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2851690. Acesso em: 20 maio 2023.

SCHÖN, W. International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I) (September 1, 2009). **World Tax Journal**, v. 1, n. 1, p. 67-114, set. 2009. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1577035. Acesso em: 25 maio 2023.

SCHOUERI, L. E. Imposto de Renda e o comércio eletrônico. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 16, 2001.

SCHOUERI, L. E. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. *In*: FERRAZ, R. (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.

SCHOUERI, L. E. Residência fiscal da pessoa física. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 28, 2012.

SCHWARZ, J. Where to draw the Line? Permanent Establishments and allocation of Taxing Rights. **Kluwer International Tax Blog**, 2015. Disponível em: <https://kluwertaxblog.com/2015/06/13/where-to-draw-the-line-permanent-establishments-and-allocation-of-taxing-rights/>. Acesso em: 10 maio 2023.

SILVA, F. R. H. da S. **Um estudo sobre os benefícios e os riscos de segurança na utilização de cloud computing**. 2010. Artigo (Graduação em Ciência da Computação) – UNISUAM, 2010. Disponível em: https://fabriciorhs.files.wordpress.com/2011/03/cloud_computing.pdf. Acesso em: 4 jan. 2023.

SILVEIRA, R. M. da. Economia Digital, a Ação 1 do BEPS e a Visão da ONU: Proposições e críticas. *In*: MONTEIRO, A.; FARIA, R.; MAITTO, R. (coord.). **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018.

STIGKITZ, J. O imposto global. Tradução de Anna Maria Dalle Luche. **IHU**, 2021. Disponível em: <http://www.ihu.unisinos.br/78-noticias/611022-o-imposto-global-artigo-de-joseph-e-stiglitz>. Acesso em: 8 out. 2021.

STIGKITZ, J. Por um imposto global sobre as transnacionais. **Outras Palavras**, 2019. Disponível em: <https://ijf.org.br/por-um-imposto-global-sobre-as-transnacionais-artigo-de-joseph-stiglitz/>. Acesso em: 6 out. 2021.

TAKANO, C. A. O conceito de planejamento tributário agressivo e os novos *standards* Tributários Internacionais do Projeto BEPS. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 2, 2017. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/o-conceito-de-planejamento-tributario-agressivo-e-os-novos-standards-tributarios-internacionais-do-projeto-beps/>. Acesso em: 15 set. 2020.

TORRES, H. T. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. 2 ed. São Paulo: RT, 2001.

USMAN, I. M. *et al.* An Overview of Tax Challenges of Digital Economy. **Asia-Pacific Journal of Management and Technology**, v. 3, n. 2, p. 56-63, 2022. Disponível em: https://ijiset.com/vol9/v9s12/IJISSET_V9_I12_15.pdf. Acesso em: 20 maio 2023.

VALADÃO, M. A. P.; ARAUJO, A. C. M. dos S. Elementos de conexão na tributação direta e suas transformações na economia digital. **Revista Jurídica da Presidência**, v. 24, n. 134, p. 680-708, 2022. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/2279>. Acesso em: 15 maio 2023.

VASCONCELOS, R. F. de. Os desafios da tributação de operações internacionais na economia digital. *In*: SCHOUERI, L. E. *et al.* **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

VITA, J. B. Economia digital disruptiva:(re) analisando o conceito de estabelecimento tributário no direito brasileiro e internacional. **IBET**, v. 1, p. 519-536, 2017. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/05/Jonathan-Vita.pdf>. Acesso em: 1º maio 2023.

XAVIER, A. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

