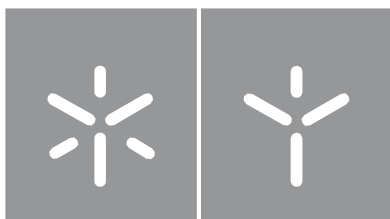




**Limitações do conceito de
“Estabelecimento Estável” no
“Multilateral Instrument” (MLI) e propostas
para tributação de empresas da economia
digital**



Universidade do Minho
Escola de Direito

Paulo Eurico Paz Tatsch Junior

**Limitações do conceito de “Estabelecimento Estável”
no “Multilateral Instrument” (MLI) e propostas para
tributação de empresas da economia digital**

Dissertação de Mestrado
Paulo Eurico Paz Tatsch Junior
Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor João Sérgio Ribeiro

outubro de 2024

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos. Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada. Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

Licença concedida aos utilizadores deste trabalho



Atribuição

CC BY

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

AGRADECIMENTOS

Agradeço imensamente aos meus pais e irmãos por todo carinho e apoio. Ao meu orientador, Professor Doutor João Sérgio Ribeiro, expresso a minha profunda gratidão pela orientação e conhecimento compartilhado.

DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração. Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

RESUMO

Limitações do conceito de “Estabelecimento Estável” no “Multilateral Instrument” (MLI) e propostas para tributação de empresas da economia digital

As Convenções Internacionais para eliminar a Dupla Tributação constituem importante objeto de estudo do Direito Tributário Internacional. A difusão e o aumento do número dos tratados sobre a matéria refletem a dinâmica da movimentação transnacional do capital. Não obstante as sucessivas reformas nas Convenções-Modelos das organizações internacionais (*i.e.* OCDE e ONU), a evolução da economia mundial, com a emergência de grandes empresas de tecnologia, acentuou a necessidade de modernização de conceitos jurídicos básicos inseridos nos acordos bilaterais.

Observa-se que o conceito de Estabelecimento Estável, crucial na determinação da capacidade tributária dos Estados contratantes dos acordos contra a dupla tributação, evoluiu para lidar com os desafios da economia digital. A noção tradicional de uma presença física significativa foi sendo relativizada para que o conceito abarcasse as novas formas de atuação das empresas. Nesse contexto, a partir dos esforços dos membros da OCDE, foi criada a Convenção Multilateral para Aplicação de Medidas Relativas às Convenções Fiscais Destinadas a Prevenir a Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros (MLI).

A rápida evolução da economia digital impõe desafios significativos ao Direito Tributário Internacional e aos esforços contra a erosão das bases fiscais dos Estados. Para lidar com tais dificuldades, o MLI constitui um criativo mecanismo para possibilitar a rápida reforma das Convenções Internacionais Bilaterais para eliminar a Dupla Tributação e, principalmente, modernizar o conceito de Estabelecimento Estável, garantindo a capacidade activa tributária dos Estados contratantes das referidas convenções.

Palavras chave: Direito Tributário Internacional; Convenções Internacionais para eliminar a Dupla Tributação; Estabelecimento Estável; BEPS; Convenção Multilateral (MLI).

ABSTRACT

Limitations of the concept of “Permanent Establishment” in the “Multilateral Instrument” (MLI) and proposals for taxation of companies of the digital economy

Double Taxation Conventions are an important subject of study in International Tax Law. The spread and increase in the number of treaties on this subject reflect the dynamics of the transnational movement of capital. Despite successive reforms in the Model Conventions of International Organizations (*i.e.* OECD and UN), the evolution of the global economy, with the emergence of large technology companies, has accentuated the need to modernize basic legal concepts included in the bilateral agreements.

It should be noted that the concept of Permanent Establishment, crucial in determining the tax capacity of States contracting double taxation agreements, has evolved to deal with the challenges of the digital economy. The traditional notion of a significant physical presence has been relativized so that the concept encompasses new forms of business activity. In this context, based on the efforts of OECD members, the Multilateral Convention to Implement tax treaty related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI) was created.

The fast evolution of the digital economy poses significant challenges to International Tax Law and to efforts against the erosion of States' tax bases. To address such difficulties, the MLI constitutes a creative mechanism to enable the rapid reform of Bilateral International Conventions to eliminate Double Taxation and, most importantly, to modernize the concept of Permanent Establishment, ensuring the active tax capacity of the States contracting to such conventions.

Key words: International Tax Law; Double Taxation Conventions; Permanent Establishment; BEPS; Multilateral Convention (MLI).

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	iii
DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE	iv
RESUMO	v
ABSTRACT	vi
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	viii
Introdução	1
Capítulo 1 - Origem e evolução das CDT	9
1.1. Breve Análise do Conceito de rendimento para fins de tributação	9
1.2. Conflitos de competência tributária e a solução das CDT	10
1.3. Nascimento no séc. XIX e evolução das CDT	13
1.4. O conceito de Estabelecimento Estável	16
1.5. A evolução do conceito de Estabelecimento Estável	20
1.6. O Conceito de Estabelecimento Estável e o Plano BEPS.....	24
CAPÍTULO 2 - O conceito de Estabelecimento Estável no MLI e a Economia Digital	28
2.1. O surgimento do MLI	28
2.2. Redação e Conteúdo do MLI	29
2.3. O conceito ampliado de Estabelecimento Estável inserido pelo MLI.....	31
2.4. O atual progresso e desafios políticos do MLI	38
2.5. Economia Digital e o Conceito Atual de Estabelecimento Estável	40
2.6. Limitações no conceito de Estabelecimento Estável	43
2.7. Propostas para tributação da economia digital.....	45
CAPÍTULO 3 - Estudo de Caso: Google France e Google Ireland Limited	49
3.1. O propósito metodológico da análise de caso	49
3.2. Google France e a constituição de um Estabelecimento Estável	52
Conclusão.....	66
Referências Bibliográficas	73

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

A.c. – Antes de Cristo

Ad hoc – para um fim específico

Art. – Artigo

BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*

CDT – Convenções para Eliminar a Dupla Tributação

CFC – *Controlled Foreign Company*

CIDE – Contribuições de intervenção no domínio econômico

CMOCDE – Convenção Modelo sobre impostos sobre a renda e propriedade da OCDE

CMONU – Convenção Modelo sobre impostos sobre a renda e propriedade da ONU

DSO – *Days Sales Outstanding*

EUA – Estados Unidos da América

G20 – Grupo dos 20

Inc. – *Incorporated*

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

MLI – Convenção Multilateral para Aplicação de Medidas Relativas às Convenções Fiscais Destinadas a
Prevenir a Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico

ONU – Organização das Nações Unidas

OSO – Organização de vendas on-line

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

UNCTAD – Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento

USA – *United State of America*

Vs. – Versus

Introdução

É interessante observar o painel de Pieter Brueghel II, “O Cobrador de Impostos”¹, e notar que muito provavelmente a noção mais comum sobre tributação continua semelhante àquela do século XVII. Observam-se símbolos que ainda povoam o imaginário coletivo: autoridades fiscais com um ar de arrogância; uma grande quantidade de papeis, que representam todo o aparato burocrático; e cidadãos depauperados e suplicantes. Talvez a noção popular sobre o direito fiscal ainda possa ser representada dessa forma, mas foge à intuição do pagador de impostos que a configuração do “Estado Fiscal” - aquele que depende da arrecadação através de tributos para sua manutenção - ainda é, de forma amplamente majoritária, a organização política-financeira adotada pelos Estados atualmente.

Muito embora a crise do “Estado Fiscal” seja assinalada desde o início do século XX, a arrecadação tributária ainda é crucial para a conservação e subsistência das sociedades contemporâneas. De acordo com Schumpeter², um dos primeiros autores a indicar a crise do “Estado Fiscal”, a sobrevivência do Estado dependeria primordialmente do respeito à autonomia do investimento privado, correndo o risco de absoluto colapso, caso a capacidade tributária (“*taxable capacity*”) do investimento privado fosse demasiadamente forçada. Ademais, o autor apontava que a perda do significado social do empreendimento privado e do desenvolvimento econômico provocaria a derrocada do Estado fiscal.

De acordo com o autor, existiriam duas formas de Estado: o “Estado Feudal” e o “Estado Fiscal”. Durante os séculos XIV e XV, nas regiões da Alemanha e Áustria, não existia uma distinção entre as esferas pública e privada, e a justificativa para o pagamento de compensações dos vassallos aos senhores feudais dava-se pela utilização do patrimônio pessoal dos regentes, como uma espécie de arrendamento.³ Ao longo dos séculos XV e XVI, iniciou-se um processo de decadência nas relações sociais feudais, e a tributação passa a ser entendida como um pagamento ao Estado ao invés de um pagamento ao regente, mesmo sendo o Estado personificado e materializado pelo próprio príncipe⁴. Pode-se dizer que a justificativa para o pagamento de tributos e o destino final do pagamento são os elementos-chave para a distinção entre as duas categorias de Estado.

Enquanto Shumpeter classifica os Estados por suas características tributárias em “Estados Feudais” e “Estados Fiscais”, Snape (2017) categoriza-os por seus aspectos fiscais e cronológicos,

1 BREUGHEL, Pieter “The Younger” - *The Peasant Lawyer* ou *The Tax Collector* ou *The Payment of Tithes*. Data e local de criação: 1620, Antuérpia, Bélgica. Têmpera sobre painel. Dimensões físicas: 71,1 x 104,1 cm. Acervo de Grohmann Museum at Milwaukee School of Engineering, Milwaukee, Estados Unidos.

2 SHUMPETER, Joseph Aloisius - *The Economics and Sociology of Capitalism - The crisis of the Tax State*. Palestra na Wiener Soziologische Gesellschaft.

Publicado em 1918 sob o título de “*Die Krise der Steuerstaaten*” Edição n. 4 de “*Zeitschriften aus dem Gebiet der Soziologie*”. Tradução para o inglês de Wolfgang F. Stolper e Richard A. Musgrave em *International Economic Papers* n. 4 (1954). Inteiro teor em BACKHAUS, Jürgen G - *Navies and State Formation: The Schumpeter Hypothesis Revisited and Reflected*. 1ª ed. Berlin: LIT, 2012. ISBN 978-3-643-90212-2. p. 21

3 3 MUSGRAVE, R. A. - *Schumpeter's crisis of the state: an essay in fiscal sociology*. *Journal of Evolutionary Economics* [Em linha]. Vol. 2, N. 2 (1992), PP. 89 - 113 [Consult. 13.10.2023]. Disponível em <<https://link.springer.com/article/10.1007/BF01193535>> ISSN 0936-9937 p. 91

4 Ibidem, p. 92 .

dividindo-os em: (i) feudais; (ii) absolutistas; (iii) parlamentares; e (iv) administrativos. Segundo o autor, além da evolução jurídica das características de cobrança e das prestações pagas, a justificativa sociológica para o pagamento dos tributos também se desenvolveu ao longo do tempo. Para ele, a definição de tributo pressupõe a intenção de atendimento do interesse público.⁵ Todavia, o propósito da tributação variou com a evolução histórica das diferentes organizações políticas que definiram as sociedades.

Nos Estados feudais, a arrecadação não se justificava por propósitos públicos, mas pelos direitos pessoais de origem divina dos regentes⁶. Todavia, a obra de Thomas de Aquino já alertava que a tributação não poderia ser excessiva e que a arrecadação deveria ser somente reservada ao necessário para promover o interesse comum, fundamentando-se em um direito natural⁷. Nos Estados Absolutistas, por sua vez, sem a existência de um direito público consolidado, a obrigação do pagamento de tributos dava-se pela virtude da obediência dos súditos para com os governantes. Em seguida, os propósitos da tributação nos Estados Parlamentares foram delineados pelo direito à propriedade e baseado no consentimento, o que foi observado nas obras dos filósofos contratualistas como Locke e Hobbes, conforme citado por John Snape⁸, nesse momento, a relação soberano/súdito é substituída pela relação entre constituinte/representado.

A arrecadação deixa de ter como propósito a satisfação do soberano e passa a considerar o interesse público, como uma espécie de “taxa” para manutenção das forças armadas e aparato de defesa do Estado. Por fim, segundo o autor, o Estado Administrativo, embasado em um amplo direito público, visa reparar de forma justa as ineficiências do processo de crescimento econômico.⁹

A justificativa sociológica para a sobrevivência do Estado fiscal, de acordo com José Casalta Nabais¹⁰, é a atual validação dos impostos como um “preço” que a sociedade paga pela organização do Estado baseado na idéia de liberdade e direitos fundamentais, em consonância com a célebre frase de Oliver Wendell Holmes Jr, juiz da Suprema Corte estadunidense, “*taxes are what we pay for civilized society*”¹¹. Por sua vez, segundo Sergio Vasques¹², o tributo enquanto fonte principal de receita estatal exprime um financiamento da vida em comunidade e surge concomitantemente com o Estado moderno, que nasce já como Estado fiscal. Em consonância com José Casalta Nabais, o autor afirma ainda que a tributação surge em Portugal como preço da civilização e da defesa da vida e propriedade, sendo o germe

5 SNAPE, Jonh – *The ‘Sineus of the State’: Historical Justification for Taxes and Tax Law. Philosophical Foundations of Tax Law*. Organizado por Monica Bhandari. 1ª ed. Oxford: Oxford University Press, 2017. ISBN 978-0-19-879843-0 p. 9.

6 Ibidem, p. 11

7 Ibidem, p. 13

8 Ibidem

9 Ibidem, p. 27 e 28

10 NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2009. ISBN 978-972-40-3800-1. p.127 e 128

11 Tradução do autor “impostos são o que pagamos pela sociedade civilizada”. PAULSEN, Leandro - *Curso de Direito Tributário Completo*. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. ISBN 978-85-7348-165-0. p. 17.

12 VASQUES, Sérgio – *Manual de Direito Fiscal*. 2ª ed. Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2011. ISBN 978-972-40-7429-0. p.18

do Estado fiscal português.¹³

Essa breve análise da justificativa filosófica da tributação serve somente para reafirmar que a arrecadação é ainda fundamental para a manutenção do Estado, e não deve ser vista como uma mera constrição ao direito de propriedade, muitas vezes visão majoritária da população em geral. Ainda, a tributação não deve ser entendida somente como o meio de sobrevivência do “Estado Fiscal”.

Por sua vez, o Estado deve ser visto como um meio para que as sociedades atinjam o desenvolvimento social e não como um fim em si mesmo, como muito bem assinalou Thomas Piketty, no *best-seller*, *O Capital* no séc. XXI, “a tributação é antes uma questão político-filosófica do que somente técnica em função da saúde das contas públicas”.¹⁴

Nesse sentido, um interessante ponto de partida para a discussão moderna sobre a filosofia da tributação e sobre o conceito de justiça tributária é o debate entre Robert Nozick e John Rawls, em que as visões antagônicas sobre o direito à propriedade balizam as idéias dos autores sobre justiça e legitimidade dos sistemas tributários.¹⁵ De acordo com Nozick, “a tributação pode ser comparada a uma espécie de trabalho forçado imposto ao contribuinte.”.¹⁶

O autor argumenta que a tributação deveria suprir somente o necessário para a proteção do direito à propriedade, e qualquer tipo de redistribuição em benefício das camadas mais sensíveis da população deveria ocorrer por doações filantrópicas e não de forma compulsória através dos impostos e contribuições.

Por sua vez, Rawls¹⁷ entende que a tributação é parte da estrutura básica da sociedade, sendo uma de suas funções distribuir os benefícios e encargos materiais em uma sociedade. Para o autor, o sistema tributário é somente uma parte de um conjunto de regras e instituições da estrutura básica da sociedade e serve como uma das principais ferramentas para garantir a justiça social.

Aprofundando a concepção de John Rawls, Liam Murphy e Thomas Nagel, em “O Mito da Propriedade”, argumentam que a propriedade privada é uma convenção legal, definida em parte pelo sistema tributário, logo o sistema tributário não deve ser avaliado pelo seu impacto na propriedade privada, que muitas vezes é concebida de forma autônoma. A tributação, nesse sentido, deve ser analisada de forma holística, inserida em um sistema de direito à propriedade que resulta do sistema tributário.¹⁸

Para os autores, o conceito de propriedade é, muitas vezes, analisado de forma superficial, e ignora-se que a existência da propriedade depende do arcabouço de instituições do Estado, que depende,

13 VASQUES, Sérgio – op. Cit., p.21

14 PIKETTY, Thomas – *O capital no século XXI*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca, 2014. ISBN 978-85-8057-582-8. p. 612.

15 O'NEIL, Martin; ORR, Shepley - *Taxation: Philosophical perspectives*. 1ª ed. Oxford: Oxford University Press, 2018. ISBN 978-0-19-960922-2. p.2

16 NOZICK, Robert – *Anarchy, State and Utopia*. Blackwell, 1975. Apud O'NEIL, Martin; ORR, Shepley – op. Cit. . p.2

17 RAWLS, J – *A Theory of Justice*. Harvard University Press, 1971. Apud O'NEIL, Martin; ORR, Shepley – op. Cit. . p.3

18 MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas – *The Mith of Ownership: Taxes and Justice*. 1ª ed. Oxford: Oxford University Press, 2002. ISBN 0-19-515016-3. p.8.

por sua vez, do próprio sistema tributário. O conceito de propriedade, baseado em uma reflexão apenas superficial, acaba sendo percebido como um direito natural, e o sentimento de qualificação natural como “proprietário” incentiva uma complacência com o *status quo* e associa a tributação a uma violação a um direito natural.¹⁹

Por conseguinte, o direito à propriedade não deve ser entendido como o ponto de partida do direito tributário, deve ser entendido como consequência de um conjunto de normas e instituições estatais, nas quais se insere o direito tributário, que por sua vez garante a existência e manutenção do Estado de forma democrática.

Hodiernamente, com a difusão do Estado democrático de direito, a relação jurídica tributária não pode ser analisada como uma dicotomia entre contribuintes e autoridades fiscais, como um antagonismo entre indivíduo - pessoa singular ou coletiva – e o Estado. De acordo com Joaquim Rocha e Hugo Silva, o entendimento sobre a intangibilidade da pessoa humana, a subordinação da administração pública ao Direito e a complexidade subjetiva das relações jurídicas impõem que “a relação tributária seja, tendencialmente, de igualdade” entre os sujeitos passivo e ativo²⁰.

Assumindo que são os tributos o alicerce de manutenção da maioria dos Estados contemporâneos e ferramenta básica para a consecução da justiça social em uma relação não mais de antagonismo entre contribuinte e Estado, a constatação da deterioração das bases de arrecadação fiscal dos Estados devido a mudanças estruturais na produção e ao dinamismo do planeamento fiscal carece de uma análise mais detalhada.²¹ Conforme aduz Thomas Piketti em um cenário de aprofundamento do abismo social, a concertação global sobre os impostos sobre rendimentos desponta como meio fundamental de prevenção e mitigação da concentração mundial da renda.²²

Nesse sentido, uma das maiores fontes de arrecadação dos Estados é o imposto sobre o rendimento. A doutrina clássica indica como um dos primeiros exemplos de uma forma de tributação da renda o imposto progressivo sobre a riqueza da propriedade rural, instituído em Atenas por volta de 596 a.C. O imposto criado por Sólon, governador da cidade-Estado ateniense, constituía uma tributação baseada na propriedade, mas a sua incidência e progressividade da taxa baseavam-se na quantidade produzida pela propriedade rural.²³

Em torno do período de 380 a.C., surge um tributo, também progressivo, sobre a riqueza semelhante aos impostos sobre a renda, que baseava sua incidência na linhagem de cada ateniense,

19 Ibidem , p. 9.

20 ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da – Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária. 1ª ed. Coimbra, Almedina, 2017. ISBN 978-972-40-7189-3. p. 27

21 VASQUES, Sérgio – op. Cit., pp. 121 - 122

22 PIKETTY, Thomas – op. Cit., p. 637

23 SELIGMAN, Edwin R. A. – *Progressive Taxation in Theory and Practice*. American Economic Association [Em linha]. Vol. 9, N. 1/2 Jan-Mar (1894), PP. 7 – 222 [Consult. 27.10.2023] Disponível em <<https://www.jstor.org/stable/2485696>> ISSN 2328-9821 p. 13

tamanho da propriedade rural e quantidade de produtos agrícolas gerados.

A doutrina diverge em relação à origem de um imposto global sobre a renda do mundo. Aceita-se, todavia, a “*Decima Scalata*” como o primeiro imposto sobre a renda no mundo, instituído no século XV, na cidade-Estado de Florença.²⁴ Enquanto novos meios produtivos desenvolviam-se, a riqueza gradativamente passava da produção agrícola para o comércio e indústria incipientes. Iniciou-se efetivamente uma tributação sobre a renda, mas inicialmente sem um caráter progressivo, com apenas uma taxa, até que gradualmente foram instituídas outras. A “*Decima Scalata*” não resistiu à pressão política da aristocracia, que conseguiu a supressão deste e de outros tributos em um curto período de tempo.²⁵

Em Portugal, a passagem do Estado feudal para o Estado fiscal pôde ser observada no final do século XIV, principalmente com o lançamento das “Sisas Gerais”, tributos indiretos de caráter permanente, em 1387.²⁶ Até o século XIX, a arrecadação da Coroa voltou-se majoritariamente à tributação aduaneira. Vale mencionar, todavia, a criação da Décima Militar, apontada como o primeiro imposto sobre a renda de Portugal no ano de 1641, em virtude da guerra pela Restauração da Independência. Inicialmente de caráter temporário pelo prazo de três anos, o primeiro exemplo de imposto de renda português seria assentado em um décimo dos rendimentos da terra, trabalho e capital, mas a taxa efetiva cobrada variou, ao longo do tempo, entre 4,5% e 30%.²⁷

A doutrina costuma apontar o Reino Unido como o pioneiro da instituição de um imposto global sobre a renda de caráter permanente no século XIX. Em 1799 foi instituído um imposto temporário sobre a renda para financiar as guerras contra Napoleão, mas um imposto sobre a renda de caráter permanente só ocorreria com o “*Income Tax Act*” de 1842.²⁸

Mesmo variando ao longo do tempo, os impostos sobre os rendimentos continuam sendo grande fonte de arrecadação para os Estados. Todavia, com o processo de globalização e o crescimento da relevância financeira das sociedades empresariais do ramo da economia digital, tornou-se fundamental a reformulação de normas internacionais tributárias para evitar a perda das bases de arrecadação fiscal dos Estados.

Além da desmaterialização e intangibilidade da economia da era digital, a facilidade que as chamadas “*Big Techs*” (e.g. Google, Apple, Microsoft, Meta) possuem para alterar os diversos locais de produção e o núcleo efetivo de decisão empresarial acentua a inevitabilidade de reflexão sobre as regras

24 NÓBREGA, Cristovão Barcelos da – História do Imposto de Renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922 – 20013). [Em linha] (2014) [Consult. 22.10.2023]. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>> ISBN 978-85-98344-11-9 p.17

25 Ibidem, p. 17

26 VASQUES, Sérgio – op. Cit., p. 19

27 Ibidem, p. 24.

28 MARES, Isabela; QUERALT, Didac – The Conservative Origin of Income Taxation. Social Science Research Network [Em linha] (2015) pp. 1 – 44. [Consult. 23.10.2023]. Disponível em: <<https://projects.iq.harvard.edu/files/peggroup/files/maresqueralt2015.pdf>> ISSN 1556-5068 p.4

de conexão entre os ordenamentos jurídico-tributários dos Estados, principalmente sobre conceitos clássicos do direito tributário internacional como “Residência Fiscal” e “Estabelecimento Estável”.

Muito embora a questão tenha sido evidenciada nas últimas décadas, a questão da necessidade de criação de normas tributárias de conexão entre os Estados não é recente e remonta, pelo menos, aos esforços diplomáticos de reinados europeus desde o século XIX em relação à tributação da renda. Antes mesmo da Segunda Guerra Mundial, as convenções contra a dupla tributação da renda foram sendo disseminadas, e foram elaboradas algumas convenções modelo sobre o tema com o intuito de balizar e uniformizar os tratados internacionais bilaterais.

Em seguida, com a criação da Organização das Nações Unidas – ONU e Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico – OCDE, as referidas organizações internacionais capitanearam os esforços da comunidade internacional, e cada organização criou sua própria Convenção Modelo contra a Dupla Tributação.

Em 1963, a OCDE edita pela primeira vez sua Convenção Modelo para Evitar a Dupla Tributação da Renda – CMOCDE.²⁹ A ONU, por sua vez, edita seu próprio modelo de convenção para evitar a dupla tributação da renda, na década de 1980, com o intuito de conciliar os interesses dos países centrais e dos países em vias de desenvolvimento.³⁰

Atualmente, a maior parte dos países adota o modelo da OCDE, mesmo que o modelo elaborado pela OCDE tenha sofrido muitas críticas dos países em vias de desenvolvimento por privilegiar, em muitos aspectos, a competência tributária do Estado de residência sobre Estado da fonte.

Nesse contexto, desenvolveu-se o conceito de “Estabelecimento Estável”, descrito pelas Convenções contra a Dupla Tributação e Convenções Modelo da OCDE e da ONU, que é fundamental para determinar qual o Estado contratante - e em que medida - poderá tributar os lucros da empresa residente no outro Estado contratante. Geralmente, as normas da Convenção Modelo dispõem que os lucros das empresas são tributados exclusivamente no Estado de residência, exceto nos casos em que a sociedade exerça sua atividade através de um Estabelecimento Estável localizado no Estado da fonte dos recursos.³¹

Dessa forma, a tributação do Estado da fonte pode alcançar os rendimentos do referido Estabelecimento Estável, assentando-se na existência de uma instalação fixa - em que a sociedade não residente exerça, em todo ou em parte, suas atividades - ou na existência de um ente, que atue em nome da sociedade que possa concluir contratos e o faz habitualmente. Percebe-se que o referido conceito clássico pressupõe certa presença física da entidade não residente no Estado da fonte, o que acabou por

29 OCDE – *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. [Em linha] [Consult. 27.05.2023] Disponível em <<https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>>

30 ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da – op. Cit. p. 49.

31 REIMER, Ekkehart in REIMER e RUST (eds) – *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 4ª ed. Vol. 1. Países Baixos: Kluwer Law International, 2015. ISBN 978-90-411-6054-6. p. 297.

tornar a noção de Estabelecimento Estável defasada, em grande medida, para lidar com a realidade da economia digital.³²

No contexto de globalização e crises econômicas do pós Guerra Fria, a OCDE lança o Plano de Ação BEPS “*Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*” em 2013, com o objetivo de preservar a arrecadação dos Estados, criando mecanismos para evitar o planejamento fiscal abusivo e a evasão fiscal com um plano composto por 15 linhas de ações. Nesse sentido, a Ação 7 do Plano BEPS propõe soluções para impedir construções artificiais que evitam a constituição de Estabelecimento Estável no país da fonte de renda.³³

A ação 15 do Plano BEPS, por sua vez, sugeriu a criação de um instrumento multilateral para alterar as CDTs, com o objetivo de reformar de forma rápida e coordenada os acordos bilaterais vigentes. Nesse contexto, nasce a “Convenção Multilateral para Aplicação de Medidas Relativas às Convenções Fiscais Destinadas a Prevenir a Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros, conhecida pela doutrina simplesmente por “*Multilateral Instrument*” (MLI)”³⁴, principal tema da presente dissertação.

O instrumento multilateral foi resultado do trabalho de um grupo *ad hoc*, que contava com a participação de 100 países e alargou a definição do termo de Estabelecimento Estável para tentar evitar os abusos aos tratados bilaterais contra a dupla tributação da renda, tema abordado nos próximos capítulos do trabalho. O MLI visa implementar suas recomendações sem a necessidade de reforma legislativa dos tratados bilaterais em vigor, configurando-se como uma norma de compatibilização entre as suas disposições e as centenas de acordos contra a dupla tributação vigentes.³⁵

Os abusos dos tratados bilaterais, com o uso de estruturas artificiais para o aproveitamento ilegítimo das regras adotadas pelos Estados, ocasionam, muitas vezes, segundo Piergiorgio Valente os fenômenos da “dupla não tributação” e do “*treaty shopping*”, que ocasionam grande perda de arrecadação pelos Estados.³⁶

Seguindo essa linha de raciocínio, a presente dissertação verificou a aplicação do referido conceito em casos concretos para avaliar a eficácia da tributação com relação às empresas da economia digital. Inserida nessa temática, o trabalho analisou, especificamente, a nova definição dada ao conceito de Estabelecimento Estável, inserido nos artigos 12 e 13 do MLI.³⁷

32 CALDAS, Antônio Castro; TEIXEIRA, Martim – Da Instalação Física à Presença Digital Significativa – Estabelecimento Estável na Era Digital”. *Actualidad Jurídica Uribe Menéndez* [Em linha] n. 52 (2019) pp. 158 – 163 [Consult. 22.07.2023]. Disponível em:

<<https://www.uria.com/documentos/publicaciones/6685/documento/foroP14.pdf?id=8970&forceDownload=true>> ISSN 1578-956X. p. 159.

33 OCDE – *Base Erosion and Profit Shifting Project: Explanatory Statement 2015 Final Reports*. [Em linha]. [Consult. 27.05.2023] Disponível em <<https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>>

34 Ibidem, p. 15.

35 RODRIGUES, José Vasco Apolinário - Convenção Multilateral para prevenir a erosão das bases tributáveis e a transferência de lucros: O impacto relativamente ao abuso das Convenções para Eliminar a Dupla Tributação. Braga: Universidade do Minho, 2019. Dissertação de Mestrado. [Consult. 20.04.2023] Disponível em: <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/63915>> p. 36

36 VALENTE, Piergiorgio - *BEPS Action 15: Release of Multilateral Instrument*. INTERTAX Kluwer Law International [Em linha]. Volume 45, Issue 3 (2017), pp. 219 - 228. [Consult. 10.05.2023]. Disponível em: <<https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/45.3/TAXI2017018>> ISSN 1875-8347 p. 222 e 223

37 Cfr. OCDE - *Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting* [Em linha]. (24.11.2016)

Afinal, a abrangência dada ao conceito de Estabelecimento Estável do instrumento multilateral seria suficiente para evitar a erosão da base fiscal e tributar efetivamente as sociedades do ramo da economia digital? Nesse sentido, os casos da Google e Apple foram analisados de forma retrospectiva com o intuito de testar a eficácia do conceito ampliado pelo MLI. Elaborou-se, por conseguinte, o estudo de casos para a análise de forma indutiva da efetividade do novo conceito de Estabelecimento Estável diante das peculiaridades da economia digital.

Pode-se afirmar que o raciocínio indutivo é o percurso lógico que parte de proposições particulares para chegar a uma conclusão geral provável. A indução é o modo de chegar a proposições universais, partindo de fatos particulares obtidos através da experiência.³⁸ Nas ciências sociais, através da coleta de dados de casos particulares, o método indutivo pode chegar a uma conclusão geral provável sobre fenómenos ou factos semelhantes. Nesse sentido, a utilização do método indutivo dispõe do estudo de casos particulares como uma de suas ferramentas analíticas.

Considerando as características particulares do método científico proposto, para a consecução dos estudos de caso foi adotada pesquisa descritiva-explicativa, com a preocupação de identificar os fatores que determinam a ocorrência dos fenómenos da dupla não-tributação ou da tributação insuficiente realizada por regiões de baixa pressão tributária. A pesquisa social com viés explicativo tem como objetivo identificar os fatores que contribuem para a ocorrência dos fenómenos.³⁹

Assim, para a validação de cada premissa, adotou-se como método de investigação o exame metódico da legislação vigente dos Estados envolvidos, incluindo sua rede de tratados contra a dupla tributação, e da jurisprudência relacionada ao tema, incluindo decisões tributárias administrativas, especialmente as decisões e acórdãos relevantes para os casos concretos analisados.

Por fim, após analisar o processo de formação histórico do arcabouço de tratados contra a dupla tributação, o desenvolvimento do Plano de Ação BEPS, o MLI e as mudanças pelas quais o conceito de Estabelecimento Permanente passou, o presente trabalho, em seu capítulo final, apresentou propostas para ampliação do conceito para combater as práticas abusivas perpetradas pelas empresas da economia digital.

[Consult. 27.05.2023] Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>>

38 COPI, Irving M; COHEN, Carl - *Introduction to logic*. 13a ed. Upper Sadle River: Pearson Education International, 2009. ISBN 0-13-136419-7. p. 482 - 483

39 GIL, Antonio Carlos – *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 6ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2008. ISBN 978-85-224-5142-5 p. 10 e 11

Capítulo 1 - Origem e evolução das CDT

1.1. Breve Análise do Conceito de rendimento para fins de tributação

Atualmente, o Imposto sobre o Rendimento é adotado pela quase totalidade dos Estados e consiste em um imposto direto que incide sobre as rendas e proventos, sendo uma grande fonte de receita e arrecadação para os países. Muito embora a noção de rendimento seja diferente entre as diversas legislações tributárias, é possível identificar e delimitar o conceito para fins da presente análise. Muito embora as CDT, de modo geral, incluam um artigo sobre impostos sobre o património, é a tributação sobre o rendimento que ocupa, majoritariamente, as discussões sobre o tema.

Pode-se afirmar que o conceito de rendimento, para possibilitar a incidência fiscal, é marcado por duas correntes doutrinárias divididas entre a teoria do rendimento-produto (ou teoria da fonte) e a teoria do incremento patrimonial – ou teoria do rendimento-acrécimo.⁴⁰ Segundo João Sergio Ribeiro, para a teoria do rendimento-produto, a renda corresponde ao fluxo de bens advindos de uma fonte produtiva, como trabalho ou patrimônio, em um determinado período.⁴¹

A teoria do rendimento-produto possui entre seus principais expoentes Quarta, Seligman, Battistella e Plehn. Por sua vez, para a teoria do rendimento-acrécimo, a renda em determinado período é a diferença entre o patrimônio líquido inicial e final somada ao consumo. A teoria do rendimento acréscimo tem como principais autores Schanz, Haig e Simons.

Nos EUA, a jurisprudência da Suprema Corte Americana consolidou o entendimento de que a renda suscetível de tributação “*gross income*” é toda a receita proveniente de qualquer fonte, como um ganho efetivo do capital, do trabalho ou de ambos em conjunto, incluindo o lucro obtido com a conversão do capital em dinheiro, mas reservou-se a prerrogativa para analisar individualmente cada caso para avaliar o conceito de renda para fins de tributação.⁴²

No Brasil, por sua vez, o conceito de renda atualmente adotado difere entre pessoas coletivas e pessoas singulares. “Para as pessoas singulares prevalece a teoria do rendimento-produto e no caso das pessoas coletivas prevalece a teoria do rendimento-acrécimo, apesar de ambas as formas de tributação admitirem em algumas situações a aplicação da teoria rendimento-acrécimo para pessoas físicas e a teoria do rendimento-produto para pessoas jurídicas.”⁴³

⁴⁰ RIBEIRO, João Sérgio – **Tributação Presuntiva do Rendimento: Um contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos de Determinação da Matéria Tributável**. 1ª ed. Coimbra, Almedina, 2017. ISBN 978-972-40-4159-9. p. 72 e 73.

⁴¹ Ibidem, p. 73

⁴² COELHO, Sacha Calmon Navarro – **Curso de direito tributário brasileiro**. 13a ed. Rev. atual. E ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014. ISBN 978-85-309-5209-9. p. 431

⁴³ Ibidem, p. 431

Em Portugal, de forma resumida, o conceito de rendimento para a tributação das pessoas coletivas baseia-se na teoria do rendimento-acrécimo, incluindo as mais-valias e ganhos fortuitos, consistindo em uma noção extensiva de rendimento. Por sua vez, o imposto sobre rendimentos de pessoas singulares passou da cobrança pelo rendimento-produto para a tributação através do rendimento-acrécimo.⁴⁴

O Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas – IRC de Portugal surgiu na sequência da reforma fiscal de 1989, sobre a tributação global do rendimento. O intuito era criar um sistema de tributação unitária, assim o Decreto-Lei n.º 442-B/88 aprovou o Código do IRC em Portugal. O conceito de rendimento que se adotou foi fundamentado na teoria do rendimento acréscimo ou incremento patrimonial, que consiste em eleger, para a base do imposto, o lucro – entendido como a diferença entre o valor do património líquido no fim e no início do período de tributação. Percebe-se que foi adotada uma noção bastante abrangente do rendimento das sociedades coletivas. Assim, o resultado contábil é a chave para a determinação do lucro tributável.

Como será abordada em maiores detalhes, a renda gerada com características transnacionais, ou seja, com ligação (nexo) com mais de um local com soberania tributária pode gerar um conflito de competência tributária com relação aos rendimentos produzidos. Nesse sentido, surgem as CDT's para dirimir tais conflitos de capacidade tributária e evitar a dupla tributação.

1.2. Conflitos de competência tributária e a solução das CDT

Um dos objetos de análise fundamentais do ramo do direito tributário internacional é a interconexão entre ordenamentos tributários. Cada sistema tributário é derivado da soberania tributária dos Estados, o que lhes permite executar sua própria política fiscal independente, que garante a legitimidade da cobrança de tributos para arrecadação estatal.

De acordo com Paula Pereira⁴⁵, a soberania tributária é a manifestação específica da soberania do Estado, permitindo a criação e implementação da sua própria política fiscal, para situações tributárias internas e internacionais, desde que possua elementos de conexão relevantes

A palavra “acordo” para definir as CDT é mais adequada do que o termo “tratado”, que é comumente utilizado para designar acordos internacionais mais solenes, como o tratados de paz, por exemplo.⁴⁶ Por sua vez, o termo “convenção” remete aos pactos internacionais que estabelecem normas

44 COURINHA, Gustavo Lopes – Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. 1ª ed. Reimp. Coimbra: Almedina, 2020. ISBN 978-972-40-7936-3. p.9

45 PEREIRA, Paula Rosado – Manual de IRS. 4ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2022. ISBN 978-989-40-0737-1. p.12

46 ROTHMANN, Gerd Willi - Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1978, p. 15.

gerais, como, por exemplo, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. Por fim, o vocábulo “acordo” nomeia os pactos internacionais que têm objetivos econômico, financeiro, comercial ou cultural, como os acordos contra a bitributação.

Todavia, em consonância com o artigo 2, alínea “a”, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, “a expressão “tratado” pode ser utilizada para designar qualquer acordo internacional solene, em sentido bastante amplo. Ademais, a maioria da doutrina de Direito Internacional Público não faz distinção entre os termos”⁴⁷. Por conseguinte, opta-se no presente trabalho pelo uso indistinto dos termos para evitar repetições desnecessárias.

Assim sendo, considera-se que a soberania tributária assume duas dimensões “(i) pessoal – relacionada aos indivíduos que podem ser passíveis de tributação; e (ii) territorial – relacionada aos limites fronteiriços de cada Estado”⁴⁸. Dessa forma, por exemplo, o Estado de residência do contribuinte e o Estado da fonte de rendimento podem tributar a mesma pessoa pelo mesmo fato gerador, tornando as CDT elemento fundamental para evitar a dupla tributação jurídica.

Também pode acontecer a dupla não tributação nos casos em que nenhum dos ordenamentos envolvidos tenha a prerrogativa legislativa para tributar. Muitas vezes a dupla não tributação ocorre quando o sujeito passivo explora essas inconsistências legais na legislação tributária interna de um Estado e lacunas deixadas pelas CDT para evitar o pagamento de tributos.

Para viabilizar a cobrança dos impostos sobre a renda em situações em que mais de uma jurisdição teria a competência tributária, surgiram as convenções contra a dupla tributação para mitigar e evitar os efeitos da legitimidade simultânea e concorrente de dois ou mais Estados para a cobrança de tributos ou da ausência da capacidade de tributação sobre certos rendimentos dos Estados signatários. Regulados pelo Direito Internacional, as CDTs tributação foram concebidas, inicialmente, para poupar os contribuintes do pagamento de impostos sobre o mesmo fato gerador em mais de um país e estimular o fluxo de capitais internacionais.

Pode-se afirmar que o objetivo primordial dos CDT é facilitar a mobilidade da renda e permitir uma tributação adequada.⁴⁹ As CDT são tratados internacionais escritos⁵⁰ entre sujeitos de direito internacional público que visam regular as situações tributárias para prevenir ou eliminar a ocorrência de dupla tributação jurídica. O objetivo das CDT, desde seu primórdio, é estabelecer limites ao poder de tributar dos

47 MELLO, Celso D. De Albuquerque – Curso de Direito Internacional Público. 15ª edição. Vol. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 211

48 XAVIER, Alberto Pinheiro – Direito Tributário Internacional. 2ª ed. Coimbra: Alamedina, 2017. ISBN 978-972-40-3048-7. p.9

49 SABBAG, Eduardo – Manual de Direito Tributário. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016. ISBN 978-850-26-3614-9. p. 2525.

50 A definição de tratado internacional pode ser entendida como prescreve a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969. De acordo com a referida convenção, em seu artigo 2º, “a”: “treaty” means an international agreement concluded between States in written form and governed by international law, whether embodied in a single instrument or in two or more related instruments and whatever its particular designation”. United Nations (2005/1969).

Estados signatários, ocorrendo uma outorga mútua de soberania fiscal, escolhendo o modo de distribuição entre sujeitos de direito internacional público do poder de tributar.⁵¹

Basicamente, o conceito de CDT pode ser definido como tratados internacionais de cooperação em matéria fiscal que objetivam facilitar e desenvolver a livre transação de capitais com a eliminação da dupla tributação. De acordo com Luís Schoueri,⁵² as CDT são instrumentos que impõem concessões mútuas entre os Estados signatários para evitar a ocorrência do fenômeno da bitributação internacional. Ademais, Sergio Rocha⁵³ aponta ainda como objetivos atuais das CDT: (i) a repartição de receitas tributárias entre os países contratantes; (ii) o fomento aos investimentos estrangeiros, possibilitando a segurança jurídica e estabilidade da tributação sobre as inversões estrangeiras; (iii) a concretização do princípio da não discriminação para que não haja diferenciação na tributação entre nacionais e estrangeiros; e (iv) evitar a evasão fiscal e o planeamento tributário abusivo.

Pode-se afirmar que as CDT, de forma geral, seguem os conceitos definidos pelas convenções modelo da OCDE e ONU para a definição dos rendimentos tributáveis. Assim, o rendimento como gênero é subdividido em espécies de rendimentos elencados pelas convenções modelo e CDT. De acordo com a CMOCDE⁵⁴, o rendimento tributável é classificado pelos seguintes conceitos: (i) rendimentos de bens imobiliários; (ii) lucros das empresas; (iii) lucros provenientes de navegação marítima e aérea; (iv) lucros de empresas associadas; (v) dividendos; (vi) juros; (vii) royalties; (viii) mais valias; (ix) rendimentos provenientes do trabalho dependente; (x) remunerações de direção; (xi) rendimentos de artistas e desportistas; (xii) pensões; (xiii) remunerações públicas; (xiv) rendimentos de estudantes; (xv) outros rendimentos; e (xvi) rendimentos de capital.

Atualmente, estima-se que estejam em vigor aproximadamente 3.500 CDT's, negociadas quase sempre com base em um modelo de CDT, geralmente da OCDE ou da UNCTAD.⁵⁵ A presente dissertação analisa a interseção entre os ordenamentos jurídicos desses tipos de rendimentos e os conflitos, positivos ou negativos, das jurisdições em matéria tributária, especificamente no que concernem os impostos sobre os rendimentos. As CDT, bem como a CMOCDE e a CMONU, tratam também de alguns impostos sobre a propriedade, mas o objeto primordial da presente análise são os impostos sobre o rendimento, especificamente o conflito de competência tributária entre ordenamentos jurídicos distintos.

51 PEREIRA, Paula Rosado – Princípios do direito fiscal internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu. 1ª ed. Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-4379-1. p. 36

52 SCHOUERI, Luís Eduardo – Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 260 Apud ROCHA, Sergio André - Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda. 2ª ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2013. ISBN 85-7674-648-4. p. 78.

53 ROCHA, Sergio André - **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**. 2ª ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2013. ISBN 85-7674-648-4. p. p. 78

54 OCDE (2017b) *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)* OECD Publishing https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_53228dae-en#page1

55 MARQUES, Tiago Gonçalves - The New Permanent Establishment: Consequences Of The MLI On The OECD Model Convention And Portuguese Double Tax Treaties – Beps' Aftershocks. Editora D'Ideias. Edição do Kindle. 2023. ISBN 9789899160019 p. 27

1.3. Nascimento no séc. XIX e evolução das CDT

Historicamente, as normas internacionais de conexão entre os ordenamentos tributários dos Estados são estabelecidas bilateralmente pelas CDTs, em que são definidos conceitos básicos e regras gerais para que se evitem a dupla tributação e a evasão fiscal.

A origem histórica dos acordos bilaterais contra a dupla tributação da renda data do século XIX, efetuadas por Estados que já possuíam vínculos políticos significativos, como foi o caso da Convenção entre a Prússia e a Saxónia de 1869, relativa a impostos diretos e as Convenções entre a Áustria e Hungria, relativas à tributação de empresas comerciais e industriais de 1869 e 1870.⁵⁶

Ainda no século XIX, no ano de 1899, é assinada a convenção entre o Império Austríaco e a Prússia relativa à dupla tributação da renda, abordada de forma global, pela primeira vez.⁵⁷ De acordo com Sergio Rocha, com base no trabalho de Edwin Seligman, os acordos contra a dupla tributação da renda tiveram como um dos marcos mais importantes o referido tratado de 1899.⁵⁸

Seguindo outra linha de raciocínio, de acordo com os arquivos da Liga das Nações, o primeiro tratado internacional oficialmente depositado na organização internacional que objetivou exclusivamente evitar a dupla tributação, mesmo que de maneira limitada e voltado para evitar impostos relacionados à herança e sucessão, teria sido o acordo entre o Reino Unido e a Suíça (Cantão de Vaud) em 1872.⁵⁹

O primeiro grande avanço no número de CDTs ocorreu com o fim da Primeira Guerra Mundial, após a formação de uma comissão de especialistas no âmbito da Liga das Nações e a formalização de um relatório sobre o tema em 1923.⁶⁰ De acordo com Seligman⁶¹, membro da comissão formada pela Liga das Nações e professor da Universidade de Columbia, a ideia inicial dos estudos foi analisar se a cooperação fiscal internacional envolvia alguma perda por parte dos Estados em abrir mão de receita tributária e em que medida e em que situações os Estados deveriam suportar esse “sacrifício”, dependendo exclusivamente da cooperação bilateral, na falta de uma organização internacional central.

No ano de 1928, a Liga das Nações formou uma comissão de técnicos composta por funcionários estatais, que formularam 4 (quatro) convenções modelos: (i) sobre a dupla tributação da renda; (ii) sobre tributos acessórios; (iii) sobre assistência administrativa; e (iv) sobre assistência judiciária.⁶²

Na década de 1940, a Liga das Nações realizou duas conferências na Cidade do México,

56 PEREIRA, Paula Rosado - Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional. 1ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2021. ISBN 978-972-40-9732-9. p.23

57 Idem

58 Cfr. ROCHA, Sergio André – op. Cit., p.41

59 JOGARAJAN, Sunita – *The Conclusion and Termination of the “First” Double Taxation Treaty*. *British Tax Review*. Vol. 3, 2012 em Melbourne Legal Studies Research Paper. [Em linha] N. 604 (2012) pp. 283 – 306. [Consult. 10.10.2023]. Disponível em <https://www.zbw.eu/econis-archiv/bitstream/11159/165980/1/EBP084852674_0.pdf> p. 283

60 ROCHA, Sergio André – op. Cit., p.41

61 SELIGMAN, Edwin R.A. – *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*. 1928. p. 117 Apud ROCHA, Sergio André – op. Cit., p. 42

62 ROCHA, Sergio André – op. Cit., p.43

resultando em uma Convenção Modelo sobre a Dupla Tributação, que substituiu a Convenção Modelo sobre a dupla tributação da Renda da década de 1920. A Convenção Modelo de 1943 deu maior preponderância ao critério da fonte do rendimento para atribuição da competência tributária, o que normalmente é mais favorável aos países de destino do capital estrangeiro, os importadores de capital, os países em via de desenvolvimento.

Em 1946, a Convenção Modelo foi revista em reunião do Comitê Fiscal da Liga das Nações realizada em Londres, e foi alterado o critério principal para a competência tributária da residência, o que historicamente favoreceu os países investidores de renda, os países de origem do capital, os países desenvolvidos.⁶³

Com o fim da Segunda Guerra Mundial, o tema da dupla tributação da renda ganhou maior relevância e desenvolvimento, com a celebração de muitas convenções internacionais com a preponderância dos países anglo-saxônicos nas negociações. Com a substituição do Comitê de Assuntos Fiscais pelo Comitê Fiscal da OCDE, a referida organização passa a exercer o papel central no desenvolvimento da cooperação internacional para evitar a dupla tributação.⁶⁴

O ano de 1963 foi marcado pela edição da Convenção Modelo para Evitar a Dupla Tributação da Renda da OCDE (CMOCDE), o que influenciaria a confecção da maioria das CDT posteriores até os dias de hoje. Conquanto a Organização das Nações Unidas, na década de 1980, tenha elaborado seu próprio modelo de convenção para evitar a dupla tributação da renda, com o intuito de conciliar os interesses dos países centrais e dos países em vias de desenvolvimento, atualmente, a maior parte dos países adota o modelo da OCDE, incluindo Portugal e Brasil.⁶⁵

No período da Guerra Fria, a diplomacia dos países em desenvolvimento foi fortemente influenciada pelo embate norte vs. sul e pela contestação das instituições internacionais que refletiam os interesses dos países desenvolvidos em muitos casos. Nesse contexto, o modelo elaborado pela OCDE sofreu forte oposição de alguns Estados em vias de desenvolvimento por dar ênfase, em muitos aspectos, a competência tributária do Estado de residência sobre Estado da fonte.

Nas décadas de 1990 e 2000, ocorreu a proliferação das empresas multinacionais e o crescimento do investimento externo direto nos países em desenvolvimento e no mesmo período disseminaram-se os acordos contra a dupla tributação.⁶⁶ A CMOCDE foi refletindo ao longo das décadas as discussões acerca dos modelos de tributação dos Estados e sofreu diversas alterações e inclusões em seu

63 Idem.

64 XAVIER, Alberto – Direito Tributário Internacional do Brasil, 2010. p. 69 Apud ROCHA, Sergio André – op. Cit., p. 44.

65 PEREIRA, Paula Rosado – op. Cit., p.27

66 NEUMAYER, Eric – *Do Double taxation treaties increase foreign direct investment to developing countries?* *Journal of Development Studies* [Em linha] Vol. 43 N. 8 (2007) pp. 1501 – 1519 [Consult. 23.10.2023]. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=766064> ISSN 0022-0388. p. 1503

texto e nos Comentários sobre a CMOCDE.⁶⁷

Nas últimas décadas, a alteração da interpretação das cláusulas da CMOCDE se deu por meio de modificações dos Comentários às suas cláusulas convencionais, com o intuito de evitar a renegociação dos muitos acordos de bitributação existentes.⁶⁸

Atualmente, a CMOCDE apresenta uma estrutura muito bem desenhada para combater a dupla tributação. Os conceitos e tipos de rendimentos são definidos pela própria convenção, bem como as regras de tributação a serem aplicadas às rendas e ao patrimônio tributáveis. A Convenção Modelo da OCDE define conceitos jurídicos, como “pessoas”, “sociedade”, “empresa de um Estado contratante”, “tráfego internacional”, “autoridade competente”, “nacionais”.⁶⁹

Dentre os conceitos apresentados pela Convenção, encontram-se definidas as regras de residência fiscal e o conceito de “Estabelecimento Estável”. As CDT delimitam a competência tributária baseadas nos princípios da residência e da fonte, levando-se em consideração a origem econômica do rendimento e a residência fiscal de seu titular. As regras inseridas nas CDT determinam as situações em que o Estado da fonte, o Estado da residência ou ambos podem exercer suas competências tributárias.

O Estado competente então pode aplicar a sua legislação tributária, salvo quando a CDT determinar a aplicação das normas inseridas na própria CDT. Por fim, nos casos em que ambos os Estados possuem a competência tributária determinada pelos tratados, é utilizado o método da compensação. Como será melhor explicado nos capítulos posteriores da presente análise.

Cabe ressaltar que a CMOCDE não é um tratado internacional e serve somente como um guia para as negociações e elaboração dos projetos de acordos, assim os CDT's finais não são necessariamente iguais à CMOCDE. Da mesma forma os Comentários à CMOCDE não constituem um tratado internacional e não possuem qualquer poder de vinculação em relação às CDT's. Todavia, na prática como um importante guia para interpretação das CDT's. Ademais, constarão nos Comentários à CMOCDE as reservas feitas pelos Estados à CMOCDE, que são essencialmente uma declaração de desacordo com relação a alguma cláusula da CMOCDE, o que significa que tal Estado não seguirá tal previsão.⁷⁰

Com o processo de globalização da economia mundial, tornou-se cada vez mais comum que residentes de um país auferissem renda em outro local, além de dificultar a detecção da origem e o destino da renda, o local efetivo da sede da sociedade coletiva e o local de efetiva prestação de serviço.⁷¹

67 Cfr. OCDE – *Commentaries on the articles of the model tax convention. Model Tax Convention (Condensed Version)* [Em linha] (2010) pp. 45 – 423 [Consult. 27.05.2023] Disponível em: <<https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>> ISBN 978-92-64-08948-8

68 ROCHA, Sergio André; SANTOS, Ramon Tomazela - A Convenção Multilateral da OCDE e a Ação 15 do Projeto BEPS. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 16, nb. 93, p. 167-197, maio/jun.2018. p. 168 ISBN 1984-4131

69 XAVIER, Alberto Pinheiro – *Direito Tributário Internacional*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2017. ISBN 978-972-40-3048-7. p. 82

70 MARQUES, Tiago Gonçalves – op. Cit., p. 29-30

71 SABBAG, Eduardo – op. Cit., p. 2525

Nesse sentido, as sociedades coletivas multinacionais possuem ampla margem de manobra para executar planeamento tributário que maximize os seus lucros.

Influenciada pelos escândalos de planeamento tributário no mínimo agressivo de grandes corporações⁷², em 2013 a OCDE lançou o Projeto BEPS, que iniciou-se com a produção de relatórios técnicos para a análise de uma tributação mais equilibrada das empresas multinacionais. O Plano BEPS foi dividido em 15 planos de ação, resultando em relatórios com sugestões de mudanças nas políticas fiscais para os Estados. O Plano de Ação BEPS da OCDE tem como objetivo evitar a concentração de lucros das sociedades coletivas para regiões de tributação reduzida ou inexistente.

Concluiu-se à época que certas práticas de planeamento fiscal abusivo constituíam o principal motivo para a perda de arrecadação dos Estados. Muito embora tenha sido iniciativa da organização, o Projeto BEPS não se restringe aos seus membros e, mesmo que inicialmente não tenha apresentado propostas concretas de reforma, influenciou o regime fiscal internacional, principalmente com o lançamento do MLI.

1.4. O conceito de Estabelecimento Estável

Estabelecimento Estável é uma construção jurídica conceitual que funciona como um dos elementos-chave do sistema jurídico tributário internacional. De acordo como Tiago Marques, este conceito funciona como corolário dos princípios de residência e fonte com o importante objetivo de fornecer um equilíbrio entre esses preceitos, atraindo uma parte dos lucros das empresas para a tributação na fonte, com base na presença económica.⁷³

Assim, o conceito de Estabelecimento Estável atenua a lógica de tributação binária (Estado de Residência Vs. Estado da Fonte de Renda), possibilitando certo equilíbrio dos princípios dicotômicos fonte-residência com a atribuição de direitos de tributação - entenda-se competência tributária - entre dois territórios com os quais uma pessoa tem algum nexo de ligação, seja ao abrigo do princípio da fonte ou do princípio da residência.

A noção de Estabelecimento Estável surgiu na Prússia ainda no século XIX e foi utilizada já nos primeiros acordos contra a dupla tributação daquele Estado.⁷⁴ O conceito foi difundindo-se, primeiramente no acordo da Prússia com o Império Austro-Hungaro e, posteriormente, pelo modelo adotado pela Liga das Nações.⁷⁵ O conceito desenvolveu-se, com maior velocidade, na década de 1920, pautado pela

72 BRAUNER, Yariv – *Treaties in the Aftermath of BEPS*. *Brooklyn Journal of International Law* [Em linha] n. 973 (2016) pp. 974 – 1041 [Consult. 22.07.2023]. Disponível em: < <https://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/764/> > ISSN 0740-4824 p.989

73 MARQUES, Tiago Gonçalves – op. Cit., p. 21.

74 TEIXEIRA, Manuela Duro – *A Determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis de Não Residentes*. Coimbra: Almedina, 2007. p.21.

75 BIANCO, João Francisco. *O estabelecimento permanente na legislação do imposto de renda*. Apud ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2005. ISBN 8586208914. p. 300

necessidade de determinação do nível de presença económica de uma sociedade estrangeira para que fosse acionado o direito de tributação do Estado da fonte.

O propósito era, principalmente, assimilar a pretensão de tributar do Estado da fonte em contraposição à tributação pelo Estado de residência, bem como atenuar essa lógica de tributação binária. Trata-se, basicamente, de uma concessão ao princípio da tributação na fonte de forma a evitar o reconhecimento de tributação exclusiva pelo princípio da residência.⁷⁶ Ou seja, identificadas certas características relacionadas ao vínculo de um estabelecimento com o Estado da fonte da renda, este garantiria sua competência tributária, tornando-se o sujeito activo da relação jurídica tributária.

Historicamente, o conceito apresenta-se pela verificação de uma série de requisitos e nexos da renda tributável com o Estado da fonte, relacionado, principalmente, com a noção de presença física. De acordo com Alberto Pinheiro Xavier, no século XX, delinearam-se 2 (duas) teorias para a definição do conceito: a “teoria da realização” defendida por Carrol; e a “teoria da pertença económica”. Dessa forma, o conceito pode ser definido por suas características estáticas no que se refere à estrutura física dos locais de negócios - e dinâmicas - concernentes ao tipo de atividade desempenhada.⁷⁷ Devendo cumprir-se a verificação cumulativa de ambos os elementos para a configuração de um Estabelecimento Estável. De modo geral, deve haver uma atividade económica sendo exercida e uma organização empresarial inserida no território em questão.

A atual noção de “Estabelecimento Estável” foi definida, basicamente, pela Convenção Modelo da OCDE em seu artigo 5, desde sua primeira edição de 1963, e manteve-se inserido no referido artigo até a versão mais recente em 2017.⁷⁸ Como já exposto, o conceito surge como exceção da regra geral de tributação dos lucros das empresas, consoante a convenção, possibilitando a competência simultânea do Estado da fonte para a tributação dos lucros imputáveis ao estabelecimento.

Dentre os conceitos definidos e parametrizados pela CMOCDE e CDT, encontra-se o Estabelecimento Estável, que define a competência para a tributação da renda excepcionalmente ao Estado-fonte, quando presentes as características que o definem. Assim, o conceito de Estabelecimento Estável funciona também como um limite, para evitar que as empresas transnacionais arquem com cargas fiscais não justificáveis. Assim, o Estabelecimento Estável só será acionado e considerado existente quando o seu “limite” for ultrapassado pelos esforços comerciais transfronteiriços da sociedade empresarial.

A superação deste limite confere ao país de origem (da fonte da renda) a capacidade legal de cobrar impostos a uma pessoa não residente, que tenha sido considerada substancialmente envolvida na

76 PEREIRA, Paula Rosado – O Papel do Estabelecimento Estável no Direito Fiscal Internacional. Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Vol. II, Coimbra: Almedina, 2013, p. 574.

77 XAVIER, Alberto Pinheiro – op. Cit., p. 337

78 Idem

vida económica desse país, uma vez que o artigo 7 da CMOCDE estabelece que o país de residência tem o direito exclusivo de tributar lucros comerciais de empresas nela residentes.⁷⁹

No entanto, os direitos de tributação adquiridos pelo país de origem decorrentes da ultrapassagem deste limiar pela pessoa relevante não se estendem a todos os rendimentos que essa pessoa. Os direitos fiscais do país da fonte abrangem apenas as atividades empresariais que efetivamente ultrapassaram o limiar, ou seja, aquelas vinculadas ao Estabelecimento Estável e não todos os rendimentos empresariais provenientes desse país.

O que foi dito acima remete aos comentários iniciais sobre o frágil equilíbrio entre o princípio da fonte e o princípio da residência, uma vez que ambos estão presentes no conceito de Estabelecimento Estável e colocam limites um ao outro. Além disso, é importante estabelecer que o Estabelecimento Estável de uma pessoa jurídica deve ser entendido “como uma extensão dessa mesma sociedade em outro país, sem ter personalidade jurídica própria”.⁸⁰

Conforme a primeira versão de 1963 da CMOCDE, art. 5, parágrafo 1, o termo Estabelecimento Estável significa “uma instalação fixa, em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade”⁸¹. De acordo com os Comentários à Convenção Modelo, o parágrafo 1º fornece a definição geral do termo e traz suas características essenciais.

Deve-se evitar, todavia, a pressuposição geral da doutrina clássica sobre a existência de uma instalação física para a configuração do estabelecimento estável. De acordo com João Sérgio Ribeiro⁸², a instalação física com a ação de agentes dependentes, a existência de um projeto ou uma prestação de serviço relevante são elementos para determinar se uma sociedade não residente tem presença expressiva num determinado Estado para ser passível de tributação nesse sistema jurídico.

A doutrina clássica distingue “estabelecimentos reais” (que corresponderiam às instalações físicas) e “estabelecimentos pessoais” (que corresponderia aos representantes singulares), o que compreenderia os testes possíveis para a determinação do Estabelecimento Estável.⁸³

Os “estabelecimentos reais” corresponderiam ao estabelecimento estável de instalação física, sendo necessário, conforme o art. 5 (1) da CMOCDE, a soma de três elementos: (i) instalação fixa com permanência geográfica e temporal; (ii) que esteja à disposição da empresa; e (iii) que seja através dela que a atividade econômica seja exercida.

79 MARQUES, Tiago Gonçalves – op. Cit., p. 31.

80 Ibidem, p. 31-32.

81 De acordo com a versão original em inglês de 1963: “*For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business in which the business of the enterprise is wholly or partly carried on*”. Já na revisão em 1977, o termo “*in which the business of the enterprise*” foi substituído por “*through which the business of the enterprise*”. OECD – Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. [Em linha] [Consult 17.11.2023]. Disponível em: <https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html> ISBN 978-92-64-28795-2. p. 116

82 RIBEIRO, João Sérgio – O ‘Estabelecimento Estável Projeto: Algumas Precisações. CAAD - Arbitragem Tributária. N. 4. Jan. 2016. ISBN 9786555065176 p. 25

83 RIBEIRO, João Sérgio – op. Cit., p. 25

Nesse sentido, a instalação física poderia ser qualquer espaço, por menor que seja, e até mesmo inserido nas instalações de outra empresa. Com relação ao seu caráter fixo, pressupõe a permanência geográfica (ligação física entre a instalação e o espaço, mesmo que não seja fixa ao solo, mas que se mantenha em um local certo, podendo ser embarcações ou tendas se mantidos imóveis em um lugar) e temporal. Com relação à permanência da instalação no tempo, considera-se o período de 6 (seis) meses, conforme o comentário ao art. 5 §6º, o intervalo de tempo suficiente para a configuração de um estabelecimento estável.

Cabe ressaltar que não é necessário que a empresa não residente seja proprietária desse espaço, ou mesmo ser parte formal de um contrato de arrendamento, basta que o espaço seja utilizado para a consecução das atividades econômicas, podendo até ser utilizado de forma ilegal.

Por fim, em relação às atividades exercidas no local, para caracterização de um estabelecimento permanente, as operações econômicas não podem ter o caráter meramente preparatório ou acessório.

No que concerne a atual redação do artigo 5 da CMOCDE, muito didático é o recorte de Ribeiro (2009). De acordo com o autor (2009), a norma prevê em seu primeiro parágrafo a definição geral de Estabelecimento Estável físico; a seguir, o segundo parágrafo estabelece uma lista de casos potenciais de Estabelecimento Estável; no terceiro parágrafo encontra-se o conceito de “Estabelecimento Estável Projeto”; o quarto parágrafo apresenta exceções ao conceito; no quinto e sexto parágrafos apresenta-se a noção de “Estabelecimento Estável Agência”; e finalmente o sétimo parágrafo explicita que uma subsidiária não constitui Estabelecimento Estável da companhia relacionada.⁸⁴ O parágrafo 8º, adicionado em 2017, apresenta a definição de pessoas ou empresas “intimamente relacionadas” para fins dos parágrafos 4.1 e seguintes.

Em resumo, pode-se afirmar que Estabelecimento Estável se refere a um local fixo para funcionamento de um negócio em que uma empresa desenvolve suas atividades, mesmo que parcialmente, em um país estrangeiro. O conceito é fundamental para determinar a incidência da tributação sobre a renda de uma sociedade colectiva que desempenhe suas atividades em outra jurisdição Estatal. A noção de Estabelecimento Estável inclui vários critérios como presença em uma localidade física, duração de atividades e capacidade contratual em nome da empresa.

Assim, o principal objetivo do conceito é determinar qual jurisdição tributária poderá tributar os rendimentos em questão. De acordo com as normas da CMOCDE, os rendimentos das sociedades são tributados exclusivamente no Estado de residência, exceto nos casos em que a sociedade exerça sua atividade através de um Estabelecimento Estável localizado no Estado da fonte dos recursos.⁸⁵ Nesse caso,

84 RIBEIRO, João Sérgio – Outline of article 5 of the OECD Model Convention. *Jurisprudencija* [Em linha] N. 1 (115) (2009), pp 295 – 312. [Consult. 22.05.2023]. Disponível em: <http://www.mruni.eu/lt/mokslo_darbai/jurisprudencija/> ISSN 2029-2058. p. 296.

85 REIMER, Ekkehart in REIMER e RUST (eds) – *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 4ª ed. Vol. 1. Países Baixos: Kluwer Law International, 2015.

o Estado da fonte pode tributar os rendimentos do referido Estabelecimento Estável, assentando-se na existência de uma instalação fixa em que a sociedade não residente exerça suas atividades ou na existência de um agente que atue em nome da sociedade de forma habitual para concluir contratos.

É interessante a explicação de Manuel Teixeira sobre as formas de atuação de uma sociedade coletiva não residente. De acordo com a autora, quando uma empresa estabelecida em outro Estado desenvolve sua atividade também em outros países, pode fazê-lo através “(i) da criação de uma subsidiária – sociedade privada de direito local, que se sujeita a toda a tributação local; (ii) da criação de uma sucursal – presença fixa sem personalidade jurídica, que poderá ser considerada um estabelecimento estável; (iii) da utilização de um representante no país; ou (iv) não estabelecer presença física no outro país, limitando-se a deslocar os meios materiais e pessoais para concretizar sua atividade, podendo também ser configurada um estabelecimento estável.”⁸⁶

Assim, para efeitos fiscais, o Estabelecimento Estável deve receber o mesmo tratamento nos países de fonte que uma subsidiária ou uma sociedade residente, conforme estabelecido no artigo 24 da CMPCDE e em consonância com o princípio da neutralidade na importação de capital.⁸⁷

Em resumo, o não residente que opera através de um estabelecimento estável é entendido como um tipo específico de não residente, do qual a ordem jurídico-fiscal identifica características equivalentes às do sujeito passivo residente, fazendo com que seu estabelecimento estável seja sujeito a regras equivalentes às normas tributárias aplicáveis aos residentes.

1.5. A evolução do conceito de Estabelecimento Estável

Em consonância com os clássicos princípios tributários para aplicação e interpretação das CDT de van Raad⁸⁸, importa ressaltar que as CDT têm como uma de suas funções primordiais a restrição da aplicação das normas tributárias locais dos países signatários para evitar a dupla-tributação. Dessa forma, a expansão da rede de acordos internacionais contra a dupla tributação acabou por aumentar o risco de abusos dos tratados bilaterais, com a facilitação do uso de estruturas artificiais para aproveitamento ilegítimo das regras adotadas.

Nesse sentido, o entendimento sobre o conceito de Estabelecimento Estável foi sendo atualizado para criar mecanismos com o intuito de evitar o abuso e a violação das CDT, bem como a erosão da base fiscal dos Estados.

Por seu turno, foram feitas significativas alterações no artigo 5 na Convenção Modelo de 1977. O

ISBN 978-90-411-6054-6. p. 297

86 TEIXEIRA, Manuela Duro – op. Cit., p. 14

87 MARQUES, Tiago Gonçalves – op. Cit., p. 35

88 VAN RAAD, Kees – Cinco Regras Fundamentais para a Aplicação de Tratados para Evitar a Dupla-Tributação. Revista de Direito Tributário Internacional. Ano 1 – No 1. pp. 195 – 207. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005. ISBN 978-857-67-4230-2. p. 196.

parágrafo 2º do artigo, por exemplo, trouxe um rol exemplificativo para os modelos comerciais que se enquadram como Estabelecimento Permanente, isto é: i) “local de direção”; ii) “sucursal”; iii) “escritório”; iv) “fábrica”; v) “oficina”; e vi) “mina, poço de petróleo ou gás, pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais”. A alínea “g” referente a “canteiro de obras e locais de projeto por tempo superior a doze meses” foi excluída do referido parágrafo.⁸⁹.

Assim, em resposta às transformações econômicas, o artigo 5 da Convenção Modelo sofreu reformas e foram incluídas diversas anotações nos Comentários à Convenção Modelo, como, por exemplo, a menção a servidores informáticos como presença física suscetível de configurar a existência de Estabelecimento Estável.⁹⁰ Para prevenir que se evite artificialmente o status de Estabelecimento Estável, algumas medidas foram postuladas, como o alargamento da definição de agente dependente para que fosse incluído os acordos de representação; a diminuição do grupo de lugares fixos que não se inserem no conceito de estabelecimento estável; a introdução de mecanismos de prevenção contra os contratos divididos de construção e montagem.

De acordo com João Sérgio Ribeiro em relação às alterações ocorridas em 2008, consolida-se a noção de “estabelecimento estável serviço”⁹¹ apesar de não fazer parte do corpo do art. 5 da CMOCDE.

Dessa forma, nas situações em que uma empresa não residente preste serviços no outro Estado contratante (i) por meio de uma pessoa singular que esteja presente naquele Estado por um tempo superior a 183 dias, em 12 meses, e mais de 50% das receitas brutas da empresa não residente decorram desses serviços prestados por meio dessa pessoa singular; ou (ii) durante um período ou períodos que excedam os 183 dias, esses serviços forem prestados no âmbito do mesmo projeto ou projetos ligados através de uma ou mais pessoas singulares que estejam presentes e prestem esses serviços no Estado, as atividades desenvolvidas naquele outro Estado para a prestar esses serviços devem ser consideradas como levadas a cabo por um estabelecimento estável (salvo se esses serviços forem preparatórios ou acessórios).

Por fim, podemos identificar ainda o “estabelecimento estável projeto” e o “estabelecimento estável agência”. O “estabelecimento estável projeto” seria um teste a ser feito em separado dos demais. Ou seja, surgindo um projeto com duração superior a 12 meses, mesmo que não exista uma instalação física permanente à disposição do sujeito passivo e através da qual ele desenvolva sua atividade pode, ainda assim, originar um estabelecimento estável.⁹² O argumento baseia-se no fato de que a revisão da CMOCDE em 1977 excluiu os estaleiros de construção e os projetos de construção do rol das situações

89 Cfr. a versão original em inglês “*g) a building site or construction or assembly project which exists for more than twelve months.*”

90 Cfr. CALDAS, Antônio Castro; TEIXEIRA, Martim – Da Instalação Física à Presença Digital Significativa – Estabelecimento Estável na Era Digital”. *Actualidad Jurídica Uribe Menéndez* [Em linha] n. 52 (2019) pp. 158 – 163 [Consult. 22.07.2023]. Disponível em:

<<https://www.uria.com/documentos/publicaciones/6685/documento/foroP14.pdf?id=8970&forceDownload=true> > ISSN 1578-956X. p. 159 e 160

91 RIBEIRO, João Sérgio – op. Cit. p. 29

92 Ibidem, p. 31

que configuram estabelecimentos estáveis a uma primeira vista no art. 5, n.º 2 da CMOCDE, passando da alínea “g” para o n.º 3 do referido artigo. Por sua vez, configura-se “estabelecimento estável agência”, nas situações em que um indivíduo possa concluir contratos em nome da empresa não residente e o faça de forma habitual e sem autonomia, somente seguindo as orientações da empresa estrangeira.⁹³

Em Portugal, para efeitos de IRC, Estabelecimento Estável é considerado como qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza económica, que não de carácter preparatório ou auxiliar, ou quando um agente dependente atue e habitualmente conclua contratos que vinculem a empresa conforme o art. 5 do Código do IRC, na redação introduzida pela Lei n.º30-G/2000, de 29 de dezembro.⁹⁴

Uma das ramificações do Projeto BEPS, a Ação 7 foi dedicada ao conceito de Estabelecimento Estável e à prevenção da evasão artificial do status de Estabelecimento Estável, que propôs soluções que deveriam ser implementadas de forma constante, rápida e harmoniosa em todo o sistema tributário internacional.

Em julho de 2014, após vários anos de estudos, a OCDE publicou nova versão de seu Modelo de Convenção actualizado. A atualização seguiu o trabalho desenvolvido pela OCDE desde 2010 e foi sendo periodicamente tornado público no âmbito dos projetos de discussão divulgados antes da atualização, embora nem todas as alterações propostas tenham sido adotadas.

No entanto, as questões identificadas no Projeto BEPS não foram abordadas nesta atualização, tendo a OCDE optado por abordá-las apenas mais tarde, após a divulgação dos Relatórios Finais do BEPS, tais como as alterações propostas pelo Estabelecimento Estável.⁹⁵No entanto, ainda existiam alguns elementos do conceito de Estabelecimento Estável que foram ajustados no âmbito da atualização da CMOCDE de 2014, por exemplo, alargando o âmbito do artigo 5.

A última versão da CMOCDE encontra-se na publicação de 21 de novembro de 2017 da OCDE. A versão oficial em inglês define o Estabelecimento Estável como “*a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on*”⁹⁶.

Como exemplos de “Estabelecimento Estável Físico”, em rol não taxativo, o referido artigo traz na versão em inglês: “*a) a place of management; b) a branch; c) an office; d) a factory; e) a workshop, and f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources*”⁹⁷.

Na sequência, o artigo ainda define um período de 12 meses para definição de um estaleiro de construção ou de montagem em se consubstanciar em um “estabelecimento estável”.

93 Idem.

94 TEIXEIRA, Manuela Duro – op. Cit.

95 MARQUES, Tiago Gonçalves – op. Cit., p. 37

96 Tradução do autor: “Um local fixo de negócios através do qual a atividade de uma empresa é exercida total ou parcialmente”

97 Tradução do autor: “a) um local de gestão; b) uma filial; c) um escritório; d) uma fábrica; e) uma oficina; f) uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais.”

Ademais, o artigo 5, em conformidade com a redação da prevista pela OCDE⁹⁸, traz elementos excepcionais à configuração de um Estabelecimento Estável, basicamente, como:

1. Instalações ou depósitos utilizados somente para armazenagem, exposição ou entrega de mercadorias;
2. Instalação fixa utilizada para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;
3. Instalação fixa de actividade de carácter preparatório ou auxiliar;
4. Instalação fixa para o exercício de qualquer combinação das referidas actividades, desde que a actividade seja de carácter preparatório ou auxiliar.

Cabe ressaltar que, de acordo com o item 4.1 do artigo, tais exceções não se aplicam se o estabelecimento em questão for usado ou mantido por uma empresa que desenvolva atividades econômicas no mesmo país e se esse local constituir um Estabelecimento Estável da empresa (ou de empresa relacionada). Ou, ainda, se a atividade geral resultante da combinação de atividades desempenhadas pelas duas empresas no mesmo país não seja considerada de carácter preparatório ou auxiliar.

Assim, o Artigo 5 da CMOCDE define o que deve ser entendido como Estabelecimento Estável, dando o tom para o “Estabelecimento Estável Físico” ao longo do dispositivo. Nesse sentido, Estabelecimento Estável significa um local fixo de negócios através do qual a actividade de uma empresa é total ou parcialmente exercida.

A partir da definição acima, podemos identificar os elementos-chave desta disposição, e, portanto, do “Estabelecimento Estável Físico”. No entanto, estes elementos-chave não permitem a aplicação do conceito de Estabelecimento Estável a situações concretas, deve ser feito primeiro um maior detalhamento, para que possam ser corretamente interpretados e aplicados.

Por exemplo, se um empreendimento transfronteiriço se qualifica como estabelecimento estável ou não. Os Comentários da CMOCDE ao artigo 5 fornecem os detalhes necessários sobre o que deve ser entendido por cada um dos elementos desta definição, através de exemplos e testes sobre o que pode constituir um estabelecimento estável físico, permitindo assim a sua consolidação com profundidade e seu reconhecimento na prática. Os Comentários da CMOCDE oferecem vários critérios que facilitam a aplicação do conceito do conceito a casos concretos.

Em termos gerais, considera-se que existe um “Estabelecimento Estável Físico” quando existe um local de negócios, que deve ser fixado num local distinto e ter algum grau de permanência, através do qual a actividade da empresa é exercida em actividades desempenhadas num país por uma pessoa para que

98 OCDE (2017a) *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. OECD Publishing <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-201745419.htm>

um Estabelecimento Estável Físico seja considerado existente.

Por fim, o dispositivo do artigo 5 define o conceito de agente dependente para fins de constituição de um Estabelecimento Estável. Nesse sentido, quando uma pessoa actue por conta de uma empresa e tenha e habitualmente exerça poderes para concluir contratos em nome da empresa relativamente a qualquer actividade que essa pessoa exerça. Cabe ressaltar que, a atuação de um agente independente não configura um Estabelecimento Estável.

Da mesma forma, não se considera que uma empresa possua um Estabelecimento Estável pelo simples facto de exercer a sua actividade nesse Estado por intermédio de qualquer tipo de agente independente, desde que essa pessoa actue no âmbito normal da sua actividade.

Por fim, ainda de acordo com o artigo 5 da CMOCDE, o facto de uma sociedade residente de um Estado contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado contratante ou que exerça a sua actividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo) não é, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra. Ao final do artigo, definem-se as condições e conceito de empresas relacionadas.

1.6. O Conceito de Estabelecimento Estável e o Plano BEPS

O conceito de Estabelecimento Estável é definido no artigo 5 da CMOCDE, com a sua redação pouco alterada até 2017. A noção de Estabelecimento Estável constitui uma das regras basilares dos tratados relacionados ao direito tributário. Assim, por óbvio, o conceito tem um importante papel no Projeto BEPS e está inserido no Plano de Ação 7, *Preventing the Artificial Avoidance of PE Status*, e Ação 1 relacionada a economia digital.⁹⁹

O Plano de Ação BEPS intitulado Plano de Ação de para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros e à Transferência de Lucros, apontou 15 linhas de atuação.¹⁰⁰

1. Abordar os desafios fiscais da economia digital;
2. Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos (“hybrid mismatches”);
3. Reforçar as normas relativas às SEC (“CFC - Controlled Foreign Company”);
4. Limitar a erosão da base tributária através da dedução de juros e outras compensações financeiras;
5. Combater de modo mais eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância;
6. Prevenir a utilização abusiva dos acordos para evitar a dupla tributação;

99 OCDE – Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. [Em linha]] Paris: OECD Publishing [Consult. 27.05.2023] Disponível em< <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> > p.4

100 Ibidem, p. 5

7. Prevenir que o status de EP seja artificialmente evitado;
8. Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor: Ativos intangíveis
9. Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor: riscos e capital
10. Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor: Outras transações de alto risco;
11. Estabelecer metodologias para coletar e analisar os dados sobre os fenômenos econômicos da erosão da base tributária e da transferência de lucros e as ações para remediá-los;
12. Exigir que os contribuintes revelem os seus esquemas de planejamento tributário agressivo;
13. Re-examinar a documentação de preços de transferência;
14. Tornar mais efetivos os instrumentos de resolução das disputas; e
15. Desenvolver um instrumento multilateral.

Observa-se, pelo plano da OCDE do ano de 2012, que quatro ações são diretamente ligadas às CDTs: a Ação 6 objetiva prevenir o uso abusivo das CDT; a Ação 2 visa zerar os efeitos dos *hybrid mismatches*; a Ação 7 procura prevenir o abuso do conceito de Estabelecimento Estável; e a Ação 14 busca uma maior efetividade dos mecanismos de resolução de conflito. Além disso, a Ação 15 visa desenvolver um tratado multilateral para reformar as CDT, de forma rápida e eficiente.

Nesse contexto, a Ação 6 para prevenir a utilização abusiva das CDT previa que a definição de estabelecimento estável deveria ser atualizada para evitar os abusos¹⁰¹. Aduzia ainda que em muitos países a interpretação das disposições sobre a função de “agente” permitiria que contratos para a venda de mercadorias de uma sociedade estrangeira sejam negociados e concluídos num país pela equipe de vendas de uma subsidiária local dessa sociedade sem que os lucros dessas vendas estejam sujeitos à tributação aplicável caso as vendas fossem feitas por um distribuidor.

Em muitos casos essa faculdade levava as sociedades a substituir os acordos em virtude dos quais a subsidiária local atua como distribuidor pelos acordos de comissionários ou agentes, o que resulta em uma transferência de lucros para fora do país em as vendas são efetuadas, sem que haja uma mudança substancial nas funções desempenhadas nesse país. Assim, as multinacionais podiam fragmentar de forma artificial as suas atividades distribuídas em várias entidades do grupo para se enquadrar dentro das exceções ao status de Estabelecimento Estável para as atividades preparatórias ou

101 “Ação 6 - Desenvolver disposições modelo para acordos para evitar a dupla tributação e recomendações relativas à elaboração de normas nacionais que evitem a concessão de benefícios previstos nos acordos de forma inadequada. Igualmente se fará um esforço para esclarecer que tais acordos não se destinam a ser utilizados para gerar dupla não tributação e para identificar critérios de política fiscal que geralmente devem ser tomados em conta pelos países antes de decidirem concluir um acordo para evitar a dupla tributação com outro país. Os trabalhos serão coordenados com os trabalhos dedicados às entidades e aos instrumentos híbridos”.

subsidiárias.

As discussões para o Plano de Ação 7 levantaram vários desafios em relação ao desvio artificial do *status* de Estabelecimento Estável, levando em consideração, principalmente, as dificuldades em aplicar as regras tributárias às economias digitais, como também era apontado pela Plano de Ação 1. Os referidos planos de ação representaram um grande avanço, pois enquanto as discussões com relação às alterações da Convenção Modelo somente conseguiram inserir-se nos comentários da convenção modelo, os planos de ação elaboraram propostas para alteração do próprio artigo 5 (3) e (4) da convenção.

O Plano de Ação 7 propõe uma nova roupagem para a definição do conceito de Estabelecimento Estável para prevenir algumas estratégias corriqueiras de evasão fiscal¹⁰². É comum, por exemplo, que empresas estrangeiras substituam empresas subsidiárias distribuidoras por contratos de comissionamento/agenciamento, o que resulta na alteração da jurisdição com capacidade tributária com relação aos rendimentos, passando do estado fonte para o estado de residência da empresa.

Assim, a Ação 7 propõe alterações para garantir que uma empresa estrangeira empresa será considerada como tendo uma presença tributável, quando as atividades que o intermediário exerce se destinam a resultar na celebração regular de contratos a serem executados pela empresa estrangeira, a menos que o intermediário esteja a realizar essas atividades no curso de um negócio independente. Além disso, propõe alterações destinadas a restringir a aplicação de exceções relacionadas a actividades de natureza preparatória ou auxiliar para garantir que não seja possível tirar partido destas exceções através da fragmentação de uma operação empresarial coesa em várias pequenas operações. Por fim, propõe alterações para fazer face a situações em que a exceção aplicável aos canteiros de construção é contornada através de *splitting-up contracts*¹⁰³ entre empresas estreitamente relacionadas.

O Relatório Final da Ação 7 do Plano de Ação BEPS conclui que seriam necessárias mudanças significativas no conceito de “Estabelecimento Estável” para garantir a efetiva tributação da renda das sociedades coletivas a nível global.

Nesse contexto, a Ação 15, que consistia em “*abordar os desafios fiscais da economia digital*” visava estudar as questões de direito tributário internacional para confeccionar uma proposta de acordo multilateral para reformar as CDT para adequar os acordos contra dupla tributação a uma economia internacional em rápido desenvolvimento e transformação devido aos avanços tecnológicos recentes¹⁰⁴.

102 “Ação 7 - Desenvolver modificações à definição de EP para prevenir que o status de EP seja artificialmente evitado no que diz respeito à erosão da base tributária e à transferência de lucros, inclusive através do recurso a acordos comissionários e exceções relativas a atividades específicas. Os trabalhos nestas questões deverão também abordar os aspectos relacionados com a atribuição de lucros”.

103 Tradução do pesquisador: “contratos artificialmente divididos”

104 “Ação 15 - Analisar as questões de direito tributário e direito público internacional estabelecidas pela elaboração de um instrumento multilateral, que permita ao país que o deseje, implementar as medidas adotadas no curso dos trabalhos relativos à erosão da base tributária e à transferência de lucros e, para retificar acordos bilaterais para evitar a dupla tributação. Partindo desta análise, as partes interessadas deverão desenvolver um instrumento multilateral, destinado a proporcionar uma abordagem inovadora em matéria tributária, que reflita de forma rápida a natureza de constante evolução da economia mundial e a necessidade de se adaptar rapidamente a esta evolução.”

Para promover a implementação destas mudanças na rede global de tratados, foi acordado o Instrumento Multilateral – MLI, para modificar os tratados fiscais bilaterais existentes em 2016. As quinze ações do BEPS visam a coesão da tributação da renda no plano internacional, possibilitando a tributação onde há a efetiva atividade de geração da renda.

Conforme o exposto, o conceito de Estabelecimento Estável foi sendo alterado para acompanhar as mudanças na economia mundial e possibilitar certo equilíbrio entre a competência de tributar dos países de residência e os países da fonte de renda. Nesse sentido, o MLI pode ser entendido como mais uma tentativa de fazer com que a concepção de Estabelecimento Estável desenvolva-se, como será analisado no próximo capítulo.

CAPÍTULO 2 - O conceito de Estabelecimento Estável no MLI e a Economia Digital

2.1. O surgimento do MLI

Como exposto, em resposta às transformações econômicas mundiais, o artigo 5 da Convenção Modelo da OCDE, sobre o conceito de Estabelecimento Estável, sofreu alterações e foram sendo incluídas diversas anotações nos Comentários à Convenção Modelo, como, por exemplo, a menção a servidores informáticos como presença física suscetível de configurar a existência de um Estabelecimento Estável.¹⁰⁵ Não obstante o notável desenvolvimento do conceito de Estabelecimento Estável ao longo das várias edições da CMOCDE, a organização lança o Plano de Ação BEPS em 2013, com o objetivo de preservar a arrecadação dos Estados, criando mecanismos para evitar o planejamento fiscal abusivo e a evasão fiscal com um plano composto por 15 linhas de ações.

Em outubro de 2015 os relatórios detalhados do BEPS foram publicados, indicando 15 áreas de análise, cujo objetivo era fornecer as ferramentas que permitissem combater a evasão fiscal por entidades que funcionam dentro de estruturas de capital internacionais. Naquele ano foi selecionado um grupo *ad hoc* com a função de desenvolver o conteúdo das disposições do acordo multilateral. Os membros do grupo, no qual representantes de 99 países estavam envolvidos, desenvolveram um mecanismo que permitia reformar as CDT por meio de um instrumento multilateral, que visava à implementação mais eficiente do Plano BEPS nos acordos contra a dupla tributação.

Inserida no escopo da Ação 15 do Plano BEPS, então, foi criada a Convenção Multilateral para Aplicação de Medidas Relativas às Convenções Fiscais Destinadas a Prevenir a Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros¹⁰⁶, conhecida pela doutrina simplesmente por *Multilateral Instrument* – MLI. O MLI tem por objetivo concretizar suas recomendações sem a necessidade de alteração dos tratados bilaterais contra a dupla tributação, configurando-se como uma norma de compatibilização entre as suas orientações e os acordos vigentes.

Em junho de 2017, em Paris, 68 países assinaram o MLI, resultado dos trabalhos da OCDE em relação ao Projeto BEPS. O MLI proporciona uma flexibilização para uma atualização mais rápida das CDT, com o intuito de preencher lacunas existentes nas normas tributárias internacionais, oferecendo, assim, normas mínimas para o desenvolvimento da prevenção da erosão das bases tributárias e normas discricionárias aos países signatários.

De acordo Sergio André Rocha e Ramon Santos¹⁰⁷, o principal objetivo do MLI, inscrito na Ação 15

105 CALDAS, António Castro; TEIXEIRA, Martim – op. Cit., pp. 158 – 163 .

106 Cfr. RODRIGUES. José Vasco Apolinário – op. Cit., p. 36

107 ROCHA, Sergio André; SANTOS, Ramon Tomazela - op. Cit., p. 144

do Projeto BEPS, consiste em atualizar, de forma rápida e coordenada, o sistema internacional das CDT. A convenção objetiva evitar inúmeras rodadas de negociações bilaterais, procedimentos de assinatura de tratados, processos de depósito de tratados e, principalmente, inúmeros processos legislativos para aprovação e ratificação, que seriam necessários para a efetiva introdução e efectiva vigência das alterações propostas.

Considerando que existem mais de 3000 CDT em vigor no mundo, a alteração de cada um dos tratados bilaterais seria um processo extremamente difícil e demorado. Dessa forma, o MLI constitui uma solução criativa para a alteração das CDT em vigor de forma menos onerosa e muito mais célere. O MLI, de forma alguma, representa o fim das CDT, que continuam em vigor e podem perfeitamente serem negociadas e assinadas bilateralmente pelos sujeitos de direito internacional público, mas pode evitar que cada CDT seja reformada e renegociada individualmente de forma bilateral.

2.2. Redação e Conteúdo do MLI

Para fins de análise, pode-se recortar o MLI em 7 (sete) partes: duas genéricas (i) introdução e (ii) disposições finais; e cinco específicas: (iii) descasamentos híbridos; (iv) abuso de acordos de dupla tributação; (v) prevenção dos atos para evitar artificialmente o status de estabelecimento permanente; (vi) mecanismos mais eficazes de resolução de disputas; e (vii) mecanismos de arbitragem.

Observa-se logo no Artigo 1 um dos elementos-chave da Convenção: o objetivo de reforma e atualização das CDT, sem a necessidade de renegociação uma a uma das milhares de CDT vigentes. A reforma pretendida, todavia, não é automática, cabe ressaltar que qualquer alteração depende da notificação pela partes de cada acordo para a validade e eficácia das disposições. Dessa forma, os acordos sem notificação de inclusão nos dispositivos do MLI, não serão modificados pela Convenção. Ademais, o MLI permite que a adesão seja optativa com relação a alguns temas, possibilitando a adesão somente aos dispositivos que o Estado deseje acatar, em oposição aos dispositivos obrigatórios do acordo, em que a adesão à Convenção representa a aceitação dessas disposições mínimas.

A fim de garantir certa flexibilidade aos Estados signatários do MLI, os principais remédios dados pela OCDE foram:¹⁰⁸

(a) dispositivos alternativos, que permitem que os países personalizem o compromisso assumido em cada CDT;

(b) dispositivos optativos, que permitem que os Estados estabeleçam compromissos ou limitações de obrigações;

(c) notificações das inclusões ao MLI, pelas quais os Estado devem indicar especificamente as

108 ROCHA, Sergio André; SANTOS, Ramon Tomazela - op. Cit., p. 146.

CDT e as respectivas disposições que serão modificadas ou mesmo substituídas;

(d) descrição das previsões para substituir referências a artigos e parágrafos; e

(e) “cláusulas de compatibilidade”, que tratam expressamente da relação entre o MLI e as disposições vigentes das CDT modificadas.

De fato, percebe-se que com as especificações cada vez mais pormenorizadas dos dispositivos, o MLI pode acabar por tornar mais complicada a interpretação das CDT, principalmente para efeito de determinação da redação em vigor e do alcance das disposições convencionais vigentes.

Na sequência, após a definição dos termos pelo Artigo 2.º, o MLI apresenta suas disposições sobre os “instrumentos híbridos” ou “descasamentos híbridos”¹⁰⁹, o que inclui dispositivos sobre as entidades tributariamente transparentes, entidades com dupla residência e métodos de aplicação de eliminação da dupla tributação. Os artigos subsequentes tratam das entidades transparentes; entidades com dupla residência; e métodos de aplicação para a eliminação da dupla tributação.

Na parte III, já em seu art.º 6.º¹¹⁰, o MLI visa à alteração dos preâmbulos das CDT, para acrescentar que os Estados têm o objetivo de evitar a criação de oportunidades de dupla não tributação.

Os abusos dos tratados bilaterais, com o uso de estruturas artificiais para o aproveitamento ilegítimo das regras adotadas pelos Estados, ocasionam, muitas vezes, os fenômenos da “dupla não tributação” e do “*treaty shopping*”¹¹¹.

Nesse sentido, a dupla não tributação ocorre quando as regras de residência fiscal de dois ou mais países impossibilitam a tributação da sociedade coletiva, por não considerar a residência em nenhum dos países envolvidos.¹¹²

Exemplo comum são os arranjos societários que grandes empresas multinacionais realizam entre EUA e Irlanda para beneficiar-se desse fenômeno. Como será analisado nos próximos capítulos, resumidamente, a residência fiscal nos EUA é definida pelo local de constituição da corporação. Enquanto na Irlanda, o local de residência fiscal é determinado por critérios relacionados ao local de administração efectiva. Logo, basicamente, uma sociedade empresarial constituída na Irlanda com administração localizada nos EUA não seria residente fiscal.

Por sua vez, o *treaty shopping* refere-se ao fenômeno da utilização abusiva das CDT, incluído no

109 Ibidem, p. 147

110 “Article 6 – Purpose of a Covered Tax Agreement

1. A Covered Tax Agreement shall be modified to include the following preamble text:

“Intending to eliminate double taxation with respect to the taxes covered by this agreement without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this agreement for the indirect benefit of residents of third jurisdictions),”.

2. The text described in paragraph 1 shall be included in a Covered Tax Agreement in place of or in the absence of preamble language of the Covered Tax Agreement referring to an intent to eliminate double taxation, whether or not that language also refers to the intent not to create opportunities for non-taxation or reduced taxation.”

111 Cfr. VALENTE, Piergiorgio – op. Cit., pp. 222 e 223

112 Cfr. CORREIA, Amanda V. C.; XAVIER, Raquel M. M.; CUNHA, Carlos R - A tributação das big techs e planejamentos tributários agressivos: o caso Apple.

Revista Jurídica Direito & Paz [Em linha]. N. 46 (2022), pp. 178 – 194. [Consult. 22.05.2023]. Disponível em: <

<https://revista.unisal.br/lo/index.php/direitoepaz/article/view/1647>>. ISSN 2359-5035. p. 185

artigo 7º do MLI¹¹³, em que os contribuintes com base efectiva em regiões sem acordo contra a dupla tributação com o país de obtenção dos rendimentos arquitetam estruturas empresariais artificiais. Com o objetivo de obter vantagens fiscais, a sociedade empresarial cria companhias sucursais *pro forma* em países ou regiões que possuem acordos com o local da fonte de obtenção dos rendimentos para suprimir a tributação.¹¹⁴

Com o intuito de evitar tais fenómenos, observa-se que o MLI foi um importante avanço para a manutenção das bases arrecadatórias dos Estados. Todavia, identificam-se grandes obstáculos políticos para sua consolidação, como o grande número de reservas feitas pelos signatários do tratado; a não adesão de importantes *players* da economia internacional, como por exemplo os EUA; e o grande o número de reservas à convenção feitas pelos Estados signatários. Ademais, alguns países em via de desenvolvimento encararam com reticência as mudanças propostas pelo MLI e não são signatários do instrumento.

2.3. O conceito ampliado de Estabelecimento Estável inserido pelo MLI

Muito embora o conceito ampliado de Estabelecimento Estável do MLI não possa ainda ser utilizado plenamente pelos Estados para evitar os abusos em relação aos tratados contra a dupla tributação, pode-se questionar a efetividade do conceito para a tributação das *Big Techs*. Uma das soluções apresentadas pelo MLI foi a alteração da definição do conceito de Estabelecimento Estável para evitar os abusos aos tratados bilaterais, como será abordado nas próximas seções da presente análise.

A parte *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* é um dos desfechos da Acção 7 do BEPS, que recomendou emendas ao Artigo 5 das CDT em relação ao conceito de Estabelecimento Estável. O limite no qual surge um Estabelecimento Estável (como uma presença tributável) é reduzido por meio da (i) ampliação do escopo do “Estabelecimento Estável Agente” (agente dependente), para evitar o uso de arranjos de agenciamento/comissionamento; (ii) restrição às isenções para Estabelecimento Estável de local fixo de negócios, exigindo que as atividades sejam de caráter “preparatório e auxiliar” e/ou introduzindo uma regra antifrAGMENTAÇÃO; e (iii) combate à evasão em que contratos de construção de longa duração são divididos em uma série de contratos mais curtos.

Em relação à prática comum de algumas sociedades coletivas de se esquivar da configuração de um estabelecimento estável, as recomendações do BEPS giravam em torno de propostas como: (i) o

113 “Article 7 – Prevention of Treaty Abuse

1. Notwithstanding any provisions of a Covered Tax Agreement, a benefit under the Covered Tax Agreement shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the Covered Tax Agreement.”

114 Cfr. DUFF, David G. - *Responses to Tax Treaty Shopping: A Comparative Evaluation*. Social Science Research Network [Em linha]. (30.06.2010), pp. 1 – 24. [Consult. 03.05.2023]. Disponível em <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1688689#references-widget>. ISSN 1556-5068. p.3

alargamento da definição de Agente Dependente para incluir os acordos de agenciamento/comissionamento (*comissionaire*); (ii) restrição do grupo de estabelecimentos fixos que não acionam o status de Estabelecimento Estável; e (iii) a introdução de mecanismos que previnam a divisão dos contratos de construção/montagem (*assembly*).

O MLI propõe algumas alterações no entendimento sobre o conceito de Estabelecimento Estável, principalmente, para evitar estratégias de planejamento tributário que objetivam a caracterização de uma entidade como Estabelecimento Estável em casos concretos, estratégias essas que ocorrem, , por exemplo, através de¹¹⁵

1. contratos de agenciamento/comissionamento;
2. uso da lista de exceções previstas para atividades específicas; e
3. divisão artificial em diversos contratos para evitar o período de tempo de configuração do estabelecimento estável.

Observa-se, assim, pela leitura do art.º 10º do MLI, a proposta de a inclusão de uma regra antiabuso nas CDT. Regra essa aplicável ao Estabelecimento Estável situado em terceiros Estados, cujos rendimentos são tributados a uma carga inferior a 60% do que seria cobrado pelo Estado de residência.

O artigo 10 do MLI¹¹⁶ define regras anti-abuso para Estabelecimentos Estáveis em um terceira

115 ROCHA, Sergio André; SANTOS, Ramon Tomazela - op. Cit., p. 186

116 Article 10 – Anti-abuse Rule for Permanent Establishments Situated in Third Jurisdictions

"Where:

a) an enterprise of a Contracting Jurisdiction to a Covered Tax Agreement derives income from the other Contracting Jurisdiction and the first-mentioned Contracting Jurisdiction treats such income as attributable to a permanent establishment of the enterprise situated in a third jurisdiction; and

b) the profits attributable to that permanent establishment are exempt from tax in the first-mentioned Contracting Jurisdiction, the benefits of the Covered Tax Agreement shall not apply to any item of income on which the tax in the third jurisdiction is less than 60 per cent of the tax that would be imposed in the first-mentioned Contracting Jurisdiction on that item of income if that permanent establishment were situated in the first-mentioned Contracting Jurisdiction. In such a case, any income to which the provisions of this paragraph apply shall remain taxable according to the domestic law of the other Contracting Jurisdiction, notwithstanding any other provisions of the Covered Tax Agreement.

2. Paragraph 1 shall not apply if the income derived from the other Contracting Jurisdiction described in paragraph 1 is derived in connection with or is incidental to the active conduct of a business carried on through the permanent establishment (other than the business of making, managing or simply holding investments for the enterprise's own account, unless these activities are banking, insurance or securities activities carried on by a bank, insurance enterprise or registered securities dealer, respectively).

3. If benefits under a Covered Tax Agreement are denied pursuant to paragraph 1 with respect to an item of income derived by a resident of a Contracting Jurisdiction, the competent authority of the other Contracting Jurisdiction may, nevertheless, grant these benefits with respect to that item of income if, in response to a request by such resident, such competent authority determines that granting such benefits is justified in light of the reasons such resident did not satisfy the requirements of paragraphs 1 and 2. The competent authority of the Contracting Jurisdiction to which a request has been made under the preceding sentence by a resident of the other Contracting Jurisdiction shall consult with the competent authority of that other Contracting Jurisdiction before either granting or denying the request.

4. Paragraphs 1 through 3 shall apply in place of or in the absence of provisions of a Covered Tax Agreement that deny or limit benefits that would otherwise be granted to an enterprise of a Contracting Jurisdiction which derives income from the other Contracting Jurisdiction that is attributable to a permanent establishment of the enterprise situated in a third jurisdiction.

5. A Party may reserve the right:

a) for the entirety of this Article not to apply to its Covered Tax Agreements;

b) for the entirety of this Article not to apply to its Covered Tax Agreements that already contain the provisions described in paragraph 4;

c) for this Article to apply only to its Covered Tax Agreements that already contain the provisions described in paragraph 4.

6. Each Party that has not made the reservation described in subparagraph a) or b) of paragraph 5 shall notify the Depository of whether each of its Covered Tax Agreements contains a provision described in paragraph 4, and if so, the article and paragraph number of each such provision. Where all Contracting Jurisdictions have made such a notification with respect to a provision of a Covered Tax Agreement, that provision shall be replaced by the provisions of paragraphs 1 through 3. In other cases, paragraphs 1 through 3 shall supersede the provisions of the Covered Tax Agreement only to the extent that those provisions are incompatible with those paragraphs.

jurisdição. A regra é aplicável aos casos em que uma empresa obtenha renda em um outro Estado contratante, mas que o Estado de origem trate essa renda como atribuível a um Estabelecimento Estável localizado em uma terceira jurisdição e os lucros atribuíveis a esse Estabelecimento Estável são isentos de tributação no Estado de residência. Com o referido dispositivo do MLI, prejudica-se o uso de Estabelecimentos Estáveis em terceiras jurisdições para que se evite a tributação no efetivo país de fonte ou de residência.

Já o artigo 12 do MLI¹¹⁷ inaugura a parte IV do acordo e foi nomeado, na versão original em inglês, como *Article 12 – Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through Commissionnaire Arrangements and Similar Strategies*, com o intuito de combater que se evite artificialmente a constituição de um Estabelecimento Estável pela figura de agente/comissionário.

Por sua vez, conforme o Artigo 12 do MLI, um Estabelecimento Estável configurado por um Agente Dependente será definido quando a finalização de um contrato é consequência direta da ação desse agente, que age em nome da empresa estrangeira.

Nos casos em que o agente não finalizar o contrato, mas tiver exercido papel fundamental para a sua conclusão, principalmente aqueles contratos que não requerem muitas modificações materiais, também são configurados o Estabelecimento Estável na modalidade “Agente”. Logo, as atividades exercidas pelos agentes ou intermediários no exterior serão tributadas no local da fonte, observando-se assim a ampliação da capacidade tributária do país da fonte de renda.

Cabe ressaltar que os serviços de um agente ou representante independente não determinam ou configuram o *status* de um Estabelecimento Estável. Todavia, sempre que um indivíduo atuar de forma

117 “Article 12 – Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through Commissionnaire Arrangements and Similar Strategies

1. Notwithstanding the provisions of a Covered Tax Agreement that define the term “permanent establishment”, but subject to paragraph 2, where a person is acting in a Contracting Jurisdiction to a Covered Tax Agreement on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are:

a) in the name of the enterprise; or

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

c) for the provision of services by that enterprise,

that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that Contracting Jurisdiction in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise unless these activities, if they were exercised by the enterprise through a fixed place of business of that enterprise situated in that Contracting Jurisdiction, would not cause that fixed place of business to be deemed to constitute a permanent establishment under the definition of permanent establishment included in the Covered Tax Agreement (as it may be modified by this Convention).

2. Paragraph 1 shall not apply where the person acting in a Contracting Jurisdiction to a Covered Tax Agreement on behalf of an enterprise of the other Contracting Jurisdiction carries on business in the first-mentioned Contracting Jurisdiction as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise.

3. a) Paragraph 1 shall apply in place of provisions of a Covered Tax Agreement that describe the conditions under which an enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in a Contracting Jurisdiction (or a person shall be deemed to be a permanent establishment in a Contracting Jurisdiction) in respect of an activity which a person other than an agent of an independent status undertakes for the enterprise, but only to the extent that such provisions address the situation in which such person has, and habitually exercises, in that Contracting Jurisdiction an authority to conclude contracts in the name of the enterprise.

b) Paragraph 2 shall apply in place of provisions of a Covered Tax Agreement that provide that an enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting Jurisdiction in respect of an activity which an agent of an independent status undertakes for the enterprise.

4. A Party may reserve the right for the entirety of this Article not to apply to its Covered Tax Agreements.

5. Each Party that has not made a reservation described in paragraph 4 shall notify the Depositary of whether each of its Covered Tax Agreements contains a provision described in subparagraph a) of paragraph 3, as well as the article and paragraph number of each such provision. Paragraph 1 shall apply with respect to a provision of a Covered Tax Agreement only where all Contracting Jurisdictions have made a notification with respect to that provision.

6. Each Party that has not made a reservation described in paragraph 4 shall notify the Depositary of whether each of its Covered Tax Agreements contains a provision described in subparagraph b) of paragraph 3, as well as the article and paragraph number of each such provision. Paragraph 2 shall apply with respect to a provision of a Covered Tax Agreement only where all Contracting Jurisdictions have made such a notification with respect to that provision.”

exclusiva e em nome de uma empresa - ou mesmo empresas diferentes, mas relacionadas - será considerado como Agente Dependente, configurando-se assim o status de Estabelecimento Estável. Nesse sentido, de acordo com o MLI, são consideradas relacionadas empresas que possuem controle umas das outras ou que sejam controladas pelas mesmas pessoas ou empresas. Por sua vez, um indivíduo será considerado intimamente ligado a uma empresa se um possuir diretamente ou indiretamente mais de 50% dos votos ou ações ou quotas.

Ainda, especificamente no que concerne os contratos relativos aos agentes (ou contratos de agenciamento/comissionamento), o art. 12º aduz que o Agente Dependente que atuar em nome de uma empresa e habitualmente concluir contratos (ou desempenhar o papel principal nas negociações), cotidianamente firmados sem modificações materiais pela Sociedade, deve ser presumido como um tipo de Estabelecimento Estável no Estado em que as atividades são desenvolvidas.¹¹⁸

Nesse sentido, é necessário que os contratos, intermediados pelo Agente Dependente, que transfiram a propriedade de bens, façam a concessão de direito de uso de bens ou ofereçam a prestação de serviços, sejam firmados em nome da empresa representada.

Portanto, deve-se considerar que se trata de um adendo ao conceito de Estabelecimento Estável com objetivo específico de incluir as situações em que o agente realiza a aquisição e a venda de bens em nome próprio, mas por conta da empresa, que representa de fato.¹¹⁹ Sem a ampliação trazida pelo MLI, os casos em que o agente/representante, que somente firmava os contratos, não atendia aos requisitos para a caracterização de um Estabelecimento Estável, em virtude da ausência de autoridade/poder para concluir contratos em nome da empresa - exceto se ficasse comprovada a ausência de independência legal e econômica.

Tal situação não é incomum, porque a CMOCDE aduz que o Agente deveria agir com habitualidade e com autoridade para concluir contratos em nome da empresa, ao mesmo tempo preconiza que uma entidade se configuraria Estabelecimento Estável meramente por desenvolver suas atividades por um Agente, mesmo que fosse independente.

Ainda, conforme preconiza Sergio André Rocha e Ramom Santos¹²⁰, o MLI não exige mais a efetiva capacidade para firmar contratos em nome da empresa representada, de modo que o Agente pode ser enquadrado como representante da empresa, para fins de caracterização do estabelecimento estável, mesmo que o agente realize as operações em seu próprio nome, quando em proveito da empresa representada.

118 OCDE - Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting [Em linha] Paris: OECD Publishing (24.11.2016) [Consult. 27.05.2023] Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>>

119 ROCHA, Sergio André; SANTOS, Ramon Tomazela - op. Cit., p. 189

120 Idem

Por conseguinte, a abrangência do art.º 12.º pode alcançar outros modelos de negócio antes excluídos pela lista negativa de atividades que, pelas definições clássicas, não configurariam um estabelecimento estável.

A divisão ou fragmentação das atividades é outra prática comum para se evitar artificialmente o status de estabelecimento estável, principalmente com a separação das atividades auxiliares. Para combater essa prática, o Artigo 13 do MLI inclui algumas exceções no artigo 5 da convenção modelo.¹²¹

A configuração de uma atividade preparatória ou auxiliar depende da natureza do negócio e da abordagem das autoridades fiscais do lugar da fonte de renda. Uma atividade preparatória é uma atividade secundária e não deve exercer um papel central no funcionamento do modelo de negócios. O MLI diminui as situações excepcionais das atividades preparatórias e auxiliares para aumentar o escopo de configuração de status de estabelecimento estável.

Outra possibilidade de configuração de um Estabelecimento Estável prevista refere-se à situação em que sociedades relacionadas desenvolvem atividades no mesmo local (ou em locais diferentes, mas na mesma jurisdição) através de um Estabelecimento Estável, exercendo atividades principais (ou seja, não auxiliares) com funções complementares, constituindo elementos de uma atividade econômica coesa e integrada.

Nesse contexto, o objetivo principal do MLI é modificar relativamente o conceito de Estabelecimento Estável para evitar alguns tipos de planejamentos tributários abusivos, que artificialmente descaracterizam a condição de Estabelecimento Estável. Nesse sentido, as arquiteturas mais utilizadas são: (i) os contratos de agenciamento/comissionamento; (ii) utilização de atividades excepcionadas pelos acordos; e (iii) divisão artificial de contratos – *splitting-up contracts*.¹²²

Em relação aos contratos de comissionamento (ou agenciamento), a CMOCDE traz uma exceção com relação as hipóteses em que uma sociedade exerce a sua actividade por intermédio de um agente independente, desde que essa pessoa actue no âmbito normal da sua actividade.

Ainda de acordo com a convenção, quando uma pessoa – exceto um agente independente - tenha num Estado contratante poderes para concluir contratos em nome da empresa do outro Estado, será considerado que esta empresa tem um Estabelecimento Estável no Estado fonte. Nesse sentido, para combater as práticas relacionadas aos contratos de comissionamento/agenciamento (ou representação), o artigo 12 do MLI acrescenta que será considerado Estabelecimento Estável quando o representante/agente concluir habitualmente contratos ou habitualmente desempenhar o papel principal que conduz aos atos formais de celebração de contratos firmados sem modificação material, por parte da

121 Cfr. OCDE 2016. [Consult. 27.05.2023] Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>> p. 20

122 ROCHA, Sergio André; SANTOS, Ramon Tomazela - op. Cit., p. 188

empresa representada. Acrescenta ainda que a independência será desconsiderada, caso ele atue de forma exclusiva (ou quase) em nome da empresa vinculada.

Cabe observar que é necessário que os acordos intermediados pelo agente sejam firmados em nome da organização e envolvam a transferência de bens (ou mesmo a cessão de direito de uso) ou a prestação de serviços, para que seja aplicada a norma e, por conseguinte, a configuração do status de estabelecimento estável.

Nota-se uma complementação do conceito de estabelecimento estável com relação ao agente dependente que tem o objetivo específico de alcançar os contratos de comissão, nos quais o comissionário realiza a aquisição e a venda de bens em seu próprio nome, mas sob o interesse da organização. Antes da prescrição do MLI, o representante que efetuava vendas no Estado de origem não preenchia os requisitos para a caracterização de um estabelecimento permanente, em razão da inexistência de poderes para finalizar acordos em nome do representado, exceto se, no caso específico, fosse provada a inexistência de autonomia legal e econômica, conforme o artigo 5 da CMOCDE.¹²³

Pelo MLI, a capacidade de finalizar acordos em nome do representado deixa de ser um requisito, possibilitando que o representante seja considerado um delegado da organização no exterior, para fins de definição do estabelecimento permanente, mesmo que, no âmbito do direito civil, o representante realize a compra ou a venda de bens em seu próprio nome, à custa e em benefício do representado.

Além de a definição de estabelecimento estável ter sido alargada, em consonância com a Acção 7 pelos pela Parte IV do MLI, a ideia de substituir a exigência de um poder formal para a conclusão de contratos por uma análise factual da atividade habitual desempenhada pelos agentes pode ajudar a evitar a descaracterização artificial de um Estabelecimento Estável.

Ainda, o artigo 5 da CMOCDE traz atividades que estão fora do escopo do status de estabelecimento estável. Assim a expressão Estabelecimento Estável não compreende¹²⁴:

1. As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;
2. Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para armazenar, expor ou entregar;
3. Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;
4. Uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;

¹²³ Ibidem, pp. 188 -189.

¹²⁴ Vide OCDE 2017 Disponível em <<https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-201745419.htm>>

5. Uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra actividade de carácter preparatório ou auxiliar;

O artigo 13 do MLI¹²⁵ trouxe duas opções, “a” e “b” para evitar os abusos. Basicamente, a inovação trazida foi a restrição da amplitude das actividades excepcionadas previstas pela convenção. O conceito de Estabelecimento Estável pela CMOCDE permite algumas brechas para planeamentos fiscais abusivos, por exemplo, de (i) organizações que comercializam produtos pela internet, mas que necessitam manter o estoque físico de produtos em jurisdições estratégicas, a fim de que a entrega seja realizada em tempo oportuno; ou (ii) organizações que atuam de forma ostensiva na coleta de informações.¹²⁶

Assim, o principal objetivo do Artigo 13 do MLI é garantir que o benefício do Artigo 5(4) da CMOCDE, ou seja, determinadas atividades não caracterizam um Estabelecimento Estável, mesmo quando realizadas por meio de um local fixo, e que seja permitido somente quando as atividades, exercidas individualmente ou em conjunto, sejam preparatórias ou acessórias por natureza.

O Artigo 14 do MLI¹²⁷ aborda os mecanismos de descaracterização de Estabelecimento Estável pela divisão de contratos entre empresas relacionadas, a fim de burlar o status de criação de um Estabelecimento Estável. O objetivo do Artigo 14 do MLI é combater os contratos artificialmente divididos

¹²⁵ “Article 13 – Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through the Specific Activity Exemptions

1. A Party may choose to apply paragraph 2 (Option A) or paragraph 3 (Option B) or to apply neither Option.

Option A

2. Notwithstanding the provisions of a Covered Tax Agreement that define the term “permanent establishment”, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:

a) the activities specifically listed in the Covered Tax Agreement (prior to modification by this Convention) as activities deemed not to constitute a permanent establishment, whether or not that exception from permanent establishment status is contingent on the activity being of a preparatory or auxiliary character;

b) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any activity not described in subparagraph a);

c) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) and b), provided that such activity or, in the case of subparagraph c), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.

Option B

3. Notwithstanding the provisions of a Covered Tax Agreement that define the term “permanent establishment”, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:

a) the activities specifically listed in the Covered Tax Agreement (prior to modification by this Convention) as activities deemed not to constitute a permanent establishment, whether or not that exception from permanent establishment status is contingent on the activity being of a preparatory or auxiliary character, except to the extent that the relevant provision of the Covered Tax Agreement provides explicitly that a specific activity shall be deemed not to constitute a permanent establishment provided that the activity is of a preparatory or auxiliary character;

b) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any activity not described in subparagraph a), provided that this activity is of a preparatory or auxiliary character;

c) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) and b), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.”

¹²⁷ “Article 14 – Splitting-up of Contracts

1. For the sole purpose of determining whether the period (or periods) referred to in a provision of a Covered Tax Agreement that stipulates a period (or periods) of time after which specific projects or activities shall constitute a permanent establishment has been exceeded:

a) where an enterprise of a Contracting Jurisdiction carries on activities in the other Contracting Jurisdiction at a place that constitutes a building site, construction project, installation project or other specific project identified in the relevant provision of the Covered Tax Agreement, or carries on supervisory or consultancy activities in connection with such a place, in the case of a provision of a Covered Tax Agreement that refers to such activities, and these activities are carried on during one or more periods of time that, in the aggregate, exceed 30 days without exceeding the period or periods referred to in the relevant provision of the Covered Tax Agreement; and

b) where connected activities are carried on in that other Contracting Jurisdiction at (or, where the relevant provision of the Covered Tax Agreement applies to supervisory or consultancy activities, in connection with) the same building site, construction or installation project, or other place identified in the relevant provision of the Covered Tax Agreement during different periods of time, each exceeding 30 days, by one or more enterprises closely related to the first-mentioned enterprise,

these different periods of time shall be added to the aggregate period of time during which the first-mentioned enterprise has carried on activities at that building site, construction or installation project, or other place identified in the relevant provision of the Covered Tax Agreement.

2. Paragraph 1 shall apply in place of or in the absence of provisions of a Covered Tax Agreement to the extent that such provisions address the division of contracts into multiple parts to avoid the application of a time period or periods in relation to the existence of a permanent establishment for specific projects or activities described in paragraph 1.”

(*splitting-up contracts*) entre empresas relacionadas. Para a conclusão de status de Estabelecimento Estável, nesses casos, a avaliação deve ser feita de acordo com as atividades desenvolvidas pelas empresas relacionadas e não pela perspectiva de uma única sociedade.

No que concerne a divisão de contratos, o Artigo 14 do MLI preconiza uma regra especial para a contabilização do período previsto nas convenções bilaterais para a configuração de um Estabelecimento Estável, relacionado a atividades de projeto. Os contratos artificialmente partidos (*Splitting-up ontracts*) entre sociedades diferentes permitem que o prazo estipulado de 12 meses seja facilmente burlado.

Para coibir esses esquemas, os prazos de realização de serviços conexos quando prestados por empresas coligadas, quando superiores a 30 dias, deverão ser somados ao total, para fins de verificação do limite temporal necessário para a caracterização do estabelecimento permanente.

No que concerne aos contratos artificialmente divididos, o art. 14 acabou por definir uma regra especial para a contagem do período estipulado nas CDT para a caracterização de um Estabelecimento Estável. Ou seja, dificultou-se o desvio do limite temporal fixo de 12 meses para os canteiros de obra ou instalação por meio da fragmentação do contrato entre diferentes empresas.

Tal situação ocorria, por exemplo, em projetos de construções de estradas, ou de plataformas para exploração de petróleo, com o objetivo de evitar a caracterização de um estabelecimento estável no Estado da fonte.¹²⁸

Assim, para mitigar o problema, o artigo 14 do MLI determina que, nesses casos, quando o projeto é desenvolvido por empresas intimamente relacionadas (conceito definido no artigo seguinte do MLI), os prazos deverão ser somados para fins de verificação do limite temporal exigido para a caracterização do Estabelecimento Estável.

Por conseguinte, observa-se que as inovações trazidas pelo MLI visaram coibir práticas comuns utilizadas por companhias de setores clássicos da economia. Ou seja, parece que a intenção primordial dos artigos referentes ao conceito de estabelecimento estável da convenção foi excluir lacunas existentes nas CDT para evitar práticas clássicas utilizadas por planeamentos fiscais agressivos. Assim, indaga-se se as inovações trazidas seriam suficientes para coibir práticas de empresas do ramo da economia digital, que oferecem, precipuamente, bens e serviços fluidos, desmaterializados e desterritorializados, o que se pretende analisar nos capítulos posteriores da presente análise.

2.4. O atual progresso e desafios políticos do MLI

Em junho de 2017, 68 dos 100 países participantes do grupo de *ad hoc* para elaboração do

¹²⁸ ROCHA, Sergio André; SANTOS, Ramon Tomazela - op. Cit., p. 189.

instrumento multilateral assinaram o MLI¹²⁹. Com a adesão subsequente de Ilhas Maurícias, Camarões e Nigéria, o número passou a 71 signatários. Mais de 1.200 tratados bilaterais já estão alcançados pelas modificações introduzidas pelo MLI¹³⁰. Mesmo com o aparente sucesso inicial, o instrumento não obteve a adesão esperada, já que 29 dos 100 países que ingressaram no grupo *ad hoc* não assinaram o MLI, incluindo importantes Estados do sistema internacional, como EUA e Brasil.

No caso brasileiro, a principal justificativa dada pela administração foi considerar que o caráter peculiar do tratado multilateral poderia gerar discussões alongadas no Congresso, retardando a efetiva entrada em vigor das providências em questão. Nesse sentido, é importante ressaltar que a aprovação do acordo do Brasil com a Rússia demorou treze anos para ser aprovado pelo poder legislativo brasileiro. Ademais, considerando o número reduzido de CDT firmadas pelo país e em vigor, talvez seja mais fácil para o país, de fato, a renegociação individual de cada acordo.

O MLI proporcionou bastante autonomia aos signatários de várias maneiras ao possibilitar a adesão específica ou reserva aos seus dispositivos. No entanto, essa flexibilidade permitiu que alguns parceiros importantes do tratado, bem como alguns tratados importantes, ficassem fora do escopo do instrumento. A maior parte dos países mais desenvolvidos aderiu ao MLI. Como por exemplo, a Alemanha, que já conta com seus 32 tratados mais relevantes abrangidos pelo MLI. Por seu turno, os Estados Unidos consideraram que o projeto BEPS visou injustamente atingir as multinacionais norte-americanas e não aderiu ao instrumento.

O alcance do MLI, portanto, em termos de países e tratados não é tão amplo quanto o esperado. Não obstante serem optativos, alguns dispositivos importantes, principalmente relativos ao Estabelecimento Estável, não obtiveram muitas adesões entre os países desenvolvidos, tema importante para os países em vias de desenvolvimento. Assim, o MLI traz a tona algumas diferenças de entendimento entre as nações e mostra, em última análise, a preferência por recorrer às renegociações bilaterais.¹³¹

De acordo com Suranjali Tandon¹³², o MLI não tem em suas prioridades a redução das assimetrias no sistema internacional. Por esse motivo, importantes países em desenvolvimento não aderiram ao acordo. Todavia, embora o MLI não tenha sido projetado para abordar as prioridades de países em desenvolvimento em relação ao sistema tributário internacional, ele oferece um meio de lidar com práticas que geralmente prejudicam mais os países em desenvolvimento, como *treaty shopping* e o desvio artificial do status dos Estabelecimentos Estáveis. Vale ressaltar, que o alcance do MLI depende das escolhas feitas tanto pelos países em desenvolvimento quanto por seus parceiros do tratado, uma vez que as mudanças

129 TANDON, Suranjali - The Multilateral Legal Instrument: A developing country perspective. NIPFP Working paper series. Working Paper No. 220. [Em linha] Disponível em: <http://nipfp.org.in/publications/working-papers/1813/> > p.4

130 Para atualização vide sítio da OCDE. Disponível em: <<https://web.archive.oecd.org/temp/2023-06-27/446689-mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>>

131 Ibidem, p. 5

132 Idem

são válidas somente se ambas as partes escolherem opções compatíveis. De acordo com Annet Oguttu¹³³, os países em desenvolvimento aderir ao MLI e têm a vantagem de esperar para ver os resultados das primeiras adesões e ter certeza de que as disposições são a seu favor. Assim sendo, pode-se considerar que o MLI é um instrumento jurídico de vanguarda, que triunfou ao confirmar que um fórum global baseado na igualdade dos países e uma espécie de instrumento multilateral para a reforma fiscal são possíveis, no entanto, o seu sucesso deveria ter ido além da sua forma e produzido substância notável no conceito de Estabelecimento Estável. Como o MLI já está em vigor, as profundas modificações que ele exige dificilmente poderão ser alcançadas, uma vez que seria necessário um apoio substancial de todos os seus membros.

Os países em vias de desenvolvimento costumam defender o critério da fonte para tributação da renda, justamente por serem importadores de capital. Ou seja, a economia desses países depende de investimento externo. Assim, após a maturação dos investimentos, os lucros são remetidos para as empresas estrangeiras controladoras.

O MLI tem o potencial de auxiliar a concertação internacional no caminho da tributação das economias digitais. O MLI permite que a tributação da renda gerada possa ser mais eficientemente tributada pelo Estado da fonte da renda.

Por fim, pode-se argumentar que o sucesso do MLI depende de quatro grandes desafios: (i) maior adesão dos países; (ii) aumento de adesão aos artigos não obrigatórios; e (iii) maior consistência na aplicação dos padrões mínimos e adequação aos desafios impostos pelas novas configurações negociais proporcionadas pela economia digital.

2.5. Economia Digital e o Conceito Atual de Estabelecimento Estável

Pode-se dizer que o termo “economia digital” se refere às atividades desempenhadas por plataformas digitais pela internet e engloba uma grande gama de transações comerciais, fornecimento de produtos e prestações de serviços. A definição do que seria “economia digital” é muito complexa, principalmente pela rápida evolução dos negócios e surgimento de novas formas e meios de trocas e de criação de valores. De qualquer forma, a “economia digital” representa uma mudança em como as atividades comerciais estão sendo geridas, seja pela facilidade e rapidez nas transações ou pela gama de novos produtos e serviços que surgem.

A evolução da economia digital desafia o conceito clássico de Estabelecimento Estável, justamente por possibilitar que não exista presença física significativa para a atuação das empresas em uma jurisdição. Tal fenômeno suscitou preocupações sobre justiça tributária e a capacidade dos Estados

¹³³ OGUTTU, Annet Wanyana - Should Developing Countries Sign the OECD Multilateral Instrument to Address Treaty-Related Base Erosion and Profit Shifting Measures? **CGD Policy Paper** [Em linha] N. 132 Novembro 2018. [Consult. 10.09.2024] Disponível em: <<http://www.cgdev.org>>

de tributar a renda gerada em seus territórios por companhias estrangeiras.

De acordo com o Relatório do BEPS da OCDE/G20, são apontados os seguintes desafios impostos pela digitalização da economia: (i) mobilidade de intangíveis, usuários e funções de negócios; (ii) confiança em dados; (iii) efeitos de rede; (iv) uso de modelos de negócios multilaterais; (v) tendência ao monopólio ou oligopólio; e (vi) volatilidade.¹³⁴

A economia digital depende, amplamente, da criação e difusão de bens intangíveis para agregar valor. Assim, as empresas que operam nesta esfera investem substancialmente no desenvolvimento de ativos intangíveis. Dada a fácil mobilidade desses ativos, as empresas podem ceder e transferir direitos de propriedade intelectual dentro de um grupo societário, especialmente para jurisdições de baixa pressão tributária. Outra característica fundamental diz respeito à importância de angariação de usuários e captação de dados no processo de criação de valor. Os dados coletados da participação ativa de usuários desempenham um papel vital na capacidade das empresas de criar receita, por exemplo, através de publicidade direcionada.¹³⁵

Como exposto, todavia, de modo geral nas CDT e nos termos do artigo 5 da CMOCDE, a atribuição de lucros de um estabelecimento estável baseia-se nas características físicas utilizadas para atribuir a tributação. Logo, se os modelos os negócios digitalizados conseguirem terceirizar ou eliminar suas características físicas em qualquer jurisdição onde podem exercer uma atividade económica significativa, então não restariam alternativas para essa jurisdição aplicar o conceito de Estabelecimento Estável para aplicação da tributação da renda sobre essa atividade econômica.¹³⁶

Pode-se afirmar que, com as alterações da CMOCDE, seus Comentários e as alterações introduzidas pelo MLI, o alcance da atual definição de Estabelecimento Estável é mais adequado para enfrentar os desafios da economia digital do que os seus antecessores, principalmente pela relativização do nexu físico necessário para que a actividade económica tenha o status de Estabelecimento Estável reconhecido. Todavia, hodiernamente existem modelos de negócios sem qualquer nexu físico com uma determinada jurisdição, que pode ser replicado e ampliado em um futuro próximo. Tais negócios sui generis escapariam completamente da tributação baseada no modelo de Estabelecimento Estável em seu estado atual.¹³⁷

Surgem então algumas propostas inovadoras para lidar com o desafio. Por exemplo, a idéia de um

134 SPINOSA, Lisa; CHAND, Vikram - A Long-Term Solution for Taxing Digitalized Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Rights Mechanism? **INTERTAX**, Volume 46, Issue 6 & 7 [Em Linha] Kluwer Law International BV, The Netherlands. 2018. [Consult. 10.09.2024] Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/367785228_A_Long-Term_Solution_for_Taxing_Digitalized_Business_Models_Should_the_Permanent_Establishment_Definition_Be_Modified_to_Resolve_the_Issue_or_Should_the_Focus_Be_on_a_Shared_Taxing_Rights_Mechanism> p. 477 e 478

135 Idem

136 OCAMPO, Andrés - Scale without Mass: Permanent Establishments in the Digital Economy. **Revista Direito Tributário Internacional Atual** n° 5. ano 3. p. 13-23. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019. p. 14.

137 Idem.

“Estabelecimento Estável Virtual”, que permitiria que uma presença digital significativa ensejasse a configuração de um Estabelecimento Estável, ao invés de um estabelecimento físico, para fins de tributação da renda. Todavia, a implementação do conceito na prática é ainda é difícil. A relação entre a economia digital e o conceito de Estabelecimento Estável é marcada pela necessidade de redefinição de alguns conceitos tradicionais da lógica tributária para acomodar as características particulares da economia digital.

De acordo com Andres Ocampo¹³⁸, modelos de negócios totalmente digitais causam estragos em jurisdições que estão despreparadas para acolher esse tipo de actividade económica. Como exemplo, pode-se apontar os países que consomem grandes quantidades de serviços digitais e não possuem meios para alcançar esses lucros empresariais. Ainda, uma ampliação do conceito de Estabelecimento Estável pode inclusive beneficiar os países em desenvolvimento. Assim, enquanto a concepção tradicional de Estabelecimento Estável exclui as atividades meramente preparatórias ou auxiliares, as atividades antes consideradas atividades não essenciais tornaram-se agora atividades principais. Isso ajuda a evitar a fragmentação artificial de atividades com o intuito de evitar o status de Estabelecimento Estável, pois analisada de uma perspectiva global, seriam consideradas atividades principais.¹³⁹

De acordo com Jean Schaffner¹⁴⁰, a economia digital impulsionou a evolução do conceito de Estabelecimento Estável para uma ideia de que não se exige mais, para a configuração de um Estabelecimento Estável, a presença de um corpo de pessoal estabelecido num território para possibilitar o direito a uma parcela da tributação da renda gerada naquela jurisdição. Assim, a presença digital não necessita uma presença física, pela qual uma empresa não residente interage com consumidores de determinado território por meio da Internet ou ainda por meio de ferramentas automatizadas. Ainda de acordo com o autor, o critério físico-geográfico utilizado na definição do estabelecimento estável deve ser relativizado de acordo com a maior ou menor fluidez das diversas atividades econômicas. O conceito de Estabelecimento Estável depende da capacidade de mobilidade do ramo analisado. Dessa forma, por exemplo, a prestação de serviços não deve ser examinada da mesma forma que uma fábrica, para fins de definição do status de Estabelecimento Estável.

Não se sugere aqui que o conceito de Estabelecimento Estável inscrito no MLI possa resolver todos os problemas gerados pelos planeamentos fiscais agressivos das grandes corporações da economia digital, mas sua ampliação e a relativização da análise de acordo com a atividade desempenhada pode vir a ser uma ferramenta útil contra a erosão da base fiscal dos Estados, principalmente, dos países em vias de desenvolvimento.

138 Ibidem, p. 18.

139 SPINOSA, Lisa; CHAND, Vikram – op. Cit., p. 480

140 SCHAFFNER, Jean – How Fixed is a Permanent Establishment?. Kluwer Law International. E-book edition. 2013 ISBN 9789041146663. p. 94

2.6. Limitações no conceito de Estabelecimento Estável

Obviamente, não se pretende insinuar que uma perfeita conceptualização possa resolver todos os problemas relacionados a capacidade dos Estados de tributarem as grandes empresas de tecnologia. Ou, ainda, que seja possível atingir um conceito de Estabelecimento Estável perfeito e à prova de qualquer arranjo para evasão fiscal.

Não obstante tal impossibilidade, é quase consensual a necessidade de reforma das CDT para que se possa evitar a erosão da base fiscal dos Estados com maior eficácia. Nesse sentido, o MLI representa um grande avanço na direção de uma tributação internacional mais justa.

Em relação à ampliação do conceito de Estabelecimento Estável trazida pelo MLI, a opinião especializada encontra-se dividida.

As alterações propostas pelo MLI ao conceito de “Estabelecimento Estável” não acabaram com a exigência de certa presença física enquanto nexo fundamental de conexão com o Estado da fonte de receitas.¹⁴¹ Dessa forma, não alcançam os modelos de negócios digitais que não envolvem atuação física para o provimento de serviços.

Segundo Marques¹⁴², o arcabouço arquitetado pelo MLI provou a sua inadequação para cumprir o objectivo do Projecto BEPS de implementação coordenada e sincronizada das soluções da Acção 7. Do MLI esperava-se mais do que apenas um meio excessivamente complexo e com uma capacidade questionável de implementar soluções, especialmente aquelas ligadas ao conceito Estabelecimento Estável. Por conseguinte, de acordo com o autor, o MLI como um meio para evitar a erosão da base fiscal dos Estados não pode ser considerado um sucesso.

De fato, o conceito de Estabelecimento Estável refere-se, tradicionalmente, a um estabelecimento físico e, de certa maneira, fixo ao Estado da fonte de renda. Nesse sentido, o advento da economia digital desafia a capacidade do conceito de garantir a devida tributação.

As empresas digitais possuem maleabilidade suficiente para basear sua atuação de forma rápida em qualquer lugar do globo. Assim, a falta de presença física leva a dificuldades na determinação se a atuação de empresa ou mesmo um estabelecimento de uma estrangeira pode ser constituída um Estabelecimento Estável.

O conceito de Estabelecimento Estável Virtual, por sua vez, sugere que a relação entre vendedores e compradores na atmosfera digital poderia atender aos critérios para determinação de um Estabelecimento Estável para fins de tributação. Todavia, é difícil chegar a um consenso para a definição de um conceito aplicável e eficaz.

141 CALDAS, António Castro; TEIXEIRA, Martim – op. Cit., p. 160

142 MARQUES, Tiago Gonçalves – op. Cit. p. 460

Além disso, a falta de presença física também dificulta a aplicação e comprovação de uma conexão com o Estado da fonte para fins de garantir a tributação. Assim, as autoridades fiscais podem ter dificuldades para identificar a efetiva conexão com a fonte de renda para garantir a incidência dos tributos pertinentes.

Tributar a economia digital envolve endereçar corretamente os desafios impostos pelos modelos de negócios altamente digitalizados que atuam de forma transfronteiriça. Arcabouços tributários tradicionais, que se baseiam na presença física para a tributação são anacrônicos e ineficientes no atual contexto.

Na prática a aplicação dos dispositivos do MLI é ainda mais complexa, pois os Estados podem continuar optando pela aplicação das CDT vigentes, ou ainda, mesmo que optem pela aplicação do MLI, podem ter feito reservas aos artigos referentes ao Estabelecimento Estável, inviabilizando, assim, o desenvolvimento do conceito proposto pela convenção multilateral.

Alguns casos acabam por testar a validade do conceito de Estabelecimento Estável. É o caso, por exemplo, do julgamento do *Conseil d'Etat* (corte administrativa superior da França) no caso “Conversant”, de empresa prestadora de serviços digitais com a configuração, ou não, de um estabelecimento estável na França. A questão central era a determinação sobre a configuração de um estabelecimento estável na França.¹⁴³

Caso refere-se a uma companhia irlandesa chamada *Valueclick International Ltd* (posteriormente *Conversant International Ltd*) controlada por uma empresa americana, que prestava serviços de marketing digital na Europa através de uma empresa irmã coligada que fazia o papel de intermediária, a *ValueClick France*. Em resumo, a companhia defendia não possuir um estabelecimento estável na França, pois as atividades eram realizadas pela *ValueClick France* como um agente independente. Por sua vez, as autoridades fiscais francesas aduziam que a empresa na França exercia atividades essenciais relativos aos serviços prestados pela empresa irlandesa.

Por fim, com base na CDT entre França e Irlanda, o *Conseil d'Etat* decidiu que a empresa francesa constituía, de fato, um estabelecimento estável da empresa irlandesa, por se tratar de um agente dependente da empresa irlandesa, pois tinha poderes suficientes para vincular a empresa irlandesa na negociação de contratos de serviços. Mais que isso, a Corte considerou a intenção das partes ao celebrar um contrato que tinha o intuito de criar uma estrutura societária a fim de evitar a tributação francesa, mesmo sem a configuração de uma filial constituída formalmente. Afirma-se, com base na análise desse caso, que a noção clássica de Estabelecimento Estável pode ser entendida de forma bem mais abrangente

143 MEIER, Eric; Calloud, Ariane; EL-ROUAH, Hanna - Permanent Establishment: An Extensive Approach Adopted by the French Supreme Court. Tax Management International Journal. 2020. [Em linha] [Consult. 10.09.2024] Disponível em: <https://www.bakermckenzie.com/-/media/files/insight/publications/2021/01/permanent-establishment.pdf> p.1

do que se entende.

A economia digital transformou significativamente o contexto da tributação internacional, sinalizando a necessidade de reforma e adaptação das normas tributárias internacionais. Nesse contexto, o MLI representa um grande passo em direção a uma padronização das CDT e uma importante contribuição para os esforços contra a erosão da base fiscal dos Estados. Todavia, a eficácia do acordo multilateral depende principalmente de uma maior adesão dos Estados. De qualquer forma, o MLI abre a possibilidade de reformas futuras com maior facilidade e praticidade. O MLI prova que acordos multilaterais no âmbito do direito tributário internacional são factíveis e permitem uma reforma mais rápida das CDT, possibilitando um aumento da cooperação fiscal internacional.

2.7. Propostas para tributação da economia digital

Resta a dúvida de como seria possível atribuir algum vínculo para a tributação nos casos em que não se possa definir uma presença física na jurisdição da fonte. Para Dias Junior¹⁴⁴, de início vale a análise da Comissão Europeia de 2018, que oferece duas alternativas: a) a configuração de um Estabelecimento Estável Virtual; ou b) tributação sobre os serviços digitais. Ainda de acordo com o raciocínio do autor, o Estabelecimento Estável Virtual poderia ser uma alternativa mais duradoura, que buscaria tributar os lucros gerados na fonte sem a presença física.

O conceito de “Estabelecimento Estável Virtual” emergiu como solução potencial ao propor um nexos tributário baseado nas atividades digitais no país fonte ao invés de exigir-se uma presença física. Essa mudança visa garantir que o país fonte tenha o controle sobre a tributação da renda gerada pelas atividades digitais ligadas a sua economia.

Diante do exposto, considera-se que a economia digital global apresenta desafios significantes para o sistema tributário internacional, principalmente pela possibilidade que as empresas do ramo têm de atuação sem a necessidade de presença física.¹⁴⁵ O projeto BEPS visa estabelecer novos parâmetros para a tributação do rendimento das *big techs* nos países em que possuam clientes/usuários, sem a necessidade, de fato, de uma presença física. Esse tipo de abordagem enfatiza a importância da localidade dos usuários para a definição da jurisdição tributária, com o intuito de redistribuição da arrecadação internacional, possibilitando uma maior fatia para a localidade em que os serviços são consumidos.

De acordo com Moreno¹⁴⁶, o sistema tributário internacional deve passar urgentemente por uma

144 DIAS JUNIOR, Antônio Augusto Souza – Tributação da Economia Digital – Propostas Doutrinárias, OCDE e o Panorama Brasileiro. Revista Direito Tributário Internacional Atual n. 06 [Em linha] [Consult. 14.09.2024] São Paulo:IBDT. 2º semestre de 2019. Disponível em:< <http://dx.doi.org/10.46801/2595-7155-rdtia-n6-1> >

145 CUSTÓDIO, David Rodrigues – International Tax Reform To Address The Digital Economy: How to Effectively Tax Profits From Highly Digitalised Businesses in The Market Jurisdictions? Dissertação de Mestrado sob a supervisão de Ana Paula Dourado. Faculdade de Direito Universidade de Lisboa. 2021. p. 7

146 MORENO, Andres Báez – Taxing the Digital Economy Post-BEPS... Seriously. UF Law Faculty Publications. N. 59/2019 [Em linha] University of Florida

ampla reforma. A predominância do elemento físico de atuação de uma companhia é considerada desatualizada e ultrapassada. A necessidade de reforma é urgente e a tributação das *big techs* requer abordagens inovadoras para a implementação da tributação na fonte com maior eficácia e foco na cooperação multilateral para garantir uma participação mais equânime dos países em vias de desenvolvimento.

De acordo com Jawrozy e Majdowski¹⁴⁷, a economia digital pode atuar sem uma presença física e sem nenhuma restrição com relação às fronteiras estatais, possibilitando a geração de renda significativa em uma jurisdição que não tem meios para reter esses rendimentos. O valor da economia digital é criado por algoritmos, data dos usuários e interações através das redes sociais. Nesse sentido, a proposta da OCDE visa à revisão do nexo de atribuição da capacidade de tributação derivada de uma presença digital expressiva, mesmo que sem presença física.

De acordo com Sergio André Rocha e Ramon Santos¹⁴⁸, os dispositivos que versam sobre os descasamentos híbridos não solucionam a questão das entidades com residência em países como EUA e Irlanda, arranjo societário muito comum entre as empresas da economia digital. Como exemplo pode ser observada a seguinte situação: Uma sociedade empresarial constituída na Irlanda, mas administrada nos EUA, não é residente fiscal em nenhum dos dois territórios. Enquanto os EUA adotam como critério de residência o local de constituição, a Irlanda, por sua vez, utiliza como critério definidor a sede efetiva da administração.

Com esse tipo de planejamento tributário, que visa a “dupla não residência fiscal”, é possível evitar a tributação da renda tanto no Estado da residência quanto no local da sede administrativa, produzindo a chamada “renda apátrida”.¹⁴⁹ A questão de direito societário, qual seja o local de constituição ou residência das companhias, não se insere na lógica das CDT, Convenções Modelo e do MLI. Dessa forma, casos como o da Apple não tiveram desfecho satisfatório, que evitasse a erosão das bases tributárias dos Estados em casos semelhantes.

De acordo com Hearson¹⁵⁰, o contexto da tributação internacional envolve uma relação complexa entre guerra fiscal (ou *race to the bottom*); evasão fiscal; e os desafios enfrentados pelas economias menos desenvolvidas. A disputa pela atração de investimentos cria um ambiente prejudicial para os países menos desenvolvidos, que acabam por assentir uma deterioração na sua capacidade de arrecadação através dos tributos. Nesse contexto, o autor advoga por uma representatividade maior nas organizações

Levin College of Law. Disponível em < <https://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/890/> > p. 6

147 JAMROSY, Marcin; MAJDOWSKI, Filip - Permanent Establishment in Digital Business. *STUDIA PRAWNO-EKONOMICZNE*. [Em linha] N. CXXII, 2022. [Consult. 14.09.2024] [Disponível em: < <https://pdfs.semanticscholar.org/f4a1/639efc63fdca9a9a05f736e48280cd0df38.pdf> > p. 12

148 ROCHA, Sergio André; SANTOS, Ramon Tomazela op. Cit., p. 180

149 Idem.

150 HEARSON, Martin – The Challenges for developing countries in international tax justice. *Journal of Development Studies*. Junho/2017. [Em linha] [Consult. 14.09.2024] Disponível em: < <http://eprints.lse.ac.uk/73324/> > ISSN 0022-0388. p.9

internacionais para os países em vias de desenvolvimento, o que pode propiciar um ambiente mais igualitário na alocação da tributação da renda pelo globo.

De acordo com Mila Ivanova¹⁵¹, podem-se identificar outras estratégias para a tributação da economia digital, como, por exemplo, (i) aumento dos requisitos sobre a localização dos estabelecimentos para que seja garantida uma presença econômica genuína no local onde operam; (ii) melhoria na definição de Estabelecimento Estável para refletir as práticas mais modernas de atuação das empresas, no sentido de garantir a tributação no local onde efetivamente as atividades econômicas ocorrem; (iii) restringir a utilização dos acordos de agenciamento/comissionamento que excluem a aplicação do status de estabelecimento estável; (iv) limitar o escopo das atividades que excepcionam a aplicação do status de Estabelecimento Estável, como, por exemplo, atividades auxiliares e preparatórias; (v) aplicação de medidas ante evasão para evitar a fragmentação artificial de contratos; (vi) impulsionar a cooperação fiscal internacional; (vii) estabelecer a obrigatoriedade de relatórios periódicos para as grandes multinacionais, aprimorando a transparência fiscal; (viii) revisar e reformar as CDT; (ix) condução de campanhas públicas de conscientização sobre a importância da conformidade fiscal; e (x) monitoramento e reforço dos mecanismos de conformidade com as regras das CDT, especificamente sobre o estabelecimento estáveis, e penalização das condutas desviantes.

O nexo de competência tributária baseado em uma presença digital significativa pode ser um bom caminho a ser seguido. Outra alternativa seria a mensuração do número de usuários e nível de interação com uma plataforma para quantificar e alocar corretamente a tributação da renda de acordo com o Estabelecimento Estável Virtual. Todavia, tal quantificação é difícil e possui definições subjetivas, o que pode vir a ser extremamente difícil de alcançar um consenso para definição da tributação.

Outra forma de tributação das empresas da economia digital é a implementação de um Imposto sobre Serviços Digitais (ISD), que tributa as plataformas digitais e as prestações de serviços online de propaganda. Desde a Cimeira Digital de Taline e o Relatório da OCDE sobre a Tributação dos Serviços digitais¹⁵², a alternativa por um imposto sobre os serviços digitais vem ganhando força.

Logo, duas propostas de Diretivas foram apresentadas no âmbito europeu em 2018: uma provisória com a criação do referido imposto, a “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”¹⁵³, e outra de longo prazo, para reformar de forma a que os lucros sejam tributados no local onde as empresas interagem de forma significativa com os usuários por via digital.

151 IVANOVA, Mila - The Multilateral Instrument: Avoidance of Permanent Establishment Status and the Reservations on behalf of Australia and the UK. *Revenue Law Journal* [Em linha] N. 25, 123-136. Article 7. [Consult. 10.09.2024] Disponível em: < <https://doi.org/10.53300/001c.6795> > p 2 e 3.

152 Disponível em: <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-taxation/timeline/>

153 BERNARDES, Natália. O Imposto Sobre Os Serviços Digitais Enquanto Solução para a Tributação da Economia Digital. 2020. https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/49791/1/ulfd0149016_tese.pdf, p. 26

A Proposta de Diretiva nº 147/2018, em seu artigo 4º, determinava como sujeitos passivos do tributo as entidades que ultrapassem um determinado valor de receita anual mundial e de receita oriunda da UE. Observa-se, de antemão, que o objetivo primordial da proposta era a taxação das grandes empresas de tecnologia, excluem-se empresas do mesmo ramo e mesma atividade que não atinjam o patamar delimitado. Tal dispositivo encontrava-se em consonância com o objetivo de uma tributação mais justa e igualitária, reiterado pela Comissão em diversas oportunidades.

O imposto incidiria sobre a receita bruta das sociedades colectivas abrangidas que prestem serviços digitais caracterizados pela criação de valor pelos usuários, como: (i) prestação de serviços de publicidade; (ii) prestação de serviços de intermediação; e (iii) prestação de serviços que consistam na transmissão de dados recolhidos sobre os utilizadores.

Segundo Bernardes¹⁵⁴, a referida proposta necessitava de desenvolvimento em alguns aspectos, principalmente, (i) uma melhor definição da base de cálculo; (ii) a taxa aplicável; e (iii) a responsabilização pelo descumprimento das obrigações estabelecidas.

A proposta inscrita na referida Diretiva Europeia era, sem dúvida, uma forma de fazer com que a tributação alcance as *Big Techs* e, no âmbito comunitário, poderia ser uma solução viável. Todavia, observa-se que a proposta não alcançaria países de fora do bloco europeu e, assim, não evitaria que as grandes empresas de tecnologia concentrassem seus esforços para garantir a tributação da renda em localidades de baixa pressão tributária, como ocorre atualmente. Por fim, cumpre observar que as referidas diretivas, todavia, não vingaram e foram ultrapassadas pelas propostas no âmbito da OCDE inscritos nos Pilares I e II.

Obviamente, não se pretende com esse estudo esgotar as possibilidades de sugestão de propostas para a tributação da economia digital. Tal tarefa, sem sombra de dúvidas, é impossível, considerando a velocidade com que novos formatos negociais surgem dia a dia. Conquanto não seja possível esgotar o tema, a análise de caso concreto pode ajudar a evitar que situações semelhantes. Com esse intuito, o próximo capítulo procederá a análise de um caso concreto de uma grande empresa da economia digital e suas relações jurídico tributária com os países de residência e fonte de renda.

¹⁵⁴ BERNARDES, Natália. – op. Cit., p. 26

CAPÍTULO 3 - Estudo de Caso: Google France e Google Ireland Limited

3.1. O propósito metodológico da análise de caso

O raciocínio indutivo é o trajeto lógico que parte de proposições particulares para alcançar conclusão geral provável. A indução é o modo de chegar a proposições universais, partindo de fatos particulares obtidos através da experiência.¹⁵⁵ Através da coleta e análise de dados sobre casos particulares, o método indutivo pode encontrar uma conclusão geral provável sobre fenómenos ou factos semelhantes.¹⁵⁶

Considerando as características particulares do método científico de indução, para a análise dos estudos de caso será adotada pesquisa descritiva-explicativa, com a preocupação de identificar os fatores que determinam a ocorrência dos fenómenos da dupla não-tributação ou da tributação insuficiente realizada por regiões de baixa pressão tributária.

Para examinar a efetiva tributação das *Big Techs* em casos que envolvam mais de um ordenamento tributário, com regras relativas ao conceito de “Estabelecimento Estável”, sugere-se, portanto, uma investigação de casos concretos para analisar a possibilidade de êxito do conceito ampliado pelo MLI. Por conseguinte, mostra-se viável o estudo de casos para a análise de forma indutiva da efetividade das modificações do conceito de “Estabelecimento Estável” em face das particularidades da economia digital.

Nesse sentido, será estudado um caso concreto de tributação de empresas do ramo da economia digital, baseando-se na seguinte premissa: o conceito de “Estabelecimento Estável” do MLI alcança o caso da Google Ireland para a efetiva tributação. Logo, se a premissa for válida, pode-se inferir a conclusão lógica indutiva de que o conceito de “Estabelecimento Estável” do MLI é, provavelmente, eficaz para a tributação de sociedades coletivas que atuem de forma semelhante, hipótese que se pretende avaliar.

Nos caso analisado, a legislação irlandesa foi um elemento-chave para os planeamentos fiscais da Google e Apple. Observa-se que, em 1956, foi adotada uma redução fiscal no imposto sobre rendimentos do país de 50% sobre lucros auferidos. O regime foi alterado diversas vezes quando uma nova taxa geral de 12,5% foi introduzida em 1998.¹⁵⁷

Além disso, baseada na jurisprudência da Grã Bretanha, o sistema irlandês permite que empresas se estabeleçam, com a administração efectiva no país, sem serem residentes fiscais no país, o que

155 Cfr. COPI, Irving M; COHEN, Carl - *Introduction to logic*. 13a ed. Upper Sadle River: Pearson Education International, 2009. ISBN 0-13-136419-7. p. 482 - 483

156 Cfr. GIL, Antonio Carlos – op. Cit., p. 10

157 WAGNER, Tamás - Role of Tax Havens in Tax Avoidance by Multinationals with Special regard to Ireland. Sociálne vedy z perspektívy mladých vedeckých pracovníkov SVPMP N. IV [Em linha] [Consult. 14.09.2024] Disponível em:

https://www.researchgate.net/publication/339515603_Role_of_Tax_Havens_in_Tax_Avoidance_by_Multinationals_with_Special_Regard_to_Ireland. p. 333

contribuiu para o desenvolvimento da estratégia de evasão fiscal conhecida como *Double Irish*. Assim, as sociedades colectivas poderiam acumular rendimentos, sob diversos meios, não tributados em vez de pagar o imposto sobre rendimentos das sociedades.¹⁵⁸

A prática referida mudou depois de 2013, em que a decisão da Apple teve um impacto decisivo papel. Neste quadro, foi prescrito que uma empresa registrada na Irlanda tivesse de ser residente fiscal num dos países participantes se a Irlanda tivesse celebrado com ele um acordo de dupla tributação. Todavia, um novo regulamento foi adotado em 2015, onde todas as empresas registradas na Irlanda tinham que ser residentes fiscais irlandesas de acordo com a regra principal. No entanto, poderia ser facilmente burlado por multinacionais, porque proporcionou um período temporário de 6 anos (até o final de 2020) para empresas não residentes registradas até 1º de janeiro de 2015.

Nesse contexto, identificam-se categorias de negócios digitais distintos. Dentre elas podemos destacar ao menos cinco modelos, em lista não exaustiva:¹⁵⁹

1. Empreendimentos que vendem produtos físicos através de uma plataforma online. Esse tipo de negócio pode fabricar seus próprios produtos ou comprar as mercadorias de terceiros para revenda em seus sítios. São exemplos a *H&M* e *Walmart*;
2. Empreendimentos que vendem produtos e conteúdos digitais através de uma plataforma online. Esse tipo de negócio pode produzir seus próprios conteúdos ou adquirir os direitos de propriedade intelectual de terceiros. Por exemplo, a *Netflix* e *Prime Video* produzem seus próprios conteúdos, assim como adquirem os direitos de outras produtoras;
3. Empreendimentos que fornecem um *marketplace* para venda online de mercadorias e serviços de terceiros. Esse tipo de negócio funciona como um intermediário entre os fornecedores e os consumidores. São exemplos os sítios e aplicativos do *eBay*, *Booking*, *Airbnb* e *Uber*;
4. Empreendimentos que fornecem serviços online. Esse tipo de negócio engloba as prestações de serviços de marketing e propaganda do *Facebook* e *Google* (Adworks). Ademais, compreende outros tipos de serviços online como pagamentos online, como prestado pelo *PayPal* ou jogos online como *Pokerstars*;
5. Empreendimentos que fornecem soluções online. Esse categoria engloba principalmente serviços e softwares prestados e fornecidos através do *cloud computing*¹⁶⁰. São exemplos os fornecimentos de softwares em nuvem como *Infra-structure-as-a-Service* (IaaS), *Platform-as-a-Service* (PaaS), e *Software-as-a-Service* (SaaS). Como, por exemplo, os oferecidos pela

¹⁵⁸ Ibidem, p. 334.

¹⁵⁹ SPINOSA, Lisa; CHAND, Vikram – op. Cit., p. 477

¹⁶⁰ Tradução do autor: “computação em nuvem”.

Microsoft.

Considera-se que exista três formas de criação de valor na economia digital diretamente relacionadas à dificuldade de tributação do setor: (i) o uso de ativos intangíveis; (ii) utilização de informações de usuários; (iii) capacidade de comercialização por meios digitais.¹⁶¹

Primeiramente, o uso de ativos intangíveis proporciona grande mobilidade de recursos intra-grupo econômico, assim as sociedades podem, facilmente, transferir recursos para zonas de baixa pressão tributária. Nesse aspecto, a tributação envolve um maior controle também sobre a propriedade intelectual dos ativos e sua transmigração. Com relação aos dados e informações de usuários, fundamental para negócios que envolvem o direcionamento de propaganda e *marketing*, meio crucial de agregação de valor de empresas como *Facebook* e *Google*, nota-se a dificuldade em elaborar meios de controle e quantificação, por parte dos Estados, para viabilizar a tributação de tal criação de valor.¹⁶²

Por fim, em relação à utilização de plataformas digitais de vendas, é possível, atualmente, atingir potenciais consumidores em qualquer lugar do mundo, sem qualquer presença física na localidade do comprador. O estágio atual da economia global possibilita a grande movimentação de mercadorias físicas ou digitais com poucas barreiras efetivas, o que dificulta, mais uma vez, a garantia da capacidade tributária dos Estados da fonte de rendimentos.¹⁶³

Seja qual for o tipo de modelo negocial, percebe-se que as *Big Techs* têm ampla capacidade de realização de suas operações comerciais sem a necessidade de qualquer presença física em países com grandes mercados consumidores, com a oferta de bens e serviços de forma absolutamente remota. Pode-se afirmar que há um grande abismo entre a capacidade jurídica de tributar e a efetiva tributação devida, pois, na prática, a efetivação da tributação pode não acontecer, porque sujeitos ativos tributários não tributam certas formas de obtenção de renda ou, até mesmo, a existência de isenções, benefícios fiscais e regimes especiais.¹⁶⁴

Por fim, antes de iniciar a próxima sessão, cumpre fazer uma ressalva. Há uma clara deficiência em termos de análise quando analisamos um único caso para avaliar a validade de uma tese. Todavia, é inerente ao estudo de direito a falta de casos semelhantes para a devida análise extensiva. Ademais, a inexistência de fonte de dados de situações parecidas impossibilita uma análise estatística para validação e corroboração da eficácia ou ineficácia do conceito de Estabelecimento Estável perante a economia digital. Feita essa ressalva, passa-se a analisar o caso da Google France.

161 SPINOSA, Lisa; CHAND, Vikram – op. Cit., p. 478

162 Idem

163 idem

164 FOSSATI, Gustavo; PAULA, Daniel Giotti - Tributação da Economia Digital na esfera Internacional. Volume 4 Rio de Janeiro : FGV Direito Rio, 2022. [Em linha] [Consult. 14.09.2024] Disponível em: < <https://repositorio.fgv.br/items/250f253b-f2d8-4ec5-8b89-5254786c62fc> > ISBN: 978-65-86060-35-5 p. 45

3.2. Google France e a constituição de um Estabelecimento Estável

A publicidade online está entre os modelos de negócios sujeitos aos debatidos temas sobre o desafio fiscal da economia digital, o que pode ser parcialmente explicado pelas receitas crescentes obtidas por multinacionais, como a Google, Youtube e Facebook.

Não é por acaso que muitos países apresentaram propostas que tinham como alvo os lucros da indústria da publicidade online. Nesse sentido, a França tentou introduzir os seus impostos sobre serviços digitais para tributar as empresas como Google, Apple, Facebook e Amazon. A grande preocupação das autoridades francesas relacionava-se ao fato de que essas empresas obtivessem lucros significativos no mercado francês sem pagar uma parte justa dos lucros.¹⁶⁵

Em julho de 2019, a França promulgou o Imposto sobre os Serviços Digitais ("*Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique*"), com uma taxa de 3% sobre a receita bruta derivada de determinados serviços digitais. O imposto ficou conhecido por direcionar esforços para tributação de empresas digitais específicas, as GAFAM (Google, Apple, Facebook, Amazon, Microsoft).

O Google, por exemplo, oferece um serviço de publicidade on-line conhecido como AdWords, que permite aos anunciantes colocar ofertas nos resultados de busca ou com parceiros do Google, geralmente com base em pagamento por clique ou custo por aquisição. Os posicionamentos são feitos de acordo com palavras-chave selecionadas pelos anunciantes, sujeitos a lances automáticos. Esses serviços são distribuídos por filiais do Google pelo mundo, para o mercado europeu, por exemplo, estão sob a responsabilidade da Google Ireland.¹⁶⁶

A publicidade online é operada por série de plataformas multilaterais interligadas (que ajudam a entregar o conteúdo publicitário dos anunciantes aos usuários, de acordo com as preferências e perfis mapeados e replicados através de algoritmos cada vez mais complexos.

O *AdWords* é oferecido através de um contrato de vendas on-line, onde os próprios anunciantes gerenciam suas campanhas publicitárias on-line, ou através de contrato de vendas diretas, onde os anunciantes também recebem serviços de consultoria e assistência comercial do Google France. A Google France recebia "uma compensação pelo seu envolvimento com anunciantes numa base de custo acrescido de 8%, em conformidade com um acordo de marketing e serviços com a Google Ireland".¹⁶⁷

O Google Adwords funcionava como uma espécie de leilão em que o anunciante selecionava e comprava palavras-chave relacionadas ao produto oferecido ou serviço prestado, que desejasse promover. O Google exibia anúncios para os usuários interessados naquele produto, com base nos termos e histórico

165 GIANG, Le Hoang Huon - Challenges To "Permanent Establishment" Concept By Cross-Border Digital Services: Case Study Of Online Advertising. Department of Accounting and Commercial Law Hanken School of Economics. [Em Linha] [Consult. 14.09.2024] Disponível em: <
<https://helda.helsinki.fi/server/api/core/bitstreams/f98cac7b-f94a-476e-8b54-2b1869b094d8/content> > p.69

166 Idem

167 Ibidem, p. 70.

de pesquisa.

O Google divide sua atuação em publicidade on-line em duas estruturas operacionais: (i) a organização de vendas diretas (DSO) e (ii) a organização de vendas on-line (OSO). No modelo DSO, o Google tem subsidiárias locais nos mercados consumidores para apoiar suas atividades de vendas para grandes anunciantes on-line. O modelo OSO, por sua vez, visa anunciantes de menor orçamento. Sob este modelo, o envolvimento da equipe do Google é limitado e o trabalho de suporte é feito principalmente on-line, sem a necessidade de equipes nos locais.¹⁶⁸

Em maio de 2002, a companhia francesa e a companhia americana assinaram um acordo de serviços e marketing. Por meio desse contrato a Google France estava incumbida de providenciar marketing relacionados a serviços para Google Ireland para apoiar as propagandas de venda para os clientes franceses. Em termos concretos, os empregados da companhia francesa ofereciam consultoria e assistência comercial para os propagandistas sobre o programa online *AdWords*. Os serviços prestados pelo Google France, predominantemente comerciais, baseavam-se na prospecção de clientes e suporte nas vendas diretas.

Para a administração tributária francesa, a Google Ireland desenvolvia uma atividade profissional na França pela venda de propaganda através de um Estabelecimento Estável via Google France, de acordo com o conceito de estabelecimento estável da CDT França-Irlanda de 1968. Assim, a companhia francesa operava na França através da presença de um agente dependente ou da existência de um estabelecimento fixo de negócios, em um entendimento subsidiário. Ademais, a autoridade tributária francesa considerou que funcionários franceses da Google France, de fato, tinham o poder de concluir contratos em nome da Google Ireland.

De acordo com o Código Civil francês, os contratos eram considerados contratos de venda já que os funcionários franceses acordavam com o cliente a natureza e o preço dos serviços a serem prestados pela Google Ireland. Nesse sentido, os funcionários franceses tinham autoridade de vincular legalmente a empresa irlandesa.¹⁶⁹

Isso posto, a Google Ireland deveria ser objeto de diferentes tributações na França: Imposto de Renda da Sociedade Colectiva; Imposto de Renda Retido na Fonte; IVA e Impostos Locais. Por esse motivo a fiscalização impôs a cobrança de 1.1 bilhão de euros pelos anos de 2005 a 2010. Cobrança essa que foi contestada sob a argumentação de não ter Estabelecimento Estável na França, já que a Google France não tinha o poder legal de vincular a Google Ireland, alegadamente.

No caso francês, a Google Ireland Limited celebrava contrato diretamente com clientes na França,

¹⁶⁸ Idem.

¹⁶⁹ Ibidem, p. 72

e os clientes recebiam acesso aos programas e serviços de publicidade do Google por meio de suas contas do Google. A Google Ireland Limited assinou separadamente um contrato de marketing e serviços com o Google France, no qual o Google France fornecia todos os serviços, aconselhamento, recomendações e assistência exigida pela Google Ireland Limited no contexto de atividades de marketing e suporte de vendas para serviços de Internet fornecidos na França.¹⁷⁰

Segundo a defesa da sociedade, o escopo dos serviços incluía marketing e demonstração de serviços, assistência em análise de mercado e análise estratégica, incluindo análise de clientes potenciais a quem os serviços poderiam potencialmente alcançar. A Google France era remunerada com base no custo acrescido, com uma margem de lucro de 8%. O contrato afirmava claramente que a Google France não tinha autoridade para vincular a Google Ireland a contratos com clientes em França ou negociar contratos em nome da Google Ireland Limited.

Em 2012, a autoridade fiscal francesa, ao realizar uma auditoria fiscal aos escritórios da Google em França, concluiu que a Google Ireland, durante o período de 2005 a 2010, realizou atividades comerciais em França, nomeadamente, vendas de espaços publicitários online. Por conseguinte, conforme a CDT França-Irlanda de 1968, a Google Ireland mantinha Estabelecimento Estável do tipo Agência na França, conforme o Artigo 2, item 9, alínea “c” do tratado.¹⁷¹

Para atender clientes com orçamento significativo, a Google designava um gestor de conta, que era contratado pela subsidiária local - a Google France -, para fornecer serviços de apoio às vendas. De facto, os funcionários da Google France possuíam autonomia para celebrar os contratos em nome da Google Ireland, segundo a inspeção fiscal.

Os auditores fiscais franceses descobriram que os funcionários da Google France se envolviam no processo de fechamento do negócio, ou seja, na atração de potenciais contas para a negociação dos contratos e habitualmente celebram contratos em nome da Google Ireland e, portanto, constituíram um Estabelecimento Estável do tipo Agência da Google Ireland, na França.¹⁷²

Na sequência da auditoria fiscal, as autoridades fiscais francesas concluíram que a Google Ireland realizava a venda dos serviços de publicidade através de um Estabelecimento Estável francês. As autoridades fiscais francesas emitiram faturas de Imposto de Renda sobre as Sociedades Colectivas, IVA e Impostos Locais sobre o rendimento atribuído ao Estabelecimento Estável francês da Google Ireland. Uma parte dos *royalties* pagos pela Google Ireland à Google *Netherlands Holdings* também foi atribuída ao Estabelecimento Estável francês e, portanto, foi sujeita a Impostos de Renda Retido na Fonte. O montante

170 Idem.

171 Idem.

172 Idem

total dos ajustamentos fiscais ultrapassou 1,1 mil milhões de euros.¹⁷³

De acordo com as autoridades fiscais francesas, a Google France esteve envolvida em negociações com anunciantes, em contratos do tipo DSO, relativas à recepção de encomendas, serviços pós-venda, recrutamento de clientes, desenvolvimento de negócios e gestão de contas-chave, como evidenciado por documentos internos apreendidos nas instalações, depoimentos de funcionários e a presença de um advogado dedicado à elaboração e negociação de acordos comerciais.

Embora não estivesse formalmente habilitada a fazê-lo, considerou-se que a Google France celebrava, na realidade, acordos de serviços de publicidade em linha em nome da Google Ireland. Por conseguinte, a Google France deveria ser considerada como um Agente Dependente da Google Ireland nos termos do Artigo 2, item 9, alínea “c”, do tratado fiscal entre França e Irlanda. A Google Ireland poderia, alternativamente, ser considerada como tendo uma sede fixa de negócios na França através das instalações da Google France.¹⁷⁴

A Google Ireland contestou a decisão da autoridade fiscal francesa, levando o caso ao Tribunal Administrativo de Paris (Tribunal Administratif de Paris). Segundo Le Hoang Huong (2020), o Tribunal rejeitou a alegação da autoridade fiscal francesa de que a Google France era o Estabelecimento Estável do tipo agente dependente da Google Ireland, alegando, dentre outros motivos, que¹⁷⁵:

- (i) a autoridade fiscal francesa não forneceu provas de que os funcionários da Google France foram mandatados para agir na conta e em nome da Google Ireland e
- (ii) o conteúdo principal dos contratos foi finalmente validado e acordado pela Google Ireland como parte signatária, embora estes contratos tenham sido assinados apenas numa base de formalidade (e de facto a Google Ireland recusou vários pedidos).

Este parecer foi posteriormente corroborado pela Corte Administrativa de Apelação (Cour Administrative D’Appel de Paris)¹⁷⁶. Embora o Google estivesse do lado vencedor no caso, o Google concordou posteriormente em negociar (transação tributária) uma solução para o caso em 12 de setembro de 2019, razão pela qual é atribuída principalmente à preocupação do Google com sua marca e imagem pública.¹⁷⁷

A presença de trabalho humano, por si só, no país fonte pode não dar origem a um Estabelecimento Estável no caso da publicidade online. No entanto, neste caso, para além da natureza técnica da prestação de serviços de publicidade online, a principal razão reside nos acordos contratuais da Google (acordo de agenciamento/comissionamento), que são muito comuns entre empresas, mesmo em

173 VERGNAT, Antoine; DESMONTS, Romain. Despite Appeals Win, Google Agrees To Eur 1B Settlement To Avoid Criminal Prosecution. McDermott Will & Emery. Fev. 2020. [Em linha] [Cópia consultada em 145.09.2024] Disponível em: <https://www.mwe.com/insights/france-despite-appeals-win-google-agrees-to-eur-1b-settlement-to-avoid-criminal-prosecution/>

174 Idem

175 TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PARIS N° 1505178/1-1

176 COUR ADMINISTRATIVE D’APPEL DE PARIS N° 17PA03065

177 GIANG, Le Hoang Huon - op. Cit., p.72

mercados tradicionais, fora do âmbito das *Big Techs*.

No entanto, sob a nova redação que ensejou o Artigo 12, do MLI, a Google provavelmente acionaria um Estabelecimento Estável na França, já que a sociedade no estado fonte agia em seu nome e com habitualidade desempenhava o papel principal na resolução dos contratos, levando à celebração de instrumentos, que eram rotineiramente concluídos sem qualquer modificação material pela empresa, em nome da Google para prestação de serviços.¹⁷⁸

Pode-se afirmar que o episódio relativo às atividades do Google na França constitui um caso de “dupla não tributação” das grandes empresas do ramo da economia digital. A Google Ireland, subsidiária da Google USA, fornecia o serviço de *AdWords* para toda Europa. Por seu turno, a Google France prestava serviço de marketing e serviços de apoio administrativo – *back office*, a Google Ireland. Ocorre que a Google France intermediava os contratos de prestação do serviço de *AdWords* da Google *Ireland* com a os usuários franceses e, supostamente, não possuía poderes para assinar ou negociar termos dos contratos de prestação de serviços. Ou seja, a Google *Ireland* assinava os contratos enviados pela Google France e aceitava, ou não, as aquisições de serviços.¹⁷⁹

O primeiro ponto de discórdia era se a Google France poderia ser considerada um Agente Dependente da Google Ireland, uma vez que a Google Ireland não tinha o controlo formal sobre a Google France. No entanto, uma vez que a Google France é (i) uma empresa irmã da Google Ireland (ambas detidas pela Google Inc.); (ii) não suporta qualquer risco financeiro (uma vez que é compensada com base no custo acrescido); e (iii) obtém todas as suas receitas ao abrigo do acordo de marketing e vendas com a Google Ireland, o Tribunal decidiu que a Google France era jurídica e economicamente dependente da Google Ireland e podia, portanto, ser considerada o seu Agente Dependente.¹⁸⁰

Tal como declarado pelo Tribunal, embora as ações da Google France sejam cruciais para a celebração de acordos de serviços de publicidade em linha com anunciantes de DSO, nenhuma dessas ações pode levar a concluir que a Google France seja considerada como tendo exercido, de facto, o poder de celebrar contratos em nome da Google Ireland, que, em última análise, tomava a decisão de celebrar tais acordos. Além disso, a colocação efetiva dos anúncios, bem como o seu preço, resulta de uma validação prévia e subsequente processo de licitação conduzido sob a responsabilidade da Google *Ireland*. Consequentemente, embora a Google France fosse um agente dependente da Google *Ireland*, não poderia ser considerada como exercendo a autoridade para celebrar contratos em nome da Google *Ireland* e,

178 SPINOSA, Lisa; CHAND, Vikram – op. Cit. p. 477

179 Cfr. RIBEIRO, Inês Margarida de Azeredo - O Estabelecimento Estável no contexto da Economia Digital: Em especial, as Propostas da Comissão Europeia. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 2019. Dissertação de Mestrado. [Consult. 20.05.2023] Disponível em: <
https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/28658/1/In%C3%AAsRibeiro_O%20Estabelecimento%20Est%C3%A1vel%20no%20contexto%20da%20Economia%20Digital.pdf>. p. 16

180 VERGNAT, Antoine; DESMONTS, Romain. Op. Cit. p. 2

portanto, como o seu estabelecimento estável francês.¹⁸¹

O segundo e mais crítico ponto de discórdia era se a Google France poderia ser considerada o estabelecimento permanente francês da Google Ireland nos termos do artigo 2, item 9, alínea “c”, do tratado fiscal França-Irlanda - disposição consistente com o CMOCDE. De acordo com o tratado fiscal, um Agente Dependente constitui o Estabelecimento Estável do comitente se esse agente tiver autoridade para celebrar contratos em nome do comitente e exercer habitualmente essa autoridade.

O terceiro e último ponto de discórdia era se as instalações da Google France podiam ser consideradas uma sede fixa da Google Ireland. Segundo o Tribunal, as instalações só foram utilizadas pela Google France para os serviços prestados à Google Ireland em conformidade com o acordo de marketing e serviços. Consequentemente, a Google Ireland não poderia ser considerada como explorando uma empresa fora das instalações da Google France e, portanto, como tendo uma sede fixa em França. Com base no exposto, o Tribunal de Recurso de Paris confirmou o cancelamento das liquidações fiscais ordenadas pelo Tribunal Tributário de Paris.¹⁸²

O tribunal administrativo francês iniciou 5 julgamentos na mesma data, mas chegou à conclusão que a Google France não era um Estabelecimento Estável da Google Ireland, pois duas condições deveriam ser alcançadas para a consideração como uma Estabelecimento Estável, de acordo com a CDT França-Irlanda de 1968: (i) ter dependência da Google France pela Google Ireland; e (ii) a Google France possuir o poder de vincular legalmente a empresa estrangeira.

A corte administrativa de apelação decidiu que, embora a companhia francesa fosse legalmente e economicamente dependente da companhia irlandesa, ela não tinha o poder de vincular a companhia estrangeira em uma relação comercial ou assinar qualquer contrato em seu nome. Ademais, a companhia francesa não caracterizava um escritório da companhia irlandesa já que as premissas e os funcionários estava à disposição da companhia francesa para as suas próprias atividades e prestação de serviço. Nesse contexto, a Google Ireland não tinha um Estabelecimento Estável no sentido do acordo França-Irlanda.

De acordo com Sadowsky¹⁸³, de acordo com a CDT entre a França e a Irlanda, para que os lucros atribuídos ao Estabelecimento Estável sejam tributados na França uma companhia residente na Irlanda deve ter um lugar fixo de negócios na França em que ele desenvolva as suas atividades ou parte de suas atividades ou ter um agente dependente, habitualmente exercendo poderes na França que o possibilitem de engajar a sociedade estrangeira em relações comerciais relacionadas às transações que constituem suas próprias atividades.

Em relação ao *status* de Agente Independente, de acordo com os contratos de marketing e

181 Idem.

182 Idem.

183 SADOWSKI, Marilyne – Taxing Digital Activities in a Pre-BEPS World. Tax Treaty Case Law Around The Globe 2020. Junho/2021[Em linha] [Consult. 14.09.2024] Disponível em: < <https://www.ibfd.org/shop/book/tax-treaty-case-law-around-globe-2020> > ISBN: 978-90-8722-713-5. P. 73

serviços, a Google France, sob as instruções da Google Ireland, providenciaria serviços que somente beneficiavam a empresa irlandesa. Ademais, a Google France não tinha que arcar com nenhum risco financeiro relacionado aos negócios. Por sua vez, Google Ireland reembolsava a companhia francesa por suas despesas com uma margem adicionada de 8%. Neste contexto, a Google France era legalmente e economicamente dependente da entidade irlandesa e não tinha um status de independente, de acordo com o tratado Francês-irlandês de 1968.

No que concerne o poder da Google France de legalmente vincular a Google Ireland, a parte mais importante da decisão, a corte analisou o papel de cada companhia no processo de venda dos *Adwords* e foram dados diferentes motivos para que a Google France não tivesse o poder de legalmente vincular a Google Ireland.

Primeiramente, os acordos de marketing e serviços mencionavam que a Google France não tinha a autoridade para vincular a Google Ireland ou fechar qualquer contrato em seu nome. Mais especificamente, a Google France não podia negociar contratos ou licenças ou aceitar pedidos em nome da empresa irlandesa.

Para além desse contrato de serviços entre as companhias francesa e irlandesa, todos os acordos entre a Google Ireland e os clientes franceses seguiam o mesmo modelo que incluía sua assinatura nos documentos usando o processo eletrônico e somente permitia propagandas dos clientes serem postadas online depois que o contrato era revisado e assinado. Este contratos passavam a estar em vigência depois de aceitos pela empresa irlandesa.

Em segundo lugar, em relação à atividade da Google France, o trabalho de prospecção comercial e assistência aos clientes franceses era realmente relacionado ao objeto do contrato. O fato de que os funcionários franceses auxiliavam os clientes franceses na escolha das palavras chaves e datas para postagem duração e orçamento máximo de campanhas de propaganda não sugere que a Google Ireland tinha o interesse de permitir a Google France em engajá-la em relações comerciais.

Ademais, as atividades pós-venda e resolução de qualquer problema técnico ou comercial ou algumas tarefas relacionadas a cobrança de pagamentos eram perpetradas pelos funcionários da Google France. O que também não sugeria que tais funcionários tinham capacidade de para vincular legalmente a Google Ireland.

Finalmente, os contratos do serviço de *AdWords* não eram contratos de venda, não tinham o objetivo de serem concluídos segundo o Código Civil francês pelo qual as partes concordam o objeto e o preço, mas sim contratos de serviço de acordo com o Código Civil Francês, pelo qual uma das partes se obriga a fazer alguma coisa para outra parte se obriga em pagar um preço acordado.

Por todas essas razões se a Google France fosse um Agente Dependente, no sentido do artigo 2

do acordo França-Irlanda, ela não tinha o poder de vincular a empresa irlandês em acordos comerciais relacionados às operações que constituíam as próprias atividades da companhia.

Sobre a existência de um Estabelecimento Estável, é importante notar que o *staff* e instalações da Google France estavam à disposição desta companhia para suas próprias atividades como prestadora de serviço e definida no contrato e não implicavam na existência de um escritório que constituísse um estabelecimento fixo de negócios da Google Ireland. Para concluir o caso os juízes aduziram que a empresa irlandesa não tinha um Estabelecimento Estável na França no sentido da CDT França-Irlanda de 1968, e que conduzia atividade de venda de propagandas na França que a fariam sujeita ao Imposto de Renda da Sociedade Colectiva nessa jurisdição.

Observa-se, assim, que a corte fez uma análise estritamente legal. O poder de um Agente Dependente em obrigar uma companhia estrangeira em relações comerciais ou assinar qualquer contrato em seu nome levantou algumas dificuldades sobre a interpretação. Inicialmente a Corte reconheceu que esse poder poderia ser analisado à luz de circunstâncias legais e factuais, mas em 2010, a Corte alterou o seu posicionamento e decidiu dar a relevância ao precedente legal de análise sobre a situação factual.¹⁸⁴

A administração fiscal baseava-se no argumento da manutenção dos serviços com o *status* do agente dependente, que foi estendida para a existência de um lugar fixo de negócios. Todavia, o contrato de serviço não dava a Google France a capacidade de vincular legalmente a empresa irlandesa ou engajar em atividades comerciais em seu nome. Essa análise legal estritamente contratual revela a dificuldade em aplicar a definição convencional de estabelecimento estável.

Na sequência, as autoridades fiscais francesas consideraram a Google France como Estabelecimento Estável para fins de tributação de acordo com a CDT vigente entre França e Irlanda. Em procedimento administrativo que contestava a autuação, o Tribunal Administrativo de Paris considerou que a Google Ireland não possuía instalação fixa na França e que as atividades da Google France eram “meramente preparatórias”, o que a excluía do conceito de “Estabelecimento Estável” para fins de tributação¹⁸⁵.

Foi enorme a repercussão do caso, e restou óbvia a necessidade de modernização do conceito de Estabelecimento Estável das Convenções Modelo e das CDT. A análise preliminar das atividades da Google France parece não indicar que as atividades econômicas eram meramente preparatórias ou auxiliares, conforme consideraram inicialmente as autoridades fiscais francesas. Dessarte, a ampliação do conceito de Estabelecimento Estável do MLI, com uma melhor definição do conceito de Agência, inserido nas exceções do artigo, e as medidas anti-fragmentação do instrumento multilateral podem contribuir para se

¹⁸⁴ Ibidem, p. 74.

¹⁸⁵ Idem.

evitar a “dupla não tributação” ou uma tributação reduzida em casos semelhantes envolvendo as *Big Techs*.

De acordo com Sadowsky¹⁸⁶, a decisão da corte administrativa de apelação sobre o caso Google Ireland, publicada em abril de 2019, lidou com as dificuldades da taxação dos produtos digitais no mundo pré-BEPS. Em particular, sobre a dificuldade em como constituir um Estabelecimento Estável para efeitos de tributação. O caso mostrou como o conceito de Estabelecimento Estável está defasado perante os novos desafios da economia digital, mostrou também a natureza obsoleta do critério tradicional contido na convenção modelo da OCDE. Ademais, constitui-se um dos primeiros casos de aplicação de uma nova forma de transação (acordo) tributária chamada de “acordo judicial de interesse público” pelo qual o contribuinte paga uma multa em troca pelo término das acusações sem condenação.

A Google Ireland, subsidiária da companhia Americana Google LLC, era uma companhia irlandesa registrada em Dublin. Sua atividade principal era a venda de produtos e serviços Google na Europa, Oriente Médio e África. Assim como a Google France também era uma subsidiária da companhia Americana Google LLC.

A conclusão do caso Google demonstrou que a Google France não tinha autoridade para celebrar contratos em nome da Google Ireland, impedindo assim o reconhecimento como agente dependente. As autoridades francesas então decidiram que a Google Ireland não possuía um Estabelecimento Estável na França para fins de tributação da renda.

Todavia, com um processo criminal instaurado, a Google aceitou um acordo de 1 bilhão de euros.¹⁸⁷ o acordo mostra claramente o poder de dissuasão da possibilidade de uma acumulação de sanções criminais e penais e os limites da articulação dessas sanções.¹⁸⁸

Ao abrigo da legislação francesa, os processos fiscais e os processos penais são totalmente independentes, até ao ponto em que, em certos casos, o contribuinte foi considerado culpado de evasão fiscal, apesar da Corte fiscal já ter exonerado o contribuinte de quaisquer pendências fiscais. Por outras palavras, o tribunal fiscal poderia decidir que nenhum imposto era devido pelo contribuinte, mas um tribunal criminal poderia posteriormente decidir o contrário, sujeitando o contribuinte a condenação por evasão fiscal em circunstâncias idênticas.¹⁸⁹

Embora a posição da Google Ireland junto das autoridades fiscais francesas parecesse reforçada por decisões favoráveis tanto do tribunal de primeira instância como do tribunal de recurso, a Google Ireland ainda enfrentava processos penais por evasão fiscal. Além disso, o Ministro das Finanças da

186 Idem.

187 VERGNAT, Antoine; DESMONTS, Romain – op. Cit., p.3

188 SADOWSKI, Marilyne – op. Cit., p. 75

189 VERGNAT, Antoine; DESMONTS, Romain – op. Cit., p.4

França recorreu das decisões do Tribunal Administrativo de Paris e da Corte Administrativa de Apelação de Paris para o Conselho de Estado (*Conseil d'État*). A Google, portanto, cedeu e concordou com um acordo de não-ação penal, segundo o qual a Google Ireland pagou as multas, e o Ministro das Finanças francês e a procuradoria retiraram o recurso para o Conselho de Estado francês.¹⁹⁰

Por fim, a solução adotada foi a transação tributária. Considerando as consequências econômicas e políticas da obsolescência dos conceitos tradicionais da tributação Internacional em respeito às atividades digitais, a solução acordada nesse caso não foi uma surpresa. No momento da apelação as autoridades públicas francesas aduziram que eles não se opunham a esse tipo de solução e ao mesmo tempo clamavam pela necessidade de achar um posicionamento europeu comum para esse tipo de atividade. É necessário notar que nesse caso estava acontecendo a discussão no Senado francês da implementação de uma de um tributo aos serviços digitais na França e a cúpula do G20 também estava discutindo o assunto.

Além da dimensão fiscal, foi dada uma dimensão criminal e uma investigação ocorria em paralelo ao litígio tributário, que iniciou-se em março de 2015. Para o período de 2005 a 2010, uma investigação criminal foi aberta em junho de 2015, por suspeita de fraude, lavagem de dinheiro (branqueamento de capital) e crime organizado.

De acordo com a promotoria francesa, a Google France perpetrava atividades diferentes daquelas contratualmente previstas. A remuneração insuficiente da Google France pela Google Ireland acionou investigação relativa a preços de transferências de acordo com o artigo 57 do código tributário francês.

Conforme as regras francesas relacionadas a combinação de multas tributárias e criminais, o valor total da multa a ser paga pela Google France e pela Google Ireland foi estabelecida em \$500.000.000 de euros, sendo que, aproximadamente, \$46.000.000 euros pela Google France e \$453.000.000 euros pela Google Ireland.

No momento em que o caso seria analisado pelo Conselho de Estado, as partes chegaram a 2 acordos para terminar a disputa. O primeiro foi concluído com o diretor geral das finanças públicas em 2019 para extinguir a multa tributária e o procedimento tributário relacionado ao pedido de 2005 a 2010, no valor de \$465.000.000 euros e ainda um acordo concluído com a promotoria da França para terminar as investigações criminais pelo pagamento de \$500.000.000 de euros.

As autoridades francesas demonstraram elementos que a Google France estava envolvida profundamente no processo de venda. Todavia, esse fato não foi suficiente para demonstrar que a Google France tinha o poder de agir em nome da Google Ireland.

A análise do caso baseou-se no fato de que os contratos de serviços de propaganda firmados pela

¹⁹⁰ Idem.

Google Ireland com o consumidor final demonstraram que (i) os contratos foram expressamente firmados somente entre a Google Ireland e o consumidor (sem menção à Google France); (ii) não havia evidências de que os termos contratuais não haviam sido elaborados pela Google Ireland; e (iii) o serviço de propaganda não poderia ser efetuado até que a Google Ireland aprovasse o contrato. Como resultado, muito embora a Google France estivesse profundamente envolvida nas vendas dos serviços, não se provou que a Google France era, de fato, um Estabelecimento Estável da Google Ireland.

A transação tributária aliada ao fenómeno do *tax shaming* foi capaz de proteger a base de arrecadação do Estado francês, quando o conceito de Estabelecimento Estável inserido na CDT falhou. Indaga-se então se o instituto jurídico de Estabelecimento Estável pode ser actualizado para evitar a erosão fiscal e surgem questões pertinentes em relação à eficácia do conceito tributário.

Como exposto, o MLI ampliou as bases de aplicação do conceito, mas seria o artigo 13 do MLI suficiente nas duas opções (“a” ou “b”) dadas aos Estados para incluir um caso hipotético semelhante ao Caso Google, no caso das atividades preparatórias? Ou o artigo 12 do MLI, para as situações de Estabelecimento Estável Agência, seria capaz de garantir a tributação da renda da Google France no país fonte? A situação seria diferente se o MLI estivesse em vigor e vinculasse os acordos entre França e Irlanda?

No que concerne as atividades acessórias, conforme o exposto, o artigo 5 da CMOCDE lista as exceções que excluem o status de Estabelecimento Estável, e o artigo 13 do MLI, por sua vez, reduz as hipóteses excepcionais. De acordo com Spinosa¹⁹¹, devido à evolução dos modelos de negócios, as atividades antes consideradas preparatórias ou acessórias foram tornando-se cada vez mais as próprias atividades principais.

As grandes empresas de tecnologia, fragmentam sua atuação para que suas atividades sejam consideradas meramente auxiliares e, assim, evitar o status de Estabelecimento Estável no Estado da fonte de renda. Nesse contexto, para reduzir a exploração dessas exceções pelas empresas, o artigo 13 do MLI oferece duas opções de texto (A ou B) a serem adotados pelos Estados.

A opção A resulta na adição de uma condição específica para cada exceção listada no artigo 5. Enquanto a opção B permite que os Estados contratantes preservem as exceções existentes, garantindo que essas exceções sejam aplicadas independentemente de a atividade ter carácter preparatório ou auxiliar. A opção B do artigo 13 do MLI foi adotada por Estados que consideraram supérflua a adição de uma condição específica, considerando que as atividades listadas são atavicamente acessórias.

A aplicação do Artigo 13 do MLI no caso do Google na França, tanto a opção A quanto a opção B, podem reduzir as exceções das atividades acessórias para a configuração de um Estabelecimento Estável.

191 SPINOSA, Lisa; CHAND, Vikram – op. Cit. p. 412

Todavia, nenhuma das opções parece incluir o que de fato ocorreu no caso Google France. Assim, sem a configuração de um Estabelecimento Estável, o tratamento tributário só poderia ter o mesmo desfecho.

Por outro lado, sabe-se que o art.º 5.º da CMOCDE determina as regras para a definição de um Estabelecimento Estável tipo Agência e sua exceção, nos casos em que se constitui um agente independente. De acordo com Spinosa, a estreita interpretação dos conceito de “agir em nome” ou “autoridade para concluir contratos”¹⁹² aliada a uma definição ampla de agente independente possibilita a exclusão do status de Estabelecimento Estável de muito empreendimentos, especialmente nas operações que envolvem o pagamento de comissão.

Essa hipótese de ampliação do conceito de agente independente e interpretação restritiva da capacidade da empresa do país fonte em vincular contratualmente a empresa do exterior era exatamente o que possibilitava o acordo contra a dupla tributação entre França e Irlanda, pela falta de provisões no tratado de 1968.

Por outro lado, de acordo com o artigo 12 do MLI, o reconhecimento de um Estabelecimento Estável pode ocorrer quando há a presença de uma pessoa agindo em nome de uma empresa e concluindo habitualmente contratos, ou desempenhando o papel principal na conclusão dos contratos, sem uma modificação material. Seguindo a literalidade do artigo 12, considerando o caso analisado pelas autoridades públicas francesas, a Google France poderia constituir um Estabelecimento Estável da Google Ireland, atraindo então a competência tributária para o país fonte, no caso a França.

Observa-se que a expressão, inserida no artigo 12 do MLI, “*habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise*”¹⁹³, garantiria o status de Estabelecimento Estável do tipo Agência para o caso da Google France, pois era, de fato, o que ocorria.

Conclui-se, por conseguinte, que se o MLI estivesse vigente à época em que ocorreram os fatos geradores da tributação da renda, poderia a França exercer sua capacidade tributária, caso ambos Estados houvessem adotado as disposições do artigo 12 do MLI.

Por fim, cabe analisar a relação dos referidos países no que concerne à aderência ao MLI e aos seus dispositivos atinentes ao conceito de Estabelecimento Estável.

Em relação a atual adoção pela França e Irlanda do MLI, observa-se que a Irlanda depositou e ratificou o MLI em 29 de janeiro de 2019, enquanto a França depositou e ratificou a convenção em 26 de setembro de 2018¹⁹⁴.

Cumprе ressaltar que as provisões adotadas do MLI não são vigentes nas mesmas datas, cada

192 SPINOSA, Lisa; CHAND, Vikram – op. Cit. p. 413

193 Tradução do autor: “habitualmente exerça o papel principal levando a conclusão de contratos que são rotineiramente concluídos sem modificação material pela empresa”.

194 Para atualização vide sítio da OCDE. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>>

dispositivo pode ter sua eficácia jurídica plena em datas diferentes a depender dos impostos envolvidos e das escolhas feitas pelos Estados contratantes. No caso específico de França e Irlanda, o MLI passou a vigor, em relação aos impostos sobre a renda de entidades não residentes, em 1 de janeiro de 2020¹⁹⁵.

Nesse contexto, nota-se que foi adotado pelos dois países as provisões do artigo 13, opção B, do MLI, que possibilita uma maior assertividade em relação às atividades consideradas preparatórias ou auxiliares na determinação de um Estabelecimento Estável, reformando o acordo de 1968 entre os referidos Estados.

Todavia, conquanto as atividades acessórias tenham adquirido cada vez mais relevância na economia digital e que, em muitos casos, as atividades auxiliares são, de fato, o *core business* da atividade empresarial, no caso da Google France, não se pode dizer que as atividades exercidas são, efectivamente, o serviço contratado pelos usuários. Logo, como exposto, o artigo 13, incorporado ao acordo entre França e Irlanda, não teria o condão de garantir o status de Estabelecimento Estável ao empreendimento, que contuaria configurado como empreendimento de atividade preparatória ou auxiliar.

Por sua vez, o artigo 12, que poderia garantir a tributação da França como país fonte, como exposto, não foi incorporado ao acordo bilateral de 1968. Cumpre notar que, embora a França tenha aderido ao dispositivo do referido artigo, a Irlanda não fez o mesmo. Logo, o artigo 12 não modifica o acordo entre França e Irlanda. Ou seja, mesmo que ocorresse idêntica situação nos dias atuais, entre os dois Estados, após a vigência do MLI, as exceções quanto ao Estabelecimento Estável Agência continuariam a impossibilitar a tributação no país fonte.

Não obstante a não adoção do artigo 12, o artigo 6 do MLI¹⁹⁶, que modifica o preâmbulo das CDT, foi incorporado ao acordo entre França e Irlanda, passando a constar importante regra anti elisão no referido tratado. Afinal, firma-se claro objetivo de eliminar as situações de não tributação ou tributação reduzida via mecanismos que se aproveitem da CDT para criar vantagens tributárias artificiais para as sociedades coletivas.

Ademais, o artigo 7 do MLI¹⁹⁷, incorporado ao tratado de 1968 entre França e Irlanda, introduz a ideia do “*principal purpose test*”¹⁹⁸. De acordo com Bianco (2020), o referido artigo apresenta a ideia da

195 Para atualização vide sítio da OCDE. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>>

196 “Article 6 Purpose Of A Covered Tax Agreement

Desiring to further develop their economic relationship and to enhance their co-operation in tax matters, Intending to eliminate double taxation with respect to the taxes covered by this Convention without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this Convention for the indirect benefit of residents of third jurisdictions),”

197 “Article 7 – Prevention of Treaty Abuse

1. Notwithstanding any provisions of a Covered Tax Agreement, a benefit under the Covered Tax Agreement shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the Covered Tax Agreement.

2. Paragraph 1 shall apply in place of or in the absence of provisions of a Covered Tax Agreement that deny all or part of the benefits that would otherwise be provided under the Covered Tax Agreement where the principal purpose or one of the principal purposes of any arrangement or transaction, or of any person concerned with an arrangement or transaction, was to obtain those benefits.”

198 Tradução do autor: “teste de propósito principal”.

aplicação de um teste para determinar se um esquema operacional é ou não abusivo com relação ao acordo contra a dupla tributação. O artigo 7, basicamente, serve para conferir se um dos principais objetivos das operações adotadas pela sociedade é obter benefício fiscal por meio da aplicação de uma CDT, em caso positivo, tal benefício não deve ser aplicado.

Em outras palavras, caso o propósito de uma operação seja meramente a obtenção de vantagem tributária, tal fato é suficiente para impossibilitar a aplicação do benefício concedido pelo tratado (Bianco, 2020). No caso da Google France, pode-se afirmar que o envio dos contratos à Google Ireland para assinatura e a incapacidade da Google France em vincular a Google Ireland teriam somente o condão de impossibilitar a configuração do status de Estabelecimento Estável ao empreendimento na França.

Sendo assim, conforme o teste de propósito da operação, o único intuito seria evitar a configuração de um Estabelecimento Estável e, assim, evitar a tributação no Estado da fonte para concentrar a tributação da renda em localidade de menor pressão fiscal, no caso a Irlanda. Reitera-se que, nesse aspecto, o acordo de 1968 entre França e Irlanda foi reformado para incluir o disposto no artigo 7 do MLI. Nesse sentido, o “*principal purpose test*” em atual vigência entre os dois Estados poderia ser mais uma ferramenta contra a erosão da base fiscal.

Em conclusão, pode-se afirmar que o artigo 12 associado aos artigos 6 e 7 do MLI teriam plena capacidade de evitar uma situação semelhante a que ocorreu entre França e Irlanda no caso Google France, se ambos países adotassem as referidas provisões. Dessa forma, o país da fonte de renda teria plena capacidade tributária para alcançar os rendimentos do empreendimento que, de fato, consistiria em um Estabelecimento Estável do tipo Agência.

Pode-se inferir, por conseguinte, que o MLI representa um importante avanço para evitar a erosão da base tributária dos Estados frente os novos desafios impostos pela economia digital. Cumpre reiterar que, para que tenha efeito jurídico, o MLI e seus dispositivos opcionais devem ser adotados pelos Estados e incorporados às CDT vigentes. Muito embora o MLI não ressolva todos os problemas associados ao conceito de Estabelecimento Estável, a referida convenção, nos moldes em que foi arquitetada, constitui um grande progresso para o direito tributário internacional.

Conclusão

A análise proposta focou nas limitações do conceito de Estabelecimento Estável, sob a ótica do MLI, para a tributação das novas formas de negócios que emergiram com a economia digital. O estudo realizou um exame crítico sobre a referida Convenção, as CDT, a CMOCDE e sobre a evolução do regime fiscal internacional. Ademais, avaliaram-se os desafios impostos pela economia digital, que transcende as fronteiras estatais.

Não se contra-argumentou que a arrecadação por meio da tributação para a manutenção do Estado-fiscal continua sendo uma das bases da governança global atualmente, sem previsão de mudança quanto a esse aspecto. Não sem motivo, as CDT adquiriram historicamente um papel crucial para a determinação da cooperação fiscal internacional desde o século XIX. A disseminação das CDT, ao longo de quase dois séculos, consolidou o formato de cooperação fiscal internacional através dos acordos bilaterais, baseados nas Convenções Modelo da OCDE ou da ONU.

Demonstrou-se que o conceito de Estabelecimento Estável continua crucial para o sistema tributário internacional, particularmente, no concernente à maneira que os Estados delimitam sua capacidade activa tributária em face às empresas estrangeiras atuantes em suas jurisdições. As definições das Convenções Modelo sobre o referido conceito, principalmente da CMOCDE, fornecem as principais bases principiológicas para a constituição e configuração do status de Estabelecimento Estável.

De acordo com o proeminente artigo 5 da CMOCDE, a definição de Estabelecimento Estável ainda é muito pautada pela presença física e, ainda, fornece exceções à aplicação do conceito que são exploradas pelas grandes empresas transnacionais para evitar a tributação em regiões de alta pressão tributária.

Conforme o exposto, a emergência da economia digital trouxe desafios às definições tradicionais do conceito de Estabelecimento Estável. Assim, a necessidade de reforma de alguns conceitos básicos do direito tributário internacional ficou ainda mais evidente. As características inerentes das empresas do ramo da economia digital e os meios de criação de valor e renda que os empreendimentos possuem dificultam uma tributação justa e eficiente.

Um exemplo prático da falha dos conceitos clássicos do direito tributário internacional, mais especificamente, do conceito de Estabelecimento Estável, frente à economia digital, é o caso da Google France, que envolveu sociedades coletivas na França e na Irlanda. O desfecho do caso mostra que a Convenção contra a Dupla Tributação entre a França e a Irlanda, datada de 1968, não foi capaz de garantir a tributação no Estado da fonte dos rendimentos.

Cabe ressaltar que, diante da vitória nas cortes francesas da empresa de tecnologia, a transação

tributária com o Estado só foi possível através da pressão popular e da abertura de inquérito criminal contra os membros da companhia. Muito embora a França tenha ressalvado, nesse caso específico, a tributação da renda gerada em seu território, os métodos utilizados não garantem que, em novos casos semelhantes, as bases fiscais do país sejam asseguradas.

Nesse contexto, em linha com os esforços da OCDE e Projeto BEPS, o MLI apresenta-se como uma iniciativa criativa e remédio possível para rápida reforma coordenada das bases da tributação pelo mundo. Não obstante tal inovação, os desafios políticos são gigantescos, mas a necessidade de atualização da abordagem dos Estados para evitar a erosão de suas bases arrecadatórias é ainda maior. Um dos aspectos conceituais que podem facilitar a solução perpassa pela atualização do conceito de Estabelecimento Estável, conforme foi abordado.

O MLI, nessa esteira, nasce do Projeto BEPS da OCDE, que em uma de suas ações previa a criação de um acordo multilateral para reformar as CDT efetivamente, sem a necessidade de renegociação dos milhares de acordos bilaterais existentes. Conquanto tenha grande parte de seus dispositivos de caráter opcional, o MLI define um padrão mínimo de adesão para a reforma das CDT vigentes.

Ademais, o conceito de Estabelecimento Estável foi aprimorado com o alargamento do conceito de Agente Dependente (Estabelecimento Estável do tipo Agência); diminuição das exceções sobre serviços auxiliares e preparatórios, que excluem certos estabelecimentos do conceito; e a prevenção da divisão artificial de contratos.

Com relação ao Estabelecimento Estável tipo Agência, o artigo 12 do MLI estipula que um Estabelecimento Estável pode ser acionado pela atuação do agente de forma habitual e decisiva em um contrato, mesmo quando não formalmente o conclua, com a vinculação da empresa estrangeira representada. Conforme exposto, o MLI restringe a figura do agente independente e alarga o conceito de atuação em nome de uma empresa estrangeira. A inovação da Convenção objetiva a tributação pela verdade material, isto é, garante o status de Estabelecimento Estável aos empreendimentos que formalmente não podem vincular a sociedade estrangeira, mas que, na prática, elaboram e firmam contratos pela empresa do exterior.

O artigo 13, por sua vez, visa à limitação das exceções relacionadas às atividades preparatórias ou auxiliares, o que inclui uma reavaliação da natureza das atividades empresariais para garantir que não se evite o acionamento do status de Estabelecimento Estável. Nesse aspecto, observa-se que a mudança aduzida pelo MLI é fundamental em uma economia altamente digitalizada, em que, cada vez mais, as atividades acessórias confundem-se com as atividades principais da sociedade.

Ainda, o art. 6, com uma importante adição aos preâmbulos das CDT, garante que o “espírito” do acordo bilateral seja voltado para envidar esforços contra as oportunidades de não tributação ou tributação

reduzida que as sociedades, muitas vezes, conseguem se beneficiar pela exploração dos tratados bilaterais. Em consonância com esse objetivo, o art. 7 do MLI inaugura o teste de propósito principal contra os abusos das CDT.

Nesse sentido, as alterações trazidas pelos artigos 12 e 13 do MLI, associadas às previsões dos artigos 6 e 7, são um importante avanço contra a erosão da base fiscal dos Estados e possibilitam que a renda gerada por um Estado fonte, relacionada, muitas vezes, a atuação de uma empresa da economia digital, possa ser alcançada pela localidade em que esses rendimentos são gerados.

Não obstante o imenso avanço do MLI como ferramenta contra a erosão das bases fiscais dos Estados, a aplicação da referida convenção em nível global ainda é embrionária. Além de todas as reservas que os Estados podem fazer, muitos países não se entusiasmarão com a implementação dos dispositivos. Ou seja, ainda será necessário grande esforço político para garantir a aplicação do MLI de forma abrangente.

A OCDE admite que não existe uma receita mágica para resolver as questões do BEPS. O projecto BEPS provavelmente será um caminho longo e sinuoso. A tributação internacional está entre os elementos mais fundamentais da economia global, tal como a conhecemos hoje, desempenhando um papel crucial na distribuição justa das capacidades tributárias, na tributação eficaz onde se considera que existe rendimento e na prevenção da dupla tributação e da não tributação que, em conjunto, permitem e fomentam a existência de uma economia de comércio global.

De acordo com Marques¹⁹⁹, em crítica às reformas atuais, deve-se alcançar para a economia digital um instrumento de nexos personalizado que conceda direitos tributários a países relevantes ou que taxe as atividades comerciais desse setor no país relevante. O caminho futuro do conceito de Estabelecimento Estável deve se concentrar na luta contra o abuso e a evasão não em uma mutação para um instrumento, que possa alcançar entidades ou situações que pouco possuem nexos fiscal e comercial com o Estado da fonte. Tentar ter sucesso na economia digital e não digital por meio de um conceito de Estabelecimento Estável transfigurado com base em seu valor atual pode ser desastroso, pois não há garantia de que o conceito de Estabelecimento Estável terá o mesmo desempenho na economia digital, e seu sucesso na economia tradicional pode ser diminuído devido às modificações.

Pode ser feita Conforme Marques (2023), crítica ao MLI, a presença física está no núcleo do design e dos princípios fundadores do conceito de Estabelecimento Estável, por isso seria inapropriado para a economia digital e desmaterializada, portanto, um melhor conceito de nexos e tributação precisa ser projetado para a economia digital em constante evolução.

Outra forma de possibilitar a tributação da renda seria pela ampliação do conceito de *royalties*.

199 MARQUES, Tiago Gonçalves – op. Cit., p.21

Nesse sentido, é interessante notar o entendimento da jurisprudência no Brasil sobre tema. Além de um adicional de 10% através de CIDE *Royalties*, é costume incluir a prestação de serviços técnicos, mesmo sem a transferência de tecnologia ou *know-how* nos protocolos das CDT para alcançar a tributação da renda.

Todavia, é importante notar que tais medidas não devem ser impostas unilateralmente, sob pena de minar todo o sistema tributário e financeiro internacional. Nesse contexto, a tributação na fonte com a possibilidade do creditamento no país de origem da empresa pode ajudar a equalizar a tributação.

De qualquer forma, a tributação na fonte não resolve todas as eventuais questões. Por exemplo, as transações feitas através das *blockchains* com a troca de criptomoedas dificultam a localização da fonte da renda, visto que o pagador pode não se localizar na mesma jurisdição de sua *wallet* de criptomoedas.

Tal dificuldade também é considerável para a tributação do consumo, visto que o obstáculo que surge em relação à identificação do critério de localização da prestação de serviços. Talvez aqui se evolua em um futuro próximo com o surgimento de um *beneficial owner*, ou numa tradução livre, beneficiário final das moedas virtuais.

Cumpra, nesse contexto, apontar como um importante avanço, a adoção de diretiva pelo Conselho da UE para reforçar a cooperação entre as autoridades fiscais nacionais (DCA8). As alterações visam o fortalecimento da comunicação e troca automática de informações sobre as receitas provenientes de transações de criptoativos e sobre decisões fiscais prévias referentes aos particulares com grandes fortunas. É importante notar que a troca de informações é uma questão crucial para atingir uma tributação mais justa com relação à economia digital.

Outro fenômeno digno de nota é o interesse cada vez maior da sociedade com relação ao tema de uma tributação mais igualitária. Talvez uma das soluções perpassasse pelo recente fenômeno do *tax shamming*. O conceito refere-se à prática de criticar publicamente indivíduos ou companhias por práticas agressivas de planejamento fiscal, que evitam o pagamento justo de tributos. Isso ocorre principalmente pela exposição da mídia e meios de comunicação, que podem gerar boicotes econômicos pela sociedade organizada com o objetivo de pressionar o indivíduo ou sociedade pelo recolhimento dos tributos.

Cabe ressaltar que o *tax shamming* acaba por relegar a análise jurídica a um segundo plano, fazendo com que o exame técnico jurídico, fundamental para toda sociedade democrática, seja feito pela mídia, ou pior, redes sociais – preterindo o direito tributário a um “espetáculo” de massas. Nesse sentido, em “A Sociedade do Espetáculo”, de Debord aduz, de forma muito sensata, que o espetáculo é a “supressão dos limites do verdadeiro e do falso pelo recalçamento de toda a verdade vivida sob a presença real da falsidade que a organização da aparência assegura”.²⁰⁰

200 DEBORD, Guy. A Sociedade do Espetáculo. 1997. Rio de Janeiro: Contraponto. p.220.

Por outro lado, percebe-se que, muitas vezes os Estados não têm meios suficientemente eficientes para lidar com as grandes sociedades empresariais. Tal fato acaba por permitir a erosão das bases tributárias e arrecadação dos Estados, o que deve ser evitado. Com uma frágil tributação na fonte, permite-se que as *Big Techs* escolham sua residência de acordo com a tributação mais favorável, o que, impreterivelmente, acaba por favorecer o fenómeno do *race to the bottom* com relação à tributação.

Ademais, o enfraquecimento da tributação na fonte não contribui para uma redução da desigualdade entre as nações, pois os países importadores de capital, geralmente em vias de desenvolvimento, perdem uma importante parcela de arrecadação e capital necessário ao desenvolvimento económico.

Nesse sentido, cabe mencionar o que o economista e autor de best-sellers Thomas Piketty, em entrevista aduziu, de forma muito realista, que “o problema de não achar meios democráticos de reduzir a desigualdade é que corremos o risco de impulsionar políticas autoritárias nacionalistas ou xenófobas que identificam “o outro” como o problema da desigualdade”. Assim, encontrar meios de reduzir a erosão das bases fiscais dos Estados e facilitar a redução das desigualdades não é simplesmente uma questão económico-financeira fundamental, mas um tema crucial para a manutenção da democracia e harmonia do sistema internacional.

Por fim, retomando-se a menção inicial do presente trabalho sobre imaginário popular e opinião pública com relação à tributação, vale notar a evolução e desenvolvimento da sociedade civil organizada nesse aspecto. A tributação foi motivo de várias manifestações civis e revoltas na história mundial - desde, ao menos, as revoltas contra aumentos de tributos no Império Romano, passando pelas revoltas coloniais, como a famosa *Boston Tea Party*, nos Estados Unidos da América, ou a Marcha do Sal, de Mahatma Gandhi, na Índia. As manifestações políticas concernentes aos tributos evoluíram de uma luta contra aumento de impostos para uma luta por uma tributação com representatividade democrática.

Hodiernamente, a compreensão da sociedade civil sobre o tema ganhou uma maior profundidade, com desafios cada vez mais complexos, como, por exemplo, a ameaça que o advento da Inteligência Artificial impõe ao rendimento do trabalhador e a aceleração da desigualdade de renda. Hoje, a opinião pública mundial demanda, primordialmente, uma tributação justa e igualitária, com uma taxação maior a quem pode pagar mais, não somente sobre as grandes sociedades colectivas, mas sobre os indivíduos que detêm a maior parte da riqueza mundial.

Nesse contexto, o Fórum Económico Mundial de Davos, em 2023, demonstrou o grande apoio popular por uma tributação mais efectiva da camada mais rica da sociedade. O movimento “Tax the Ultra Rich” e a assinatura da carta “The Cost of Extreme Wealth” por políticos e figuras notórias a favor desse tipo de tributação são emblemáticos nesse sentido. O trecho inicial da Carta é sintomático e ilustra

perfeitamente grande parte da opinião pública atual²⁰¹:

*"Estamos vivendo em uma era de extremos. Aumento da pobreza e aumento da desigualdade de riqueza; a ascensão do nacionalismo antidemocrático; clima extremo e declínio ecológico; profundas vulnerabilidades em nossos sistemas sociais compartilhados; e a oportunidade cada vez menor para bilhões de pessoas comuns ganharem um salário digno. Os extremos são insustentáveis, muitas vezes perigosos e raramente tolerados por muito tempo. Então, por que, nesta era de múltiplas crises, você continua tolerando a riqueza extrema? A história das últimas cinco décadas é uma história de riqueza fluindo para lugar nenhum, exceto para cima. Nos últimos anos, essa tendência se acelerou muito. Nos primeiros dois anos da pandemia, os 10 homens mais ricos do mundo dobraram sua riqueza, enquanto 99% das pessoas viram sua renda cair. Bilionários e milionários viram sua riqueza crescer em trilhões de dólares, enquanto o custo de uma vida simples agora está paralisando famílias comuns em todo o mundo. A solução é simples para todos verem. Vocês, nossos representantes globais, devem tributar a nós, os ultraricos, e devem começar agora."*²⁰² (tradução do autor)

Como considerações finais, vale notar que a presente análise não pretendeu esgotar o tema sobre as formas de tributação da economia digital, ou mesmo exaurir a capacidade do conceito de Estabelecimento Estável de resolver as questões de definição da jurisdição tributária.

Nesse contexto, pesquisas futuras podem se concentrar em analisar outros casos concretos em que o conceito de Estabelecimento Estável não foi suficiente para garantir a tributação na fonte, possibilitando que as grandes empresas da economia digital pudessem escolher um local de residência de baixa pressão tributária, com a análise da aplicação do conceito de Estabelecimento Estável do MLI, caso fosse aplicado.

Com base no atual estágio dessa análise, outros temas também podem ser explorados, como, por exemplo, a aplicação e os impactos do conceito de "Estabelecimento Estável Virtual"; ou a eficiência de uma tributação alternativa que alguns países estão adotando, como, por exemplo, a imposição de contribuições ou impostos sobre serviços digitais, que são excluídas, naturalmente, dos acordos contra a dupla tributação.

O tema é muitíssimo amplo e a continuidade dos estudos nessa área será fundamental para a definição do sistema jurídico internacional para as próximas décadas. Nesse sentido, a necessidade de reforma do sistema tributário internacional é crucial para que se acompanhe a realidade do atual estágio econômico, sob pena de erosão da arrecadação estatal.

Considerando que as transações, serviços e fornecimento de mercadorias cada vez mais se

201 Disponível em: <<https://costofextremewealth.com/>>

202 No original em inglês: "We are living in an age of extremes. Rising poverty and widening wealth inequality; the rise of anti-democratic nationalism; extreme weather and ecological decline; deep vulnerabilities in our shared social systems; and the shrinking opportunity for billions of ordinary people to earn a livable wage. Extremes are unsustainable, often dangerous, and rarely tolerated for long. So why, in this age of multiple crises, do you continue to tolerate extreme wealth? The history of the last five decades is a story of wealth flowing nowhere but upwards. In the last few years, this trend has greatly accelerated. In the first two years of the pandemic, the richest 10 men in the world doubled their wealth while 99 percent of people saw their incomes fall. Billionaires and millionaires have watched their wealth grow by trillions of dollars, while the cost of simply living is now crippling ordinary families across the world. The solution is plain for all to see. You, our global representatives, have to tax us, the ultra rich, and you have to start now."

digitalizam em crescimento exponencial, é imperativo que os Estados colaborem para a atualização e reforma do sistema. Nesse contexto, pesquisas acadêmicas futuras podem ajudar a delinear com clareza uma nova abordagem para a tributação internacional.

Referências Bibliográficas

ARNALDO, Afonso - O conceito de “estabelecimento estável” em sede de IVA, em particular nas regras gerais de localização de serviços, e o Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho. Business & Economics School. Instituto Superior de Gestão. [Em linha] [Consult. 14.09.2024] Disponível em: https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/46_2_aarnaldo_-estab-estavel-em-iva_f46.pdf

BIANCO, João Francisco. O estabelecimento permanente na legislação do imposto de renda. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 2005. ISBN 8586208914. p. 300

BHANDARI, Monica (org). *Philosophical Foundations of Tax Law*. 1ª ed. Oxford: Oxford University Press, 2017. ISBN 978-0-19-879843-0.

BRAUNER, Yariv – *Treaties in the Aftermath of BEPS*. *Brooklyn Journal of International Law* [Em linha] n. 973 (2016) pp. 974 – 1041 [Consult. 22.07.2023]. Disponível em: <<https://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/764/>> ISSN 0740-4824

BREUGHEL, Pieter “The Younger” - *The Peasant Lawyer* ou *The Tax Collector* ou *The Payment of Tithes*. Data e local de criação: 1620, Antuérpia, Bélgica. Têmpera sobre painel. Dimensões físicas: 71,1 x 104,1 cm. Acervo de *Grohmann Museum* na *Milwaukee School of Engineering*, Milwaukee, Estados Unidos da América.

CALDAS, António Castro; TEIXEIRA, Martim – Da Instalação Física à Presença Digital Significativa – Estabelecimento Estável na Era Digital”. *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez* [Em linha] n. 52 (2019) pp. 158 – 163 [Consult. 22.07.2023]. Disponível em: <<https://www.uria.com/documentos/publicaciones/6685/documento/foro-P14.pdf?id=8970&forceDownload=true>> ISSN 1578-956X.

COELHO, Sacha Calmon Navarro – Curso de direito tributário brasileiro. 13ª ed. Rev. atual. E ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014. ISBN 978-85-309-5209-9

COPI, Irving M; COHEN, Carl - Introduction to logic. 13ª ed. Upper Sadle River: Pearson Education International, 2009. ISBN 0-13-136419-7.

COURINHA, Gustavo Lopes – Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. 1ª ed. Reimp. Coimbra: Almedina, 2020. ISBN 978-972-40-7936-3

CORREIA, Amanda V. C.; XAVIER, Raquel M. M.; CUNHA, Carlos R - A tributação das big techs e planejamentos tributários agressivos: o caso Apple. *Revista Jurídica Direito & Paz* [Em linha]. N. 46 (2022), pp. 178 – 194. [Consult. 22.05.2023]. Disponível em <<https://revista.unisal.br/lo/index.php/direitoepaz/article/view/1647>> ISSN 2359-5035.

CUSTÓDIO, David Rodrigues – International Tax Reform To Address The Digital Economy: How to Effectively Tax Profits From Highly Digitalised Businesses in The Market Jurisdictions? Dissertação de Mestrado sob a supervisão de Ana Paula Dourado. Faculdade de Direito Universidade de Lisboa. 2021.

DEBORD, Guy. A Sociedade do Espetáculo. 3ª ed. Rio de Janeiro: Contraponto. 1997. ISBN 978-8585910174

DIAS JUNIOR, Antônio Augusto Souza – Tributação da Economia Digital – Propostas Doutrinárias, OCDE e o Panorama Brasileiro. Revista Direito Tributário Internacional Atual n. 06 [Em linha] [Consult. 14.09.2024] São Paulo:IBDT. 2º semestre de 2019. Disponível em:< <http://dx.doi.org/10.46801/2595-7155-rdtia-n6-1>>

DUFF, David G. - Responses to Tax Treaty Shopping: A Comparative Evaluation. Social Science Research Network [Em linha]. (30.06.2010), pp. 1 – 24. [Consult. 03.05.2023]. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1688689#references-widget> ISSN 1556-5068.

FOSSATI, Gustavo; PAULA, Daniel Giotto - Tributação da Economia Digital na esfera Internacional. Volume 4 Rio de Janeiro : FGV Direito Rio, 2022. [Em linha] [Consult. 14.09.2024] Disponível em: <<https://repositorio.fgv.br/items/250f253b-f2d8-4ec5-8b89-5254786c62fc>> ISBN: 978-65-86060-35-5

GIANG, Le Hoang Huon - Challenges To "Permanent Establishment" Concept By Cross-Border Digital Services: Case Study Of Online Advertising. Department of Accounting and Commercial Law Hanken School of Economics. [Em Linha] [Consult. 14.09.2024] Disponível em: <<https://helda.helsinki.fi/server/api/core/bitstreams/f98cac7b-f94a-476e-8b54-2b1869b094d8/content>>

GIL, Antonio Carlos – Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. 6ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2008. ISBN 978-85-224-5142-5.

HEARSON, Martin – The Challenges for developing countries in international tax justice. Journal of Development Studies. Junho/2017. [Em linha] [Consult. 14.09.2024] Disponível em: < <http://eprints.lse.ac.uk/73324/>> ISSN 0022-0388

HEARSON, Martin – The Challenges for Developing Countries in International Tax Justice. *The Journal of Development Studies*, 54(10), 1932–1938. <https://doi.org/10.1080/00220388.2017.1309040>

IVANOVA, Mila - The Multilateral Instrument: Avoidance of Permanent Establishment Status and the Reservations on behalf of Australia and the UK. Revenue Law Journal [Em linha] N. 25, 123-136. Article 7. [Consult. 10.09.2024] Disponível em: < <https://doi.org/10.53300/001c.6795>>

JAMROSY, Marcin; MAJDOWSKI, Filip - Permanent Establishment in Digital Business. STUDIA PRAWNO-EKONOMICZNE. [Em linha] N. CXXII, 2022. [Consult. 14.09.2024] [Disponível em: < <https://pdfs.semanticscholar.org/f4a1/639efc63fdcba9a9a05f736e48280cd0df38.pdf>> p. 12

JOGARAJAN, Sunita – *The Conclusion and Termination of the “First” Double Taxation Treaty*. *British Tax Review*. Vol. 3, 2012 em Melbourne Legal Studies Research Paper. [Em linha] N. 604 (2012) pp. 283 – 306. [Consult. 10.10.2023]. Disponível em <https://www.zbw.eu/econis-archiv/bitstream/11159/165980/1/EBP084852674_0.pdf> ISSN 2754-1525

MARES, Isabela; QUERALT, Didac – *The Conservative Origin of Income Taxation*. *Social Science Research Network* [Em linha] (2015) pp. 1 – 44. [Consult. 23.10.2023]. Disponível em: <<https://projects.iq.harvard.edu/files/pegroup/files/maresqueralt2015.pdf>> ISSN 1556-5068

MARQUES, Tiago Gonçalves - The New Permanent Establishment: Consequences Of The MLI On The

OECD Model Convention And Portuguese Double Tax Treaties – Beps’ Aftershocks. Editora D'Ideias. Edição do Kindle, 2023. ISBN 9789899160019

MEIER, Eric; Calloud, Ariane; EL-ROUAH, Hanna - Permanent Establishment: An Extensive Approach Adopted by the French Supreme Court. Tax Management International Journal. 2020. [Em linha] [Consult. 10.09.2024] Disponível em: <<https://www.bakermckenzie.com/-/media/files/insight/publications/2021/01/permanent-establishment.pdf>> ISSN 0090-4600

MELLO, Celso D. De Albuquerque – Curso de Direito Internacional Público. 15ª edição. Vol. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. ISBN 85-7147-416-8

MILLER, Angharad; OATS, Lynne – Principles of International Taxation. 5th Ed. Hampshire: Bloomsbury, 2007. ISBN 9781780437859 p. 235

MORENO, Andres Báez – Taxing the Digital Economy Post-BEPS... Seriously. UF Law Faculty Publications. N. 59/2019 [Em linha] University of Florida Levin College of Law. Disponível em <<https://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/890/>>

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas – *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*. 1ª ed. Oxford: Oxford University Press, 2002. ISBN 0-19-515016-3

MUSGRAVE, R. A. – *Schumpeter's crisis of the state: an essay in fiscal sociology*. Journal of Evolutionary Economics [Em linha]. Vol. 2, N. 2 (1992), pp. 89 – 113 [Consult. 13.10.2023]. Disponível em <<https://link.springer.com/article/10.1007/BF01193535>> ISSN 0936-9937

NABAIS, José Casalta – Direito Fiscal. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2009. ISBN 978-972-40-3800-1.

NABAIS, José Casalta e SILVA, Suzana Tavares – Sustentabilidade fiscal em tempos de crise. 1ª ed. Coimbra: Almedina, 2011. ISBN 978-972-40-4664-8.

NEUMAYER, Eric – *Do Double taxation treaties increase foreign direct investment to developing countries?* Journal of Development Studies [Em linha] Vol. 43 N. 8 (2007) pp. 1501 – 1519 [Consult. 23.10.2023]. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=766064> ISSN 0022-0388

NÓBREGA, Cristovão Barcelos da – História do Imposto de Renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922 – 20013). [Em linha] [Consult. 22.10.2023]. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>> ISBN 978-85-98344-11-9 p.17

OCAMPO, Andrés - Scale without Mass: Permanent Establishments in the Digital Economy. Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 5. ano 3. p. 13-23. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019

OCDE – *Commentaries on the articles of the model tax convention. Model Tax Convention (Condensed Version)* [Em linha] (2010) pp. 45 – 423. Paris: OECD Publishing. [Consult. 27.05.2023] Disponível em: <<https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>> ISBN 978-92-64-08948-8

OCDE – *Base Erosion and Profit Shifting Project: Explanatory Statement 2015 Final Reports*. [Em linha]. Paris: OECD Publishing [Consult. 27.05.2023] Disponível em <<https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>>

OCDE – *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. [Em linha]] Paris: OECD Publishing [Consult. 27.05.2023] Disponível em <<https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>>

OCDE – *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)* [Em linha] Paris: OECD Publishing [Consult. 17.11.2023]. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_53228dae-en#page1>

OCDE - *Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting* [Em linha] Paris: OECD Publishing (24.11.2016) [Consult. 27.05.2023] Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>>

OGUTTU, Annet Wanyana - Should Developing Countries Sign the OECD Multilateral Instrument to Address Treaty-Related Base Erosion and Profit Shifting Measures? CGD Policy Paper [Em linha] N. 132 Novembro 2018. [Consult. 10.09.2024] Disponível em:<<http://www.cgdev.org>>

O'NEIL, Martin; ORR, Shepley - *Taxation: Philosophical perspectives*. 1ª ed. Oxford: Oxford University Press, 2018. ISBN 978-0-19-960922-2.

PAULSEN, Leandro - Curso de Direito Tributário Completo. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. ISBN 978-85-7348-165-0.

PEREIRA, Paula Rosado – Manual de IRS. 4ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2022. ISBN 978-989-40-0737-1.

PEREIRA, Paula Rosado - Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional. 1ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2021. ISBN 978-972-40-9732-9.

PEREIRA, Paula Rosado – O Papel do Estabelecimento Estável no Direito Fiscal Internacional, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Vol. II, Almedina, Coimbra, 2013. ISBN 978-972-40-4902-1.

PEREIRA, Paula Rosado – Princípios do direito fiscal internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu. 1ª ed. Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-4379-1.

PIKETTY, Thomas – O capital no século XXI. 1ª ed. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca, 2014. ISBN 978-85-8057-582-8.

REIMER, Ekkehart in REIMER e RUST (eds) – *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 4ª ed. Vol. 1. Países Baixos: Kluwer Law International, 2015. ISBN 978-90-411-6054-6. p. 297

RIBEIRO, Inês Margarida de Azeredo - O Estabelecimento Estável no contexto da Economia Digital: Em especial, as Propostas da Comissão Europeia. [Em linha] Porto: Universidade Católica Portuguesa, 2019. Dissertação de Mestrado. [Consult. 20.05.2023] Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/28658/1/In%C3%AAsRibeiro_0%20Estab%20lecimento%20Est%C3%A1vel%20no%20contexto%20da%20Economia%20Digital.pdf>.

RIBEIRO, João Sérgio – *Outline of article 5 of the OECD Model Convention. Jurisprudencia* [Em linha] N. 1 (115) (2009), pp 295 – 312. [Consult. 22.05.2023]. Disponível em: <http://www.mruni.eu/lt/mokslo_darbai/jurisprudencia/> ISSN 2029-2058.

RIBEIRO, João Sérgio – *Tributação Presuntiva do Rendimento: Um contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos de Determinação da Matéria Tributável*. Coimbra, Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-4159-9

RIBEIRO, João Sérgio – O ‘Estabelecimento Estável Projeto’: Algumas Precisões. CAAD - Arbitragem Tributária. (4), 24-35. 2018.

ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da – *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*. 1ª ed. Coimbra, Almedina, 2017. ISBN 978-972-40-7189-3.

ROCHA, Sergio André; SANTOS, Ramon Tomazela - A Convenção Multilateral da OCDE e a Ação 15 do Projeto BEPS. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, ano 16, nb. 93, p. 167-197, maio/jun.2018. ISBN 1984-4131

ROCHA, Sergio André - *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2ª ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2013. ISBN 85-7674-648-4.

RODRIGUES, José Vasco Apolinário - *Convenção Multilateral para prevenir a erosão das bases tributáveis e a transferência de lucros: O impacto relativamente ao abuso das Convenções para Eliminar a Dupla Tributação*. [Em linha] Braga: Universidade do Minho, 2019. Dissertação de Mestrado. [Consult. 20.05.2023] Disponível em: <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/63915>>.

ROTHMANN, Gerd Willi. *Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação*. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1978.

SABBAG, Eduardo – *Manual de Direito Tributário*. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016. ISBN 978-850-26-3614-9

SADOWSKI, Marilyne – *Taxing Digital Activities in a Pre-BEPS World. Tax Treaty Case Law Around The Globe* 2020. Junho/2021[Em linha] [Consult. 14.09.2024] Disponível em: <<https://www.ibfd.org/shop/book/tax-treaty-case-law-around-globe-2020>> ISBN: 978-90-8722-713-5>

SCHAFFNER, Jean – *How Fixed is a Permanent Establishment?*. Kluwer Law International. E-book edition. 2013 ISBN 9789041146663.

SELIGMAN, Edwin R. A. – *Progressive Taxation in Theory and Practice. American Economic Association* [Em linha]. Vol. 9, N. 1/2 Jan-Mar (1894), PP. 7 – 222 [Consult. 27.10.2023] Disponível em <<https://www.jstor.org/stable/2485696>> ISSN 2328-9821

SHUMPETER, Joseph Aloisius – *The Economics and Sociology of Capitalism - The crisis of the Tax State*. Palestra na *Wiener Soziologische Gesellschaft*. Publicado em 1918 sob o título de “*Die Krise der Steuerstaates*” Ed. 4 em “*Zeitschriften aus dem Gebiet der Soziologie*”. Tradução para o inglês de Wolfgang F. Stolper e Richard A. Musgrave em *International Economic Papers* n. 4 (1954). Inteiro teor em BACKHAUS, Jürgen G – *Navies and State Formation: The Schumpeter Hypothesis Revisited and Reflected*. 1ª ed. Berlim: LIT, 2012. ISBN 978-3-643-90212-2.

SIGAREVA, Ekaterina - O conceito de estabelecimento estável pós-BEPS. [Em linha] Lisboa: Universidade de Lisboa, 2020. Dissertação de Mestrado. [Consult. 20.05.2023]. Disponível em <https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/49434/1/ulfd0148914_tese.pdf>.

SPINOSA, Lisa; CHAND, Vikram - A Long-Term Solution for Taxing Digitalized Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Rights Mechanism? *INTERTAX*, Volume 46, Issue 6 & 7 [Em Linha] Kluwer Law International BV, The Netherlands. 2018. [Consult. 10.09.2024] Disponível em: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/46.6/TAXI2018052>>

TANDON, Suranjali - The Multilateral Legal Instrument: A developing country perspective. NIPFP Working paper series. Working Paper No. 220. [Em linha] [Consult. 10.09.2024]. Disponível em: <<http://nipfp.org.in/publications/working-papers/1813/>>

TEIXEIRA, Manuela Duro – A Determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis de Não Residentes. Coimbra: Almedina, 2007.

UNITED NATIONS – *Treaty Series* [Em linha] vol.1155 (2005), p.331 – 362 [Consult. 20.10.2023] Disponível em: <https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/1_1_1969.pdf>

VALENTE, Piergiorgio - *BEPS Action 15: Release of Multilateral Instrument*. *INTERTAX* Kluwer Law International [Em linha]. Volume 45, Issue 3 (2017), pp. 219 – 228. [Consult. 10.05.2023]. Disponível em <<https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/45.3/TAXI2017018>>. ISSN 1875-8347

VAN RAAD, Kees – Cinco Regras Fundamentais para a Aplicação de Tratados para Evitar a Dupla-Tributação. *Revista de Direito Tributário Internacional*. Ano 1 – Nº 1. pp. 195 – 207. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005. ISBN 978-857-67-4230-2.

VASQUES, Sérgio – Manual de Direito Fiscal. 2ª ed. Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2011. ISBN 978-972-40-7429-0.

VERGNAT, Antoine; DESMONTS, Romain. Despite Appeals Win, Google Agrees To Eur 1B Settlement To Avoid Criminal Prosecution. *McDermott Will & Emery*. Fev. 2020. [Em linha] [Copysult. 14.09.2024] Disponível em: <https://www.mwe.com/insights/france-despite-appeals-win-google-agrees-to-eur-1b-settlement-to-avoid-criminal-prosecution/>

VRABIC, Ana - Permanent establishment in digital economy: Can the PE concept be extended to non-domestic digital services, or are we shifting towards integrated tax reform? Dissertação de Mestrado sob orientação de Katia Cejic. [Em linha] [Consult. 14.09.2024] Uppsala Universitet. 2020. Disponível em: <<https://uu.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A1442194&dswid=2413>>

WAGNER, Tamás - Role of Tax Havens in Tax Avoidance by Multinationals with Special regard to Ireland. *Sociálne vedy z perspektívy mladých vedeckých pracovníkov SVPMVP N. IV* [Em linha] [Consult. 14.09.2024] Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/339515603_Role_of_Tax_Havens_in_Tax_Avoidance_by_Multinationals_with_Special_Regard_to_Ireland.

XAVIER, Alberto Pinheiro – Direito Tributário Internacional. 2ª ed. Coimbra: Alamedina, 2017. ISBN 978-972-40-3048-7.