

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO, FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO
GUILHERME QUINONEIRO GOTHARDO



ESTABELECIMENTO PERMANENTE E NOMADISMO DIGITAL

Tese de Láurea apresentada junto ao
Departamento de Direito Econômico,
Financeiro e Tributário.

Orientação: Professor Titular Dr. Luís
Eduardo Schoueri

SÃO PAULO
2023

Nome: Guilherme Quinoneiro Gothardo

Título: Estabelecimento Permanente e Nomadismo Digital

Tese de Láurea apresentada à Banca Examinadora do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientação: Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri.

Data: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Professor: _____

Instituição: _____

Assinatura: _____

Julgamento: _____

Professor: _____

Instituição: _____

Assinatura: _____

Julgamento: _____

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
CAPÍTULO I - PREMISSAS	9
A. Jurisdição fiscal	9
B. Elementos de conexão.....	12
B.1 Considerações gerais.....	13
B.2 Elementos de conexão subjetivos	14
B.3 Elementos de conexão objetivos.....	18
C. Ordenação de competências de acordo com a Convenção Modelo da OCDE – Breves comentários sobre o artigo 7 e Estabelecimento Permanente como elemento de conexão objetivo	21
D. Nomadismo digital: conceito e tendências atuais	22
CAPÍTULO II - CONCEITO DE ESTABELECIMENTO PERMANENTE.....	25
A. Comentários gerais	25
B. Estabelecimentos Permanentes Reais ou Impessoais	27
B.1 Estabelecimentos Permanentes Materiais	28
C. Estabelecimentos Permanentes Pessoais	33
C.1 Estabelecimentos Permanentes Agência.....	33
C.2 Estabelecimentos Permanentes de Serviços	37
D. Breve consolidação do conceito de estabelecimento permanente	41
CAPÍTULO III – ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO, TRIBUTAÇÃO DE NÃO-RESIDENTES E ESTABELECIMENTOS PERMANENTES	43
A. A tributação de não-residentes e a possibilidade de definição de PE com base no ordenamento jurídico brasileiro.....	43
B. Da aplicação do racional das regras da Convenção Modelo sobre PE pelo Estado brasileiro: intersecção entre o conceito convencional e os entes equiparados à pessoas jurídicas pela legislação brasileira.....	49
C. Breves comentários acerca da jurisprudência envolvendo o conceito de PE	52

CAPÍTULO IV – É POSSÍVEL CARACTERIZAR UM NÔMADE DIGITAL COMO UM PE?.....	56
A. Home office como PE.....	58
B. Nômades digitais como PEs Pessoais	61
Conclusão	65
Referências	68

LISTA DE ABREVIATURAS

CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Código Civil ou CC	Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – “Código Civil”
CCI	Câmara de Comércio Internacional
CM OCDE	Convenção Modelo da OCDE sobre Tributos Incidentes sobre a Renda e o Capital
CTN	Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – “Código Tributário Nacional”
DTA ou DTAs	Acordos para Evitar a Dupla Tributação
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
PE	Estabelecimento Permanente
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR/2018	Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 – “Regulamento do Imposto de Renda”
TIC ou TICs	Tecnologias de informação e comunicação

INTRODUÇÃO

A pandemia de Covid-19 impactou de forma bastante considerável a vida humana em quase todas as suas áreas. Entre suas inúmeras repercussões, pode-se dizer sem dúvidas que uma das mais importantes foi o impulsionamento e integração das inovações tecnológicas à rotina de vida, de trabalho e de lazer dos indivíduos.

Em um universo cada vez mais digitalizado, a análise da influência das tecnologias nas relações interpessoais é imprescindível para tentarmos compreender o fenômeno humano no Século XXI, sendo relativamente óbvio dizer que houve um aprimoramento dos meios de comunicação e um aumento no fluxo de dados, informações e de transações transfronteiriças, o que inegavelmente traz repercussões nas relações sociais, mercantis e jurídicas.

Especificamente em relação às últimas, nota-se que a Pandemia intensificou o número de pessoas trabalhando de forma remota, o que naturalmente fez surgir consequências em quase todas as áreas da prática jurídica.

Neste contexto, o presente trabalho possui o objetivo de dissecar criticamente, à luz das normas convencionais - mais especificamente da Convenção Modelo da OCDE - e das normas do Direito Tributário Internacional brasileiro, se uma pessoa que decide trabalhar remotamente no Brasil sem possuir residência fiscal no país pode ser juridicamente qualificada como um Estabelecimento Permanente em relação à empresa para quem ou com que trabalha.

Para tanto, no primeiro capítulo, pretende-se fixar as premissas sobre as quais este trabalho se assentará. São elas a noção de jurisdição fiscal, o conceito de elementos de conexão e seus tipos, a ordenação de competências de acordo com a Convenção Modelo da OCDE e o conceito e as características do nomadismo digital.

Em breve nota, a ideia é utilizar cada um destes alicerces como fundamentos teóricos justificadores da própria noção de Estabelecimento Permanente, isto é, que lhe deem legitimidade enquanto o elemento de conexão objetivo passível de justificar a tributação de rendimentos empresariais de não-residentes.

Nesse sentido, optou-se por analisar elementos da Convenção Modelo, e não de cada um dos tratados firmados pelo Brasil, pois aquela é que é efetivamente utilizada como base para

a negociação dos DTAs individualmente pactuados pela maioria dos países¹, o que inclui o Estado brasileiro.

No segundo capítulo, pretende-se apresentar o conceito de Estabelecimentos Permanentes enquanto exceção à regra geral de tributação dos lucros, no contexto dos Tratados para Evitar a Bitributação.

Nesse sentido, a ideia é tecer alguns comentários gerais sobre os critérios classificatórios usados para dissecar os tipos de PE existentes, destacando-se, em primeiro lugar, a conexão entre a base fixa, o intermediário ou o prestador de serviços e o território do Estado em que os rendimentos foram produzidos (também chamado de Estado-fonte), em segundo, a conexão entre a base fixa, o intermediário ou o prestador de serviços e a sociedade empresária não-residente e, por fim, analisando a relação das atividades desenvolvidas por aqueles com as atividades empresariais desta, observando tanto sua adequação ao negócio principal quanto o seu efetivo impacto econômico-financeiro.

Da consolidação do conceito de PE, resultado do segundo capítulo, passa-se ao terceiro, que conterà uma breve análise de como o ordenamento jurídico brasileiro trata com os rendimentos de não-residentes.

Enfatizando a regra que hoje impera, de tributação na fonte, e também a exceção, que é a tributação via equiparação a pessoa jurídica residente no Brasil para fins fiscais, o objetivo deste capítulo será mostrar como o Direito Tributário Internacional do Brasil trata tais rendimentos empresariais de estrangeiros com a finalidade de compará-lo brevemente o regime das normas tratadísticas, o que em última instância permite a análise de possibilidade da aplicação e do uso dos preceitos convencionais para a formação da norma impositiva tributária brasileira.

Para concluir e, por que não, trazer um pouco mais de concreção, a última seção do terceiro capítulo cuidará da jurisprudência e do posicionamento das autoridades fiscais brasileiras quando tiveram de aplicar o conceito de Estabelecimentos Permanentes em casos envolvendo rendimentos empresariais de não-residentes.

Finalmente, o último capítulo destina-se à junção de cada uma das suas peças-componentes anteriormente apresentadas, buscando compreender se seria possível que os

¹ Cf. BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions: a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (loose leaf format)*. London: Thomsom Sweet & Maxwell, [s.d.], p. A-5; SANTOS, Ramon Tomazela. *O Procedimento de Negociação dos Acordos de Bitributação*. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 236, p. 127-151, 2015, p. 136-145.

nômades digitais podem ser qualificados como PEs de pessoas jurídicas não-residentes em conformidade tanto com as regras convencionais, quanto com as regras brasileiras.

Com isso, a ideia é justamente olhar para esse novo fenômeno econômico e global e compreender como o Direito Tributário lida com ele, principalmente a partir da perspectiva de tributação dos lucros de empresas num cenário cada vez mais digital e internacionalizado.

CAPÍTULO I - PREMISSAS

Antes da investigação, consolidação dos limites e elaboração de críticas ao conceito de estabelecimento permanente, é crucial que fixemos algumas premissas das quais decorrerão a tese e as conclusões deste trabalho.

As premissas servirão de base para cada análise contida nos capítulos posteriores, culminando na conclusão sobre a possibilidade ou não de o fisco brasileiro atingir os lucros de não-residentes através da figura dos nômades digitais, guardem estes relação de trabalho, de prestação de serviços ou mesmo de sociedade para com os estrangeiros.

Dessa forma, cada subcapítulo a seguir tratará de um dos elementos componentes das bases deste trabalho, sendo: (A) o conceito de jurisdição fiscal e os seus limites; (B) o conceito de elementos de conexão, passando por seus traços gerais e, posteriormente, analisando os tipos de elementos conectivos; (C) breves comentários acerca da ordenação de competências de acordo com a Convenção Modelo da OCDE; e (D) o conceito de nômade digital, tratando de delimitar essa noção essencial a tese ora defendida e apontar algumas de suas tendências atuais.

A. Jurisdição fiscal

Para falarmos sobre os Estabelecimentos Permanentes, é necessário compreendermos o que fundamenta, na essência, que um Estado exerça seu poder sobre os indivíduos, mais especificamente para entendermos mais tarde o que fundamenta que um Estado alcance materialidades dotadas de estraneidade (que, segundo Heleno Tôrres², é toda ocorrência cuja característica ou cuja localização permitem uma conexão com um dado ordenamento tributário ou porque a riqueza que se pretende tributar, embora produzida extraterritorialmente, tenha sido auferida por residentes, ou porque a riqueza tenha sido produzida territorialmente, mesmo que por não-residentes).

Esse passo para trás nos leva justamente ao conceito de jurisdição, ponto de partida de que decorre a jurisdição fiscal.

² TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p. 60.

A jurisdição é atributo que advém da soberania de um Estado, isto é, que é exercida em função dela e é por ela limitada, não se confundindo, contudo, com a própria ideia de soberania. Embora muitas vezes esses conceitos possam ser tomados como sinônimos, a jurisdição busca, essencialmente, perquirir se, e em que ocasiões, um Estado pode criar regras sobre determinado assunto e forçar o seu cumprimento³, enquanto a noção de soberania retrata a ideia de poder absoluto e perpétuo de um Estado⁴.

Em maiores detalhes, pode-se compreender a noção de jurisdição e o seu exercício pelos Estados a partir de duas perspectivas: a primeira delas permite a visualização de jurisdição como o poder de cada Estado determinar suas próprias normas jurídicas, enquanto a segunda recai sobre o poder de fazer cumprir as regras autodeterminadas, isto é, o poder de impor coercitivamente as consequências das regras jurídicas que ele mesmo criou⁵.

Destes dois referenciais sobre jurisdição decorrem indagações de ordem lógica e prática, que podem ser sumarizadas em: (i) “é legítimo que um Estado execute e aplique os efeitos de suas normas no estrangeiro?”; e (ii) “até que ponto pode ser exercida a jurisdição para produzir normas e que fatos ela pode atingir?”.

Ambas as questões são relevantes justamente porque se colocam como pontos chave para a compreensão dos limites sobre jurisdição fiscal dos Estados no contexto de uma comunidade global, isto é, de países cada vez mais interconectados entre si e de relações econômicas transfronteiriças cada vez mais reforçadas.

Nesse sentido, e relativamente ao primeiro questionamento, com base na noção de jurisdição como “o poder de fazer cumprir as normas criadas” (*jurisdiction to enforce*), pode-se dizer que o território de um Estado é, em si mesmo, um fator limitante dessa faceta da jurisdição, sendo razoável a aplicação de suas regras apenas dentro de sua extensão territorial⁶. Tanto é assim que, caso um Estado exerça ou imponha suas regras em território alheio, atentará de forma flagrantemente contra a soberania do outro Estado⁷.

Uma outra limitação inata ao *jurisdiction to enforce* deriva da necessidade de observância do próprio processo legislativo, uma vez que qualquer norma produzida sem o respeito às regras internas sobre a produção de normas não merece, logicamente, qualquer

³ MARTHA, Rutzel Silvestre J. *The jurisdiction to tax in international law: theory and practice of legislative fiscal jurisdiction*. Deventer: Kluwer, 1989, p. 13.

⁴ BODIN, Jean. *Six Livres de la Republique*. Aalen: Scientia Verlag, 1977. Livre I, Chap. IX, p. 188.

⁵ BÜLHER, Ottmar. *Principios de derecho internacional tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968, p. 173.

⁶ NIZAMIEV, Alfred. *The main characteristics of states jurisdiction to tax in international dimension*. Georgia: University of Georgia, 2003, p. 14).

⁷ BÜLHER, Ottmar. *Op. cit.*, p. 176.

subserviência. Trata-se, sim, de um limite à *jurisdiction to enforce* decorrente da própria *jurisdiction to prescribe*.

Por sua vez, a jurisdição para produzir normas (*jurisdiction to prescribe*) também sofre uma limitação territorial. Isso decorre de uma limitação sofrida pela própria soberania, limitação esta que é exercida pelo Direito Internacional e que demarca até onde pode ir o poder de um Estado em relação aos demais⁸. Explica-se.

Em sendo a soberania um pressuposto da jurisdição, o exercício desta só será razoável e legítimo até onde existir aquela. Desta forma, impõe-se à jurisdição uma limitação similar àquela imposta ao próprio conceito de soberania. A bem da verdade, embora sejam noções distintas, tanto a soberania quanto a jurisdição podem ser desdobradas nos mesmos elementos componentes: o elemento pessoal, o elemento territorial e o elemento funcional.

Relativamente ao elemento pessoal da soberania, essa só pode ser exercida sobre os cidadãos de um determinado Estado, pouco importando, para estes fins, onde residirem. Já quanto ao elemento territorial, tem-se que a soberania só pode ser exercida sobre pessoas, bens e direitos que estiverem em seu domínio, independentemente de sua origem. Por fim, o elemento funcional retrata as situações em que o poder estatal se projeta para além do território, sendo necessário, para tanto, haver alguma conexão entre o fato sobre o qual se projeta a soberania e o território ou o poder de governo deste Estado⁹.

Deste modo, qualquer atividade legislativa que se tentar exercer e posteriormente fazer cumprir para além dos limites de qualquer um dos elementos componentes da soberania violará o Direito Internacional, porque carecerá de conexão entre os fatos dotados de estraneidade e o território ou o poder de governo de um determinado Estado¹⁰.

Do exposto, o crucial é compreender que não há obrigatoriedade de que o fato ocorra dentro do território do Estado que pretende exercer sua jurisdição. O que há, sim, é a necessidade de haver uma conexão suficiente entre tal Estado e o conjunto de situações fáticas que se pretende afetar¹¹.

⁸ ZITTELMANN, Ernst. Geltungsbereich und Anwendungsbereich der Gesetze. Bonn: 1929, p. 225. *Apud* MARTHA, Rutsel Silvestre J., *op cit.*, p. 29.

⁹ Cf. MARTHA, Rutsel Silvestre J. Extraterritorial taxation in international law. In: MEESEN, Karl M. (Ed.). *Extraterritorial jurisdiction in theory and practice*. London: Kluwer, 1996, p. 23; RIPHAGEN, W. Some reflections on 'functional sovereignty'. *Netherlands Yearbook of International Law*, v. 6, p. 122, Dec. 1975.

¹⁰ PEPE, Flávia Cavalcanti. *Contribuição ao estudo do estabelecimento permanente*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2014, p. 44.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Cotelho (Org.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 336.

Neste ponto, é importante destacar um item que, tamanha sua importância, ganha subcapítulo próprio neste trabalho: quando se exige um vínculo ou uma conexão genuína entre um fato e um Estado para que este possa exercer sua jurisdição sobre aquele, coloca-se o aplicador do direito à frente dos elementos de conexão, noção de que se falará em maiores detalhes a seguir.

Em relação a estes, por óbvio que cada Estado pode, exercendo sua própria jurisdição, eleger tantos elementos quanto considerar reveladores de vínculos suficientes e genuínos entre uma dada situação de fato e seu território ou poder de governo, não havendo que se falar também em obrigatoriedade de eleição de um critério internacionalmente aceito ou de apenas um critério por ordenamento. Há, contudo, necessidade de se respeitar os próprios limites da soberania (*i.e.*, verificar a presença de um vínculo genuíno requerido pelo Direito Internacional¹²), como visto.

Para os fins deste trabalho, tais considerações são importantes porque, para que um Estado possa efetivamente tributar um fato que ocorreu além dos limites do seu território, ou então tributar riqueza produzida dentro de sua circunscrição territorial, mas auferida por não-residente, o Direito Internacional Tributário exige a presença de um vínculo genuíno entre o fato e o Estado, vínculo este revelado pelos elementos de conexão¹³.

Por fim, em matéria de jurisdição fiscal é crucial saber que ela, assim como toda jurisdição, deriva da soberania e, por essa razão, está restrita a limites internos e externos, como por exemplo o próprio processo legislativo e aqueles impositivos aos componentes da soberania pelo Direito Internacional, respectivamente. Em suma, requer-se a constatação de algum elemento de conexão, revelador de um vínculo genuíno entre a pessoa ou o fato e o poder de governo deste Estado, para que então seja possível exercer a jurisdição fiscal sobre a pessoa ou o evento revelador de riqueza que seja dotado de estraneidade.

B. Elementos de conexão

No subcapítulo anterior, comentou-se sobre a necessidade de se estabelecer um vínculo genuíno e suficiente entre determinado fato ou pessoa e um determinado Estado para que este

¹² LANG, Michael. *The Mark & Spencer Case: the open issues following the ECJs final Word in European Taxation*. IBFD, Feb. 2006, p. 57.

¹³ PEPE, Flávia Cavalcanti. *Op. cit.*, p. 46.

possa exercer sua jurisdição fiscal sobre aqueles. Comentou-se também que o critério que revela esse nexo é, justamente, o elemento de conexão.

Deste modo, o intuito da seguinte seção é analisar em maiores detalhes a noção de elementos de conexão, que é outro alicerce deste trabalho, elucidando com maior especificidade os tipos de vínculo que eles podem revelar.

B.1 Considerações gerais

Objetivamente falando, os elementos de conexão possuem utilidade na medida em que permitem o exercício da jurisdição fiscal de um Estado sobre determinado fato dotado de estraneidade.

É exatamente por isso que se pode dizer que os elementos de conexão são, de acordo com a doutrina de Direito Internacional Privado, a prescrição de condições que ligam ou conectam determinados fatos a uma dada ordem jurídica¹⁴.

No Direito Internacional Tributário, estes elementos são usados como alicerces de alguns enunciados convencionais encontrados em Acordos para Evitar a Bitributação, por exemplo. Já no plano do Direito interno, devem aparecer como parâmetros postos em normas jurídicas que apontam quais relações podem disparar a relação jurídico-tributária entre pessoa não-residente e determinado Estado¹⁵.

Eles podem ser classificados de algumas formas distintas. Neste trabalho, seguiremos a classificação realizada por Flávia Cavalcanti, que distingue os elementos de conexão: (i) relativamente aos aspectos componentes da regra-matriz de incidência tributária; e (ii) relativamente a como se articulam no interior da regra-matriz¹⁶.

Em relação ao primeiro ponto da classificação proposta por Cavalcanti, os elementos de conexão podem ser diferenciados em subjetivos e objetivos. Já em relação ao segundo, temos os elementos de conexão que se articulam de forma simples e os que se articulam de forma complexa ou múltipla.

A respeito da segunda forma de classificação, importa destacar que ela não terá tanta relevância para os fins deste trabalho, na medida em que é importante analisar a possibilidade

¹⁴ RAMOS, Andre de C. *Curso de direito internacional privado*. E-book ISBN 9786553624719. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553624719/>. Acesso em: 15 out. 2023. São Paulo: Editora Saraiva, 2023, p. 128.

¹⁵ PEPE, Flávia Cavalcanti. *Op. cit.*, p. 48.

¹⁶ Idem.

de conexão de determinado rendimento com o território de um Estado do que analisar se o elemento de conexão exige a concatenação de um ou de mais critérios para que seja configurado.

Por essa razão, o estudo dos elementos de conexão relativamente a como se articulam no bojo da regra-matriz de incidência (*i.e.*, elementos de conexão simples ou complexos) não será aprofundado aqui, recomendando-se para tanto a leitura de Flávia Cavalcanti¹⁷ e Alberto Xavier¹⁸ sobre o assunto.

B.2 Elementos de conexão subjetivos

Em linhas gerais, os elementos de conexão subjetivos são aqueles que atribuem a uma pessoa – ou, mais especificamente, a uma qualidade sua - o vínculo genuíno que justifica a tributação de uma dada riqueza por determinado Estado.

São importantes na medida em que, em termos práticos, a sua caracterização autoriza o exercício da pretensão fiscal sobre a universalidade dos rendimentos e riquezas da pessoa, tendo em vista que o vínculo genuíno seria, justamente, uma qualidade do sujeito.

Portanto, relativamente ao elemento conectivo subjetivo, pode-se falar essencialmente em: (i) nacionalidade; e (ii) residência ou domicílio¹⁹.

Em relação à nacionalidade, é importante esclarecer, em apertada síntese, trata-se de uma noção dúplice em seu sentido técnico-jurídico. Assim, ela diz respeito a um vínculo entre o indivíduo e o Estado, mas também constitui um status de membro da comunidade de nacionais²⁰.

Existem interessantes discussões acerca da nacionalidade enquanto elemento de conexão subjetivo, perquirindo a respeito, por exemplo, da nacionalidade das pessoas jurídicas²¹.

¹⁷ Idem, p. 53-55.

¹⁸ XAVIER, Alberto. “Direito Tributário Internacional do Brasil”. 7ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2010, Título IV, Capítulo I.

¹⁹ PEPE, Flávia Cavalcanti. *Op. cit.*, p. 76.

²⁰ MAKAROV, Alexander. *Allgemeine Lehren des Staatsangehörigkeitsrecht*, 1947. *Apud* WEIS, Paul. *Nationality and statelessness in International Law*. Netherlands: Sitjhoff & Noordhoff International Publishers, 1979, p. 29 *et seq.*

²¹ Vide, nesse sentido: FERREIRA, Waldemar. *Instituições de direito comercial*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1951, v.1, p. 243; LAMY FILHO, Alfredo; BULHÕES PEDREIRA, José Luiz (Coords.). *Direito das companhias*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, v. 1., p. 105 *et seq.*; e SANTOS, Antonio Marques. *Algumas reflexões sobre a nacionalidade das sociedades em direito internacional privado e em direito internacional público*. Coimbra: Almedina, 1985, p. 7 *et seq.*

No que interessa para esta tese, contudo, o crucial é fixar que, no âmbito do Direito brasileiro, a nacionalidade não aparece como elemento de conexão subjetivo positivado para fins tributários, relativamente ao imposto sobre a renda. A legislação tributária brasileira elegeu a residência como critério para discriminar a forma de tributação de uma pessoa²².

Para analisar a noção de residência e domicílio, portanto, observaremos primeiro o ordenamento jurídico brasileiro e o tratamento determinado por ele e, posteriormente, o uso desses conceitos na CM OCDE.

De acordo com o Código Civil, o conceito geral de domicílio, para as pessoas naturais, pode ser definido como o local em que estas estabelecerem residência intenção de permanência. Para estes fins, o sujeito pode eleger seu domicílio (conforme Art. 70 do CC).

A fixação do domicílio ocorrerá quando a pessoa natural estabelecer residência habitual com ânimo definitivo em dado local. Isso significa que o indivíduo deve manifestar, inequivocamente, sua vontade de fazer daquele lugar a sede de suas atividades, o centro vital dos seus interesses, o que se demonstra, por exemplo, através de filiações a entidades e associações locais, aquisição de bens, entre outras relações sociais que expressem a intenção de permanência²³.

Já para as pessoas jurídicas de direito privado, o Art. 75, IV do Código Civil dispõe ser o domicílio o local em que estiverem estabelecidas suas diretorias e administrações ou, alternativamente, onde quer que esteja indicado seu domicílio especial, conforme disposto em seus atos constitutivos.

Em relação às pessoas jurídicas cuja sede da administração e diretoria seja localizada em território estrangeiro, mas que possuam estabelecimentos no Brasil, o CC determina a atribuição de domicílio especial relativamente às obrigações contraídas por cada estabelecimento no local em que estes estiverem situados (Art. 75, § 2º do CC).

Dessa forma, podemos extrair que a importância do conceito de domicílio está justamente no fato de ele indicar o local (espaço físico) em que se presume poder encontrar determinada pessoa, natural ou jurídica, uma vez que tal localidade seria o núcleo dos negócios e ocupações do indivíduo, onde se projetam os efeitos de suas atividades e onde se pode, territorialmente, imputar-lhe suas obrigações.

Da mesma forma que é importante falar sobre o conceito geral de domicílio, igualmente relevante é tecer breves comentários acerca da noção de domicílio especial. A determinação de

²² PEPE, Flávia Cavalcanti. *Op. cit.*, p. 77-78.

²³ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*, 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 171.

domicílio especial, tal qual se comentou a respeito da hipótese do parágrafo segundo do Art. 75 do Código Civil, só pode ser feita por lei. Além disso, a sua aplicação fica restrita a algumas relações jurídicas destinadas à execução de um ato ou de uma série de atos igualmente específicos²⁴.

Para as relações jurídico-tributárias, portanto, analisar o domicílio de uma pessoa implica, justamente, analisar uma modalidade de domicílio especial, que é aquele que será considerado para fins de verificação da ocorrência da relação jurídico-tributária, bem como de sua incidência.

De acordo com a lei tributária, o contribuinte pode eleger seu domicílio fiscal, assim como pode fazer com o seu domicílio civil. A lei fixará o domicílio do contribuinte apenas caso este não o eleja (Art. 127 do CTN).

Para as pessoas naturais e jurídicas, na verdade, pouco importa se há domicílio ou simples residência. Basta que essa se configure para que o indivíduo seja contribuinte do imposto sobre a renda no Brasil.

Especificamente no caso das pessoas naturais, o § 2º do Art. 26 do RIR/2018 dispõe ser a residência habitual da pessoa física o local em que esta possuir habitação em condições que seja possível presumir a intenção de mantê-la. Para que seja configurada, a legislação aponta alguns aspectos objetivos e alguns aspectos de cunho íntimo, mais subjetivos.

Quanto aos aspectos objetivos, podemos citar, exemplificativamente, o tempo de permanência no país. Caso uma pessoa natural fique em território brasileiro por mais de 183 dias (ou seja, assim que completar 184 dias de permanência), diretos ou não, dentro de um período de 12 meses, então ela possuirá residência fiscal aqui (Art. 2º, III, “b”, 2 da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002).

Já em relação aos aspectos subjetivos, podemos citar a já mencionada intenção de permanecer no Brasil, isto é, de aqui fixar residência, de se instalar em caráter permanente (Art. 2º, IV da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002).

Da análise dos dispositivos citados, é possível constatar que a legislação tributária brasileira prioriza, para a caracterização de residência fiscal em relação aos não-residentes, o simples cumprimento dos aspectos objetivos, como é o caso com o período de 184 dias. Quanto aos brasileiros que, por qualquer razão, tenham deixado de possuir o status de residente,

²⁴ LOPES, Miguel Maria de Serpa. *Curso de direito civil*. São Paulo: Livraria Freitas Bastos, 1953, v.1, p. 220.

percebe-se certa predileção pelos aspectos subjetivos²⁵ para a configuração do elemento de conexão.

Mudando o referencial para as pessoas jurídicas, a técnica adequada sugere o uso do vocábulo domicílio tributário ao invés do que ocorre para as pessoas naturais²⁶. Em havendo domicílio fiscal, a tributação sobre a universalidade da renda é devida.

Contudo, um ponto importante é que a legislação tributária – e mais especificamente o Art. 202, I, “b” do RIR/2018 - parece não ofertar muita clareza em relação aos contornos do vínculo genuíno que levaria o estabelecimento de uma sociedade cuja sede da administração seja no exterior a ser considerado como se seu domicílio fosse no Brasil, em relação a obrigações que lhe possam ser individualmente imputadas²⁷.

É que o dispositivo mencionado estabelece que, quando uma pessoa jurídica tiver mais de um estabelecimento, sua sede será, à sua escolha, o local em que estiver situado o estabelecimento centralizador das suas operações, ou então a sede de sua empresa conforme constar em seus atos constitutivos.

Sobre este ponto, Flávia Cavalcanti questiona se o vínculo estabelecido pelo inciso I, “b” do Art. 202 do RIR/2018 possui o intuito de alcançar rendimentos de fonte brasileira, ou se busca afetar a integralidade dos rendimentos de pessoas jurídicas não-residentes que possuam estabelecimento no país²⁸.

Essa indagação se mostra relevante na medida em que o regime de tributação aplicável a um indivíduo depende, em última instância, da natureza do vínculo que ele possui com o Estado brasileiro. Em termos gerais, os não-residentes são tributados no Brasil apenas em relação aos rendimentos aqui produzidos (o que se chama tributabilidade limitada)²⁹. Em sentido diverso, os residentes são tributados em relação a todos os seus ganhos (o que se chama de tributabilidade ilimitada)³⁰.

A respeito dessa falta de clareza sobre a definição conceitual de domicílio, Guilherme Galdino também aponta que a legislação doméstica oferece apenas alguns traços que seriam indicativos de sua caracterização. Em breve síntese, são eles a independência em relação aos fins da sociedade e seu estabelecimento, a independência em relação a quem participa em seu

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Residência fiscal da pessoa física. *Direito Tributário Atual*. São Paulo: n. 28, 2012, p. 162-163.

²⁶ CARDIN, Guilherme Silva Galdino. *A Residência das Pessoas Jurídicas nos Acordos para evitar a Dupla Tributação*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2022, p. 110.

²⁷ PEPE, Flávia Cavalcanti. *Op. cit.*, p. 81.

²⁸ Idem, p. 83.

²⁹ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 291.

³⁰ Idem.

capital social e a independência quanto à nacionalidade³¹, conforme se verifica no Art. 27 do Decreto-Lei nº 5.844/1943 e Art. 42 da Lei 4.131/1962.

Portanto, temos que se o indivíduo possuir domicílio fiscal no Brasil, ele será tributado em relação a todos os seus rendimentos (o que se chama de tributabilidade ilimitada ou sintética). Caso o indivíduo não seja residente no Brasil, então apenas os rendimentos aqui produzidos é que serão alcançados pelo Estado, sendo necessária a constatação de outro elemento conectivo (o que se chama de tributação limitada ou analítica). Ademais, vimos também que a caracterização do domicílio não depende da nacionalidade, da composição societária e nem dos fins para que se criou uma dada entidade.

É necessário anotar, por fim, que há situações excepcionais em que um não-residente é tributado da mesma forma que uma pessoa residente no Brasil (ocorre a chamada equiparação de tratamento).

Deste modo, é imprescindível compreender se o elemento de conexão que justifica a tributação deste indivíduo é de natureza subjetiva ou objetiva, porque é da natureza do vínculo que decorrerá o regime tributário aplicável à pessoa.

B.3 Elementos de conexão objetivos

Se os elementos de conexão subjetivos podem ser definidos como aqueles que atribuem a uma pessoa (ou a uma característica sua) o vínculo genuíno a justificar a sua tributação por determinado Estado – isto é, aqueles que fazem referência ao aspecto pessoal da regra-matriz de incidência tributária -, os elementos de conexão objetivos são aqueles que fazem referência ao aspecto espacial da regra-matriz³².

Ou seja, os elementos de conexão objetivos informam os locais em que se pode reputar ocorrido o evento (ou o conjunto de eventos) que constituam o fato jurídico-tributário passível de ser alcançado pela pretensão fiscal de um dado Estado.

Dando continuidade a esse raciocínio, faz sentido pensar que, se se pretende estabelecer um vínculo genuíno com base no local em que se pode reputar ocorrido o fato gerador, então necessariamente os elementos de conexão objetivos compreendem o conceito de fonte de determinado rendimento.

³¹ CARDIN, Guilherme Silva Galdino. *Op. cit.*, p. 111.

³² PEPE, Flávia Cavalcanti. *Op. cit.*, p. 115.

Nesse sentido, indaga-se: o que se pode compreender por fonte? Como pode ser definido esse conceito? Fonte significaria o país de origem dos recursos financeiros? Ou seria o país em que o respectivo instrumento contratual fora validamente pactuado? Ou então o país em que os rendimentos teriam sido produzidos?

Em regra, percebe-se que os países não buscam definir concretamente o conceito de fonte em suas legislações internas³³, havendo pouca clareza em relação ao critério usado para determinar o que se entende por tal noção.

Há, sim, uma nítida abundância de critérios que podem ser considerados como determinantes para definir o vocábulo “fonte”, sendo que os Estados buscarão, necessariamente, assimilar a quantidade máxima de rendimentos com que puderem estabelecer alguma conexão, ainda que esta seja limitada ou questionável. Desta forma, a junção destes fatores contribui para que inúmeros conflitos surjam em prol da determinação do local de efetiva tributação dos rendimentos em geral³⁴.

Buscando racionalizar e, por que não, enfatizar alguma característica comum das múltiplas definições do conceito de fonte, Vogel sugere que o único consenso acerca do vocábulo é que ele se vincula ao local de produção dos rendimentos³⁵, excluindo-se, portanto, o local de pagamento ou de origem dos recursos financeiros.

No ordenamento jurídico brasileiro, mais especificamente no Regulamento do Imposto sobre a Renda de 2018, o vocábulo “fonte” aparece nos artigos 741 e 744, dispositivos que regulam a tributação geral dos não-residentes. Nestes enunciados, a noção de fonte figura como o elemento conectivo suficientemente capaz de justificar a tributação de rendimentos obtidos por não-residentes pelo Estado brasileiro.

O fundamento de validade dos dispositivos do RIR/2018 se encontra nos artigos 146, III, “a” e 153, III da CRFB. O primeiro delega à Lei Complementar a função de definir o fato gerador, base de cálculo e contribuintes dos tributos em geral, enquanto o segundo delega à União a competência legislativa tributária sobre o IR.

³³ SCHINDEL, Angel; ATCHABAHIAN, Adolfo. Source and residence: new configuration of their principle. General report. *Cahier de Droit Fiscal International*. Países Baixos: IFA, v. 90a, 2005, p. 29.

³⁴ BLANLUET, Gauthier; DURAND, Phillippe J. Key practical issues to eliminate double taxation of business income. *Cahier de Droit Fiscal*. Países Baixos: IFA, p. 96b, 2011, p. 31.

³⁵ VOGEL, Klaus. World-wide vs. source taxation of income - a review and reevaluation of arguments. In: VOGEL, Klaus. *Influence of tax differentials on international competitiveness*. Amsterdam: Kluwer, 1989, p. 127-128.

Subsequentemente, o CTN, em seu Art. 43, I e II, estabelece os requisitos que tornam determinada riqueza tributável pelo imposto sobre a renda, veiculando os critérios que compõem a sua regra-matriz de incidência.

Em breve resumo, são eles: (i) o IR alcança a concepção de renda-produto e renda-acréscimo patrimonial, uma vez que incide sobre renda e proventos de qualquer natureza³⁶; e (ii) para que determinada renda possa ser tributada, o sujeito que a auferir deve possuir disponibilidade sobre ela (jurídica ou econômica, tanto faz)³⁷. Havendo disponibilidade de qualquer natureza, a renda é tributável.

Analisando os enunciados em mais detalhes, parece que os artigos 741 e 744 seguem a materialidade vinculada pelo *caput* do Art. 43 do CTN, uma vez que determinam que a renda passível de tributação pelo Brasil é aquela proveniente de fonte aqui situada³⁸. Segundo Gilberto Ulhôa Canto, nesse sentido, o que é crucial para a compreensão do significado do termo “fonte” é extrair que, na raiz do vocábulo, está significado o “local de produção”, e não o “local de realização” do rendimento³⁹.

Sobre o aspecto temporal da renda auferida por não-residente, o Art. 744 do RIR/2018 estabelece que a tributação ocorrerá quando do pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa dos rendimentos pela fonte situada em território nacional. Ou seja, o que o enunciado prescreve (em clara remissão à materialidade, tal qual determinada no *caput* do Art. 43 do CTN) é que a renda do não-residente, cuja fonte produtora esteja situada em solo brasileiro, torna-se disponível a ele quando a fonte pagadora situada no Brasil realizar o pagamento, creditamento, entrega ou qualquer outra das hipóteses que implique transferência do montante a quem de direito⁴⁰.

Ou seja, pode-se consolidar que a estrutura da regra-matriz de incidência do IR para não-residentes no Brasil privilegia uma noção de fonte produtora da riqueza. Isso, contudo, não quer dizer que a fonte pagadora não possui importância: como visto acima, ela é crucial para que a regra-matriz se repete ocorrida, em relação a seu antecedente, uma vez que é ela que permite que o rendimento seja caracterizado como disponível ao contribuinte que reside no exterior.

³⁶ POLIZELLI, Vitor Borges. O princípio de realização da renda e sua aplicação no imposto de renda de pessoas jurídicas. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2009, p. 102-103.

³⁷ Idem, p. 108-109.

³⁸ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 439.

³⁹ ULHÔA CANTO, Gilberto de. Temas de direito tributário. Rio de Janeiro: Alba, 1963, v.1, p. 83.

⁴⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v.1, p. 96.

Relativamente à CM OCDE, é importante dizer que as cláusulas convencionais não se utilizam direta e expressamente do vocábulo “fonte”, tal qual o faz a legislação tributária brasileira. A Convenção Modelo opera, em verdade, através do binômio “Estado de residência” e “Outro Estado”.

O interessante disso é notar que, apesar da ausência de uso expresso na Convenção Modelo, o termo “fonte” aparece nos seus comentários, sendo referido como um indicativo de qual Estado possui prioridade, no âmbito de um tratado, para tributar um dado rendimento.

Nesse sentido, a CM OCDE lista alguns dispositivos, como os artigos 6, 11, 12 e 15, cujo ponto comum é a presença de uma obrigação tributária imputável ao não-residente quando, e apenas quando, este participar da vida econômica do “Outro Estado” com certa intensidade, de tal forma que seja possível à sociedade empresária não-residente aproveitar as vantagens que aquele disponibiliza aos que se encontram no âmbito de sua atuação⁴¹.

C. Ordenação de competências de acordo com a Convenção Modelo da OCDE – Breves comentários sobre o artigo 7 e Estabelecimento Permanente como elemento de conexão objetivo

O terceiro alicerce deste trabalho é saber, justamente, como a Convenção Modelo da OCDE acomoda a competência para tributar os lucros empresariais em suas cláusulas, com o intuito final de saber qual a natureza jurídica que se pode atribuir aos Estabelecimentos Permanentes.

Conforme já se mencionou na subseção anterior, a CM OCDE trabalha com o binômio “Estado de residência” e “Outro Estado”. E é com base nessa dicotomia que ela ordena as competências para tributar determinados tipos de rendimento, elencando os critérios indicativos do Estado que pode realizar a tributação.

Nesse sentido, o Artigo 7(1) da CM OCDE indica caber ao Estado de residência alcançar os rendimentos ou lucros de negócios de uma empresa. Excepcionalmente, o Estado-fonte poderá tributar tais rendimentos, mas apenas se a sociedade não-residente possuir um PE em seu território, sendo tributáveis apenas os rendimentos imputáveis ao estabelecimento.

Isso porque, retomando a noção de fonte tratada anteriormente como fonte de produção do rendimento, por exemplo, só se reputa configurado este critério se a entidade participar da

⁴¹ VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1989, p. 97-98.

vida econômica do “Outro Estado” com certa intensidade⁴², isto é, em um dado nível mínimo, eis que o signo de PE apenas traça objetivamente o limite mínimo que as atividades empresariais de uma dada sociedade devem atingir neste “Outro Estado” para que os rendimentos atribuíveis ao estabelecimento possam ser alcançados⁴³.

Em certa medida, a doutrina estrangeira entende até mesmo que só existirá nexo econômico real ou genuíno entre a sociedade empresária não-residente e o Estado-fonte (leia-se, Estado em que estiver localizada a fonte de produção dos rendimentos) quando os negócios neste forem desenvolvidos através de um PE⁴⁴, o que realmente consolida a posição de que se trata de uma margem ou um parâmetro mínimo para que se tribute os rendimentos empresariais provenientes deste Estado⁴⁵.

Assim, a despeito de existirem posições doutrinárias que atribuem natureza jurídica diversa aos Estabelecimentos Permanentes, como se fosse uma noção técnico-jurídica atributiva de residência, como se fosse uma ficção jurídica, entre outras hipóteses, parece fazer mais sentido, diante do exposto, pensar que a noção de PE teria natureza de um elemento de conexão objetivo⁴⁶.

Em essência, é preciso consolidar que, regra geral, os rendimentos provenientes da exploração de negócios por empresas serão tributados primariamente pelo Estado em que esta tiver sua residência. Excepcionalmente, caso dada empresa possua um Estabelecimento Permanente em outro Estado, os rendimentos atribuíveis a este PE poderão ser tributados por este, uma vez que a sua presença revela participação na vida econômica do Outro Estado com uma mínima intensidade, suficiente para autorizar a exação.

D. Nomadismo digital: conceito e tendências atuais

A noção de nomadismo digital é a quarta premissa que fundamenta este trabalho. Para consolidar esta noção, é necessário, primeiro, entender o que significa nomadismo em um contexto mais amplo e, depois, compreender a sua relação com o teletrabalho.

⁴² Idem.

⁴³ DOERNBERG, Richard L.; HINNEKENS, Luc. *Electronic Commerce and international taxation*. Boston: Kluwer Law International, 1999, p. 16.

⁴⁴ HOLMES, Kevin. *International tax Policy and double tax treaties*. Amsterdam: IBFD, 2007, p. 149-150.

⁴⁵ ARNOLD, Brian J. *Threshold requirements for taxing business profits under tax treaties*. *Bulletin for International Taxation*, IBFD, n. 57, Oct. p. 476-478, 2003.

⁴⁶ PEPE, Flávia Cavalcanti. *Op. cit.*, p. 126.

Em linhas gerais e sem a pretensão de esgotar o assunto, uma das origens da palavra “nômade” é o vocábulo *nomás*, do grego, que significa aquele que não possui habitação fixa, que se desloca em busca de novas pastagens, deslocando-se de forma transfronteiriça⁴⁷.

Nesse sentido, é possível depreender que o nomadismo implica uma relação peculiar do sujeito com o espaço, tendo em vista que o habitat do nômade é itinerante, sendo mais importante para este estilo de vida o trajeto do que o ponto de partida ou o de chegada. A vida do nômade é caminho, o *intermezzo*⁴⁸.

Muito por conta da evolução das tecnologias da informação e de comunicação (TICs), já em 1997 foi feita previsão de que as pessoas poderiam, num futuro não tão distante, trabalhar remotamente e estar em constante movimento pelo planeta, deixando de trabalhar apenas de locais fixos dentro de suas organizações, ou mesmo de escritórios caseiros, os populares *home-offices*, passando assim a exercer suas atividades independentemente de onde estivessem⁴⁹. Esse fenômeno, que passou a se concretizar no Século XXI com a ascensão das TICs, recebeu o nome de nomadismo digital.

De acordo com Thompson⁵⁰, aliás, tal fenômeno adquiriu tamanha relevância a partir da segunda década do Século XXI que impulsionou, por exemplo, o surgimento de segmentos de negócio voltados a atender esse público, como é o caso dos espaços de coworking, como o WeWork, companhias aéreas com preços mais acessíveis, como a Ryanair, novas possibilidades de acomodação, como o Airbnb, e novas possibilidades de exercer o trabalho mesmo em deslocamento, como é o caso dos *smartphones*.

Se no início, a ideia de trabalhar remotamente de qualquer lugar do planeta parecia algo relativamente inalcançável, reservado a poucas pessoas com condições de trabalho e financeiras que permitissem esse tipo de estilo de vida⁵¹, pode-se dizer, com relativa certeza, que a pandemia de Covid-19 disseminou essa prática, aumentando sua popularidade.

⁴⁷ NÔMADE. In.: Michaelis, Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. São Paulo: Editora Melhoramentos, 2023. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/n%C3%B4made/>. Acesso em 24/09/2023.

⁴⁸ DELEUZE, G.; GUATTARI, F. Mil Platôs. Capitalismo e Esquizofrenia. vol. 5. Rio de Janeiro: Editora 34, 1997, p. 42.

⁴⁹ T. Makimoto & D. Manners, Digital Nomad (Wiley 1997). Apud BERETTA, Giorgio. “Work on the Move”: Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties. Netherlands: IBFD, 2023, p. 6-7.

⁵⁰ THOMPSON, Beverly Yuen. Digital Nomadism: Mobility, Millennials and the Future of Work in the Online Gig Economy. In.: HEARN, Greg (ed.). *The Future of Creative Work: Creativity and Digital Disruption*. Massachusetts: Edward Elgar Publishing, 2020, p. 156-171.

⁵¹ C. Bonneau & J. Aroles, “Digital Nomads: A New Form of Leisure Class?”, in Experiencing the New World of Work pp. 157-178 (J. Aroles, F-X. de Vaujany & K. Dale eds., Cambridge University Press 2021), discussing digital nomadisms promise of a leisure-driven lifestyle. Apud BERETTA, Giorgio. *Op. cit.*, p. 7.

É o que se verifica, por exemplo, com o surgimento de comunidades voltadas a pessoas interessadas em seguir a tendência do nomadismo digital, o que ocorre tanto em espaços virtuais, como por exemplo no caso de grupos de Facebook sobre o assunto, quanto em espaços físicos, como no caso da vila nômade de Ponta do Sul, da Vila da Madeira, ilha portuguesa⁵².

Em virtude dessa nítida expansão, os países mundo afora começaram a acompanhar esse fenômeno e a rapidamente se adaptar a ele, oferecendo até mesmo vistos específicos para trabalho ou estudo remoto, sendo que alguns até mesmo ajustaram os regimes tributários aplicáveis aos nômades digitais, de modo a isentá-los de preencher obrigações acessórias, por exemplo⁵³.

Em termos práticos, e para consolidarmos o conceito, podemos definir o nômade digital como aquele indivíduo que pode exercer suas atividades de trabalho, quaisquer sejam elas (*i.e.*, relação de emprego, empreendedorismo, profissional autônomo, entre outras), independentemente de onde estiver localizado, sendo-lhe caracteristicamente marcante o deslocamento frequente.

⁵² BERETTA, Giorgio. *Op. cit.*, p. 7.

⁵³ *Idem*, p. 7-8.

CAPÍTULO II - CONCEITO DE ESTABELECIMENTO PERMANENTE

Postas as premissas em que se apoia a tese deste trabalho, passo seguinte é a investigação e consolidação do conceito de Estabelecimento Permanente.

Retomando brevemente: a importância do conceito de PE, à luz da CM OCDE, está na determinação de qual Estado poderá tributar os rendimentos empresariais de uma sociedade, isto é, se será o Estado em que esta possui residência, ou se o Estado-fonte, aqui entendido como o Estado em que os rendimentos foram produzidos (por vezes denominado “Outro Estado” ao longo deste trabalho).

Visto que a discussão sobre PEs insere-se neste contexto, é importante destacar que o Estabelecimento Permanente possui natureza de elemento de conexão objetivo (vide Capítulo I, Subcapítulos B.3 e C), sendo uma exceção à regra do Artigo 7(1) da CM OCDE ao permitir a tributação pelo Estado-fonte quanto aos rendimentos que puderem ser imputados ao estabelecimento.

Deste modo, e nos apoiando na doutrina e nas disposições da Convenção Modelo e dos comentários feitos a ela, adentraremos a seguir nos entendimentos acerca da noção de Estabelecimento Permanente, apontando algumas de suas características principais.

A. Comentários gerais

Em linhas gerais, o conceito de Estabelecimento Permanente se configura de forma concreta quando houver o exercício de atividades empresariais relacionadas àquelas normalmente conduzidas pela empresa não-residente, desde que: (i) este exercício atinja certo grau de intensidade dentro da economia do Estado-fonte; (ii) possua permanência ou estabilidade; e (iii) os lucros relativos a essas atividades sejam distintamente imputáveis à instalação ou pessoa em questão⁵⁴.

Para fins práticos, dividiremos a seguir as definições doutrinárias de acordo com os seus subtipos de Estabelecimento Permanente. Desta forma, temos os tipos, que são o PE Real (ou Impessoal) e PE Pessoal, e seus subtipos, que são o PE Material e PE Construções para os PEs Reais e o PE Agência e o PE Serviços, para os PEs Pessoais.

⁵⁴ Nesse sentido: XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 673-674; Parágrafo 42.11 dos Comentários ao Artigo 5 da CM OCDE.

Conforme será explicado adiante, não nos aprofundaremos na análise dos PEs Construção, porque irrelevantes para o propósito deste trabalho. Assim, pode-se dizer que os PEs Materiais são instalações materiais (físicas) e fixas em que, ou através de que, se realiza parte ou a totalidade das atividades conduzidas pela empresa não-residente⁵⁵.

Já os segundos são os representantes da empresa domiciliada no exterior, e os critérios para verificação de PE neste caso são substancialmente diferentes por não se tratar de uma instalação material, embora eles ainda se reportem ao desenvolvimento ou condução de uma atividade com certo grau de intensidade, com estabilidade e com possibilidade de distinção dos lucros imputáveis ao representante, ao que se acrescenta a análise de alguns requisitos de representação, como se verá a seguir⁵⁶.

A esse propósito, a análise dos tipos de Estabelecimento Permanente ocorrerá partindo do exame de três de critérios, conforme sugerido por Flávia Cavalcanti⁵⁷, já que há uma pluralidade de situações que o Artigo 5 da CM OCDE elenca como passíveis de configurar um PE⁵⁸. São eles: (i) o critério objetivo; (ii) o critério subjetivo; e (iii) o critério funcional.

O critério objetivo trata da conexão entre o local de negócios ou a relação negocial desenvolvida pela pessoa e o Estado-fonte. Requer a presença objetiva e efetiva do não-residente através de um lugar físico de negócios (*place of business test*) ou de uma relação negocial com (poderes para a realização de negócios), localizado (ou cuja atuação ocorra) em um ponto geograficamente delimitado no território do Estado-fonte (*location test*). Para PEs pessoais, ressalta-se, o critério objetivo não observará propriamente instalações, mas sim pessoas e suas relações com a entidade não-residente⁵⁹.

Por sua vez, o critério subjetivo trata da conexão entre este local de negócios (ou entre o indivíduo) e a sociedade empresária não residente, que é a efetiva contribuinte e reside no exterior. Esse critério requer que o lugar de negócios seja usado em bases permanentes (*permanence test*), bem como que esteja à disposição da sociedade empresária (*right of use test*), ou que a relação indique haver dependência entre representante e representado⁶⁰.

⁵⁵ Cf. Artigo 5(1). ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 2017. Publicado em 21 nov. 2017.

⁵⁶ Cf. Artigo 5(5). *Idem*.

⁵⁷ PEPE, Flávia Cavalcanti. *Op. cit.*, p. 137-138.

⁵⁸ GARCIA PRATS, Francisco Alfredo. *El establecimiento permanente en la imposición societaria desde el punto de vista tributario internacional: el ordenamiento español como modelo*. Valencia: Universitat de Valencia, 1994, p. 219-220.

⁵⁹ PEPE, Flávia Cavalcanti. *Op. cit.*, p. 137-139.

⁶⁰ *Idem*, p. 137.

Por fim, o critério funcional revela a conexão entre o local de negócios e a atividade negocial ou empresarial do contribuinte. De acordo com este critério, é necessário que o agente ou a instalação de negócios desenvolva atividades negociais (*business activity test*) relevantes no âmago de atuação da empresa não-residente ou do grupo empresarial (*core business*), tudo através de um local de negócios (*business connection test*)⁶¹.

B. Estabelecimentos Permanentes Reais ou Impessoais

Preliminarmente, é crucial apontar que os Estabelecimentos Permanentes Reais não serão o cerne da análise deste trabalho. Contudo, sua explicação é importante porque, como se verá adiante, existe uma discussão acerca da possibilidade de qualificação do home-office como um PE, controvérsia essa que deve ser esclarecida mediante análise dos três critérios para o PE Material, que é um dos tipos de PEs Reais.

Outro ponto preliminar: em relação aos PEs de Construção e Instalação, este tipo de PE Real não será abordado neste trabalho por fugir totalmente do seu escopo, já que trata de canteiros de edificação, projetos de construção ou instalação.

Feitos esses esclarecimentos preliminares, importa destacar, inicialmente, duas teorias que influenciaram historicamente a conceituação do que se entende por Estabelecimento Permanente de modo geral, mas mais especificamente os PEs Materiais. São elas a Teoria da Realização e a Teoria da Pertença Econômica (ou *Economic Allegiance*)⁶².

De acordo com a Teoria da Realização, que possui como expoente Mitchell B. Carrol, só é admissível falar em estabilidade para as instalações ou estabelecimentos quando estes adquirirem ou realizarem diretamente um lucro, isto é, quando exercerem atividades que sejam imediatamente produtivas⁶³. Assim, um simples galpão de armazenamento de mercadorias não pode ser entendido como um PE.

A Teoria da Pertença Econômica, cujo expoente é Albert A. Ehrenzweig, prega um conceito mais amplo do que aquele defendido pela Teoria da Realização. Em linhas gerais, é possível que um estabelecimento seja estável (e, portanto, permanente) desde que suas

⁶¹ Idem. p. 138.

⁶² XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 675-676.

⁶³ CARROLL, Mitchell B. *Méthodes de ventilation des revenus imposables. L'imposition des entreprises étrangères et nationales*, Genève, 1933. *Apud* XAVIER, Alberto. *Idem*.

atividades insiram-se, com certo grau de intensidade, na economia de um país, não sendo necessário haver um caráter eminentemente produtivo⁶⁴.

Em linhas gerais, a Convenção Modelo segue majoritariamente a Teoria da Pertença Econômica. Isso porque a OCDE define Estabelecimento Permanente como a instalação fixa de negócios em que a empresa exerce toda ou parte de sua atividade⁶⁵. Exemplificativamente, temos instalações como locais de direção, escritórios, fábricas, oficinas, minas, galpões, entre outras.

Dissecando a definição do Artigo 5 da CM OCDE, nota-se que os PEs Materiais terão as seguintes características: necessidade de haver uma instalação material como local de prática das atividades, com caráter de permanência, instalação esta que esteja à disposição da sociedade empresária não-residente, que deverá realizar suas atividades negociais através ou por meio deste local. Não há, contudo, traços que informem a necessidade de produtividade ou rentabilidade⁶⁶.

Passemos, agora à análise dos PEs Materiais conforme os três critérios postos.

B.1 Estabelecimentos Permanentes Materiais

Em primeiro lugar, é importante dizer que o conceito de PE deve ser tratado conforme sua natureza, isto é, deve ser tomado como um elemento de conexão objetivo que justifica a pretensão impositiva do Estado-fonte. Dessa forma, a análise do critério objetivo perpassará por dois testes, sendo o *place of business test* o primeiro e o *location test* o segundo.

Em relação ao primeiro teste e de forma mais ampla, tem-se que o requisito conformador do PE Material, em relação ao critério objetivo, é a presença objetiva de um local de negócios no território daquele Outro Estado.

Neste contexto de análise, é importante consignar que presença objetiva significa a efetiva existência física, corpórea ou intangível que compreende uma área, uma instalação ou outros meios materiais. Logo, de acordo com a definição acima, já é possível anotar algumas considerações a respeito do PE Material, quanto ao seu critério objetivo.

⁶⁴ ERHRENZWEIG/KOCH. *Income Tax Treaties*. Nova York, 1949, p. 106. *Apud*. XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 677.

⁶⁵ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 677.

⁶⁶ RIVIER, Jean Marc. *L'imposition des entreprises internationales*. Lausanne: 1964, p. 48; BORRÁS, A. *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*. Madrid: 1974, p. 42.

A primeira é que não parece ser necessário existir um bem de caráter imóvel como elemento fixador da presença daquilo que será considerado um Estabelecimento Permanente. Afinal de contas, pode ser que os meios materiais que caracterizem a presença objetiva sejam armários, maquinário, navios, aeronaves, entre outros⁶⁷, desde que sejam utilizados com o propósito de dar continuidade às operações da sociedade não-residente, isto é, desde que pretendam alcançar certo resultado econômico⁶⁸ e que também atendam ao *location test*, como se explicará adiante.

Uma segunda consideração, esta a respeito da semântica por trás do termo “meios materiais”, é que nem todo meio material pode ser considerado suficiente, em si mesmo, como um local de negócios (*place of business*). É que contas bancárias e participação societária, apenas por si, não justificam uma conexão entre um não-residente e a pretensão impositiva de um dado Estado, eis que isoladamente não denotam uma participação consideravelmente intensa na vida econômica daquele. Pensam desta forma a Alemanha, a Áustria e o Canadá, por exemplo⁶⁹.

Desta mesma assertiva, também a simples posse ou propriedade não são, por si sós, elementos capazes de configurar lugares de negócios. Afinal, para que um meio material sirva como local de negócios ele deve ser usado para a condução destes, isto é, para o desenvolvimento das atividades empresariais. Segundo Arvid A. Skaar, o *place of business* seria o meio material que sirva como base de atividades negociais - e isso é reforçado pela listagem não taxativa feita pelo Artigo 5(2) da CM OCDE⁷⁰.

Em relação ao *location test*, o que se busca é caracterizar a fixação espacial de um meio material em um território, já que a fixação é o efetivo indicativo da conexão entre o lugar de negócios e o Estado-fonte.

Concretamente falando, o exame do *location test* implica aferir se há contato efetivo entre o lugar de negócios e um ponto geográfico determinado, ao passo em que não é relevante,

⁶⁷ VAN DER BERG, Jean Paul. Is there a permanent establishment? Danish Report. In: *Cahier de Droit Fiscal International*, IFA, Netherlands, v. 94a, p. 467, 2009; Korkein hallinto-oikeus 1986 II 501. *Apud* SKAAR, Arvid A. *Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle*. 1st edition. Deventer: Kluwer, 1991, p. 120

⁶⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluriributação internacional sobre as rendas de empresas*. *Op. cit.*, p. 223

⁶⁹ SUPREME COURT OF CANADA. Minister of National Revenue v. Tara Exploration and Development Co. Ltd (1974) S.C.R. 1057. Disponível em: <https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/5238/index.do>. Acessado em 01 de outubro de 2023; EAS (Express Antwort Service) n. 469, de 06/07/1994. *Apud* BENDLINGER, Stefan. Is there a permanent establishment? Austrian Report. *Cahier de Droit Fiscal International*, IFA, Netherlands, v. 94a, p. 111, 2009; e BFH 07/06/1996 (I B 124/64) BStBl. 1966 III S. 548. *Apud* ECKL, Petra. Is there a permanent establishment? German Report. *Cahier de Droit Fiscal International*, IFA, Netherlands, v. 94a, 2009, p. 320

⁷⁰ SKAAR, Arvid A. *Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle*. 1st edition. *Op. cit.*, p. 112-123.

para tanto, que haja conexão física ao solo. O que é crucial, nesse sentido, é a verificação da existência de centros específicos de realização dos negócios à disposição do contribuinte⁷¹.

Isso, contudo, não está livre de polêmicas, ainda mais diante da constante inovação tecnológica com que convivemos hoje. É que, em virtude do desenvolvimento das atividades empresariais e das TICs, que resultaram num maior influxo transfronteiriço de bens, pessoas e capital, nota-se uma tendência de ampliar ou estender a qualificação espacial da presença objetiva do PE Material, de tal sorte que o desenvolvimento de uma atividade específica em diferentes locais, mas dentro de uma circunscrição territorial determinada, poderia ser suficiente para a fixação de um lugar de negócios⁷².

Embora isso até faça sentido em alguns casos, a doutrina internacional não deixa de criticar esse movimento por seu potencial de transformar o conceito de PE em uma regra de tributação na fonte com uma simples delimitação temporal⁷³.

Além disso, o termo fixo deve efetivamente se referir a uma área específica dentro de um território geográfico maior, em que se insere, fazendo referência a uma quantidade de espaço. Se qualquer lugar de negócios pudesse ser caracterizado como fixo mesmo se não houvesse conexão com uma certa quantidade de espaço, então o requisito espacial do PE Material, como dito acima, seria inútil, sendo incoerente com a linguagem apresentada no Artigo 5(1) da CM OCDE⁷⁴.

Posta a controvérsia e externadas as críticas doutrinárias, os Comentários ao Artigo 5 da CM OCDE esclarecem, em seu parágrafo 5.1, que, no cenário moderno e para atividades cuja essência seja evidentemente móvel, o *location test* se reputará satisfeito quando for possível conformar uma unidade comercial geograficamente coerente, isto é, uma unidade que seja funcional em uma determinada circunscrição territorial.

Percebe-se, portanto, que a OCDE buscou adequar tal teste à realidade empresarial contemporânea, de tal sorte que se o local móvel de negócios efetivamente tiver papel de integração à vida econômica de um Estado Contratante, então a regra do *location test* deve ser tida como satisfeita para fins de caracterização de um PE Material⁷⁵.

⁷¹ Reichfinanzhof, Reichsteuerblatt. 1942/469. *Apud* SKAAR, Arvid A. *Idem*, p. 129.

⁷² SKAAR, Arvid A. *Commentary on Article 5 of the OECD Model Treaty: the concept of permanent establishment*. Amsterdam, IBFD, 2006, p. 11.

⁷³ SKAAR, Arvid A. *Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle*. 1st edition. *Op. cit.*, p. 128.

⁷⁴ REIMER, Ekkehart. Permanent establishment in the OECD Model Tax Convention. In: REIMER, Ekkehart; URBAN, Nathalie; SCHMID, Urban; SCHMID, Stefan. *Permanent establishments: a domestic taxation, bilateral Tax Treaty and OECD perspective*. The Netherlands: Kluwer, 2011, p. 45.

⁷⁵ CARVALHO, André de Souza. Do conceito de estabelecimento permanente e as atividades negociais móveis realizadas na Plataforma Continental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, v.2, p. 559.

Trocando em miúdos, reputa-se que o *location test* estará cumprido se houver contato entre o lugar de negócios e um ponto geográfico específico, ou se houver coerência geográfica e comercial, por conta da natureza da própria atividade negocial desenvolvida e apesar de haver mobilidade dentro de uma certa área geográfica, conforme esclarecem os parágrafos 5.2 e 5.3 dos Comentários ao Artigo 5 da CM OCDE.

Em relação ao critério subjetivo, que busca examinar o vínculo entre o lugar de negócios e o contribuinte, que é o não-residente, este também deve ser separado em dois testes distintos. O primeiro é o *right of use test* e o segundo se chama *permanence test*.

O teste inicial exige que o local de negócios esteja à disposição da empresa estrangeira, o que não requer que os meios materiais sejam de propriedade do estrangeiro, mas demanda que este tenha o poder de dispor do local fixo a qualquer título, bem como o utilize com o intuito de conduzir atividades empresariais⁷⁶.

Apesar de inexistir exigência de propriedade do meio material como requisito, isso não significa que a simples presença seja suficiente para evidenciar um poder de disposição do lugar fixo de negócios.

Esse é o racional do caso de William Dudney, estadunidense contratado por uma empresa canadense para desenvolver sistemas de computação e treinar empregados desta sociedade, tendo exercido sua função em inúmeros locais da empresa por um período de tempo significativo. Por efetivamente não possuir o direito de uso das instalações da empresa canadense, a corte canadense entendeu não estar configurado o *right of use test*⁷⁷.

Por fim, é importante anotar que não é necessário haver exclusividade da empresa não-residente sobre o lugar de negócios. É possível que várias pessoas se utilizem de um mesmo lugar de negócios e seja possível caracterizar um PE Material em relação a todas elas.

Em relação ao teste da permanência, é importante consignar que ele trata de uma faceta temporal do significado do termo “fixo”, que adjetiva a noção de local de negócios. Em suma, prega-se que o vínculo entre o lugar de negócios e o não-residente perdure por certo período de tempo. Nesse sentido, um uso temporário ou intermitente não pode gerar a caracterização do critério subjetivo do PE Material⁷⁸.

⁷⁶ SKAAR, Arvid A. *Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle*. 1st edition. *Op. cit.*, p. 157.

⁷⁷ TAX COURT OF CANADA. William A. Dudney v. The Queen. Tax Court of Canada. 97-1386IT-G, 30/10/1998. Disponível em: <http://decision.tcc-cci.gc.ca/en/1998/1998tcc971386/1998tcc971386.html>. Acessado em 01 de outubro de 2023. *Apud* BAKER, Philip. *Double taxation agreements and international tax law*, cit., p. 5-2/4.

⁷⁸ SKAAR, Arvid A. *Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle*. *Op. cit.*, p. 209.

Embora, como dito acima, um uso meramente temporário não seja suficiente para a satisfação do teste de permanência, também não é necessário que a utilização seja de fato eterna. Basta que o uso ocorra por tempo indefinido, o que na prática é aferido pela observância de indícios da intenção do não-residente, o que pode ser depreendido da observação dos contratos ou negócios que levaram o não-residente a estar presente em outro território.

Só que analisar a intenção de uma pessoa ao realizar determinado negócio, seja ele jurídico ou não, é assunto bastante difícil. Não por outra razão, a maioria dos países adota um período mínimo de 6 meses para que o teste de permanência se repute concluído, seguindo a orientação dada pelo parágrafo dos Comentários ao Artigo 5 da Convenção Modelo.

Conclusivamente, o critério funcional também exige sejam feitos dois testes. No primeiro, analisa-se se os negócios desenvolvidos são compatíveis com o *core business* do não-residente (*business activity test*), enquanto no segundo se investiga se o estrangeiro desenvolve suas atividades no território do Estado-fonte através ou por meio do lugar fixo.

Para o primeiro teste e com base na asserção anterior, crucial destacar, portanto, os termos “negócios” e “empresa”, buscando lhes atribuir um significado que esclareça o que se entende por negócios centrais da empresa não-residente.

Em relação a este ponto, é possível defender que as definições trazidas pelo Artigo 3 da Convenção Modelo sejam interpretadas de forma independente quando se estiver no contexto ou no âmbito da caracterização de um PE Material⁷⁹, de tal sorte que a leitura integrada do Artigo 3 com o Artigo 5 conduza ao entendimento de que o lugar de negócios deve possuir o intuito de gerar riquezas, mesmo que isso efetivamente não ocorra na prática, isto é, mesmo que seja gerado prejuízo.

A lista contida no Artigo 5(4) da CM OCDE traz exemplos que corroboram o racional de que a utilização do lugar de negócios deve possuir fins empresariais, isto é, alcançar o lucro, já que enumera atividades consideradas como auxiliares ou de caráter preparatório (que, portanto, jamais poderiam integrar o *core business* da empresa não-residente) quando cotejadas com as atividades normalmente realizadas pela sociedade.

Um outro ponto que contribui para essa análise é a questão do beneficiário das atividades realizadas através do local de negócios (ou seja, que sejam lá desenvolvidas⁸⁰). É que tais

⁷⁹ Cf. VOGEL, Klaus. Harmonia decisória e problemática da qualificação nos acordos de bitributação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 81.

⁸⁰ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. *Commentaries on The Articles of the Model Tax Convention*, 2010. p. 97-98.

atividades não podem beneficiar o próprio contribuinte se se pretende caracterizar um PE Material. Antes, elas devem gerar benefícios econômicos a terceiros⁸¹.

Em suma, temos que o Estabelecimento Permanente Material pode ser caracterizado como um lugar de negócios fixo espacial e temporalmente, isto é, que possua coerência geográfica e comercial com relação ao território em que se encontra, devendo estar à disposição da empresa não-residente e ser utilizado por ela com permanência, isto é, por tempo indefinido. Ademais, é também necessário que as atividades lá conduzidas guardem relação de pertinência com os negócios da sociedade residente no exterior, gerando benefícios econômicos a terceiros, isto é, as atividades não podem ser auxiliares ou de teor preparatório.

Passa-se agora à análise dos Estabelecimentos Permanentes Pessoais.

C. Estabelecimentos Permanentes Pessoais

Quando se pensa em um Estabelecimento Permanente, o usual é associar este termo a uma instalação ou a um recinto material. Só que, segundo o Artigo 5(5) da CM OCDE, não são apenas os espaços físicos que podem ser qualificados como PEs de uma empresa domiciliada no exterior, sendo possível também que uma determinada pessoa com quem a sociedade empresária possui relação seja caracterizada como um Estabelecimento Permanente.

Deste modo, em havendo possibilidades de as próprias relações entre a empresa não-residente e indivíduo que atua no Estado-fonte serem elementos caracterizadores de um PE, faz-se necessário especificar quais os tipos de relação possíveis. O intuito das seções seguintes é justamente esse: analisar os dois tipos de PE Pessoal, que são o PE Agência e PE Serviços.

C.1 Estabelecimentos Permanentes Agência

Os PEs Agência são, em relação ao critério objetivo, caracterizados em virtude de uma relação comercial de representação entre a sociedade empresária não-residente e o agente, que contrata com terceiros no território do Estado-fonte. Deste modo, não há necessidade de existência de uma instalação material para este tipo de PE⁸².

⁸¹ PEPE, Flávia Cavalcanti. *Op. cit.*, p. 184.

⁸² ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. Commentaries on The Articles of the Model Tax Convention, *Op. cit.*, p. 105.

Aprofundando a análise acerca da relação de representação, é importante esclarecer que nem toda relação negocial desta espécie configurará o critério objetivo do PE Agência. Para tanto, é necessário, em primeiro lugar, que haja poder de agir em nome da empresa não-residente e, em segundo e mais importante, que haja evidências de que a atuação do agente vincula, do ponto de vista jurídico, a sociedade empresária não-residente ao terceiro com quem se contrata⁸³.

A propósito, o Artigo 3(2) da CM OCDE impõe o dever de aferir os requisitos necessários para a caracterização do poder de agência, tal qual delineado acima, de acordo com a ordem jurídica do Estado que busca aplicar o DTA⁸⁴. Isso se mostra relevante porque há países de tradição jurídica romano-germânica e há países de tradição no common law, de tal sorte que existem inúmeros procedimentos jurídicos de se verificar, no caso concreto, a existência de poder para concluir contratos em nome de outrem.

Deste modo, a outorga de poderes deve, indispensavelmente, conferir ao agente a capacidade de vincular, validamente, um terceiro com a empresa não-residente do ponto de vista jurídico⁸⁵. Isto ocorrendo, então conformado estará o requisito caracterizador da atividade de representação e, conseqüentemente, o critério objetivo do PE Agência.

Um outro componente do critério objetivo é a conexão geográfica, que possui duas facetas: uma que diz respeito à circunscrição territorial de atuação do representante e outra que concerne à própria relação do agente para com o Estado-fonte.

Em relação à primeira faceta, é necessário que o agente efetivamente realize suas atividades nos limites territoriais do Estado-fonte, sendo a projeção espacial do PE Agência uma decorrência da própria atuação do representante, de sua relação negocial e dos locais em que transige⁸⁶.

Já quanto à segunda perspectiva, o texto do Artigo 5(5) não impõe qualquer tipo de qualificação ou relação específica entre o agente e o Estado-fonte, no sentido de que não é necessário que aquele resida ou seja domiciliado neste.

Finalmente, analisa-se a extensão dos poderes de representação, necessários para que haja a caracterização do critério objetivo do PE Agência. A questão controversa nesse ponto é de cunho relativamente prático, sendo imperioso avaliar concretamente as atribuições do

⁸³ GARCIA PRATS, Francisco Alfredo. *Op. cit.*, p. 381.

⁸⁴ SKAAR, Arvid A. *Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle. Op. cit.*, p. 490.

⁸⁵ RECHTSANWALT, Detlev Jürgen Piltz. When is there an agency permanent establishment? *Bulletin for International Taxation*, IBFD, p. 190, May 2004.

⁸⁶ SKAAR, Arvid A. *Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle. Op. cit.*, p. 84-85.

representante para concluir se ele possui ou não poderes para vincular juridicamente a sociedade empresária não-residente com o terceiro com que negocia.

A doutrina entende, neste ponto, que se o agente firma todos ou a maioria dos elementos da transação, ou então se ele determina os seus termos essenciais, como preço, quantidades, condições de pagamento, disposições específicas, entre outros, então estará caracterizado o critério objetivo do PE Agência. Ou seja, se o representante congrega todas as responsabilidades negociais que levam à assinatura do contrato, pode-se concluir que ele possui poderes para vincular juridicamente a empresa e o terceiro, ainda que não assine o instrumento contratual⁸⁷.

Quanto ao critério subjetivo, o que se busca aferir no caso concreto é se há relação de dependência entre a empresa não-residente e seu representante⁸⁸. De forma direta: se não houver subordinação do agente à empresa residente no estrangeiro, então não há caracterização do critério subjetivo e, conseqüentemente, não pode haver PE Agência.

O Artigo 5(6) da CM OCDE enumera, nesse sentido, dois pontos de partida cujo intuito é verificar se há relação de subordinação ou não entre as partes. O primeiro ponto é a constatação de relação de dependência, enquanto o segundo passa pela verificação de se o agente representante realiza seus próprios negócios de forma normal ou habitual enquanto conclui os atos negociais para a empresa não-residente.

O exame dessa relação é casuístico, sendo que os comentários à CM OCDE se utilizam de exemplos para ilustrar como analisar os pontos acima mencionados na prática⁸⁹. Se, por exemplo, o poder de instrução da empresa sobre o agente for deveras detalhado e minucioso, submetendo a atuação deste a práticas específicas, à força das regras pactuadas, moldando sua atuação de modo geral, isso denotará relação de dependência (conforme parágrafo 38.3 dos Comentários ao Artigo 5 da CM OCDE).

Se houver uma fusão dos interesses negociais do representante e do representado, o que seria indiciado por uma dependência comercial entre as partes, a relação entre estas muito provavelmente será de dependência. A dependência comercial pode ser avaliada pela dimensão dos riscos assumidos pela empresa não-residente ao permitir que o agente conclua contratos que a vinculem juridicamente, bem como pela forma de remuneração do representante,

⁸⁷ VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on double taxation conventions*, Op. cit., p. 331-332.

⁸⁸ PEPE, Flávia Cavalcanti. Op. cit., p. 203.

⁸⁹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. Commentaries on The Articles of the Model Tax Convention, Op. cit., p. 107.

verificando se ela se relaciona com o êxito do negócio (conforme parágrafo 38.6 dos Comentários ao Artigo 5 da CM OCDE).

Também a respeito deste segundo exemplo, é possível aferir se há dependência comercial observando se o agente consegue conduzir os seus próprios negócios, com normalidade e habitualidade, concomitantemente aos negócios da empresa não-residente, evitando uma integração das atividades que pratica à esfera funcional e econômica da empresa estrangeira. Em havendo integração, então se trata de um indicativo de que a relação é de dependência⁹⁰.

Um terceiro exemplo denotativo de dependência seria a existência de dependência econômica. De acordo com A. Xavier, esta seria indiciada, por exemplo, pela determinação, feita pela empresa não-residente (representada), da forma e periodicidade da remuneração do representante. Pode-se acrescentar a isso a existência de reembolso de encargos e de organização, do ponto de vista econômico, de força de trabalho do agente, com a eleição de seus empregados e da clientela para quem irá atuar, por exemplo⁹¹.

Por fim, o critério funcional será responsável por revelar se as atividades desenvolvidas pelo PE são parte essencial e significativa dos negócios da sociedade empresária não residente. Isso significa que atuações de caráter preparatório ou auxiliar falham no teste do critério funcional e são excluídas do alcance das normas tratadísticas⁹², conforme elencadas pelo Artigo 5(4) da Convenção Modelo.

Além da necessidade de constatação dessa conexão entre as atividades feitas pelo representante e o *core business* da empresa não-residente, o elo deve ser perene, em certa medida. Na prática, isso é evidenciado pela habitualidade com que o agente exerce os poderes para concluir contratos e vincular juridicamente a empresa não residente perante terceiros. Se o agente apenas exercer seus poderes de representação esporadicamente, então não há PE Agência. Trata-se de um teste temporal, em certo sentido.

Nesse sentido, mister esclarecer que a habitualidade checada por este teste temporal não pretende verificar há quanto tempo perdura a relação entre o agente e empresa não-residente. O que se analisa efetivamente é a frequência do exercício desses poderes, que não pode ser ocasional⁹³.

⁹⁰ REIMER, Ekkehart. Permanent establishment in the OECD Model Tax Convention. In: REIMER, Ekkehart; URBAN, Nathalie; SCHMID, Urban; SCHMID, Stefan. *Op. cit.*, p. 105-106; SKAAR, Arvid A. *Commentary on the Article 5 of the OECD Model Treaty: the concept of permanent establishment*. Amsterdam: IBFD, 2006, p. 65.

⁹¹ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 556.

⁹² PEPE, Flávia Cavalcanti. *Op. cit.*, p. 205-206.

⁹³ Idem, p. 206.

A propósito, vale anotar que a própria habitualidade é, neste contexto, um aspecto tipicamente casuístico. Em virtude da natureza dos negócios, pode ser que um agente conclua contratos em nome da empresa não-residente habitualmente, embora isso ocorra de forma sazonal, porque tal atividade possui maior demanda durante o inverno, por exemplo. Devem ser observadas, assim, as peculiaridades do setor de negócios e da dinâmica empresarial em que estiver inserida a sociedade não residente⁹⁴.

C.2 Estabelecimentos Permanentes de Serviços

Para falar sobre os PE Serviços, é preciso retomar brevemente que os Estabelecimentos Permanentes possuem natureza de elementos de conexão objetivos, sendo os elementos componentes da exceção à regra convencional de tributação dos rendimentos empresariais pelo Estado-fonte (vide Capítulo I, subcapítulo C).

Na prática, os PEs estarão configurados quando determinados critérios forem atingidos, de tal sorte que estará demonstrado um contato significativo entre os rendimentos empresariais e a vida econômica do Estado-fonte. É exatamente esse vínculo que justifica a pretensão fiscal deste Estado sobre os rendimentos de ente não-residente.

Isso posto e analisando uma prestação de serviços qualquer, seria possível concluir que se houver prestação de um serviço por uma sociedade empresária não-residente em um Estado Contratante e se esta prestação de serviços não ocorrer através de um PE (em qualquer uma de suas modalidades), então os rendimentos provenientes dessa prestação de serviços apenas serão tributáveis no Estado de residência da empresa⁹⁵.

Contudo, embora esse raciocínio seja logicamente sólido, ele não pode ser extraído de forma direta da CM OCDE. Na verdade, os requisitos listados pela Convenção Modelo não amoldam totalmente às peculiaridades da prestação de serviços. Nesse sentido, o relatório “*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*”, concluiu que o conceito de PE fora originalmente cunhado para se referir a atividades de produção e de venda⁹⁶, e não de prestação de serviços, o que fica nítido quando se analisa que as diretrizes do

⁹⁴ SKAAR, Arvid A. *Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle*. *Op. cit.*, p. 527; VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on double taxation conventions*. *Op. cit.*, p. 332; GARCIA PRATS, Francisco Alfredo. *Op. cit.*, p. 391-393.

⁹⁵ PEPE, Flávia Cavalcanti. *Op. cit.*, p. 207.

⁹⁶ Cf. Parágrafos 240 e 241. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?* Final report of the Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits. Centre for Tax Policy Administration, 2006.

Artigo 5 se conformam perfeitamente com a atividade comercial em qualquer das modalidades de PE, mas o mesmo não ocorre com a prestação de serviços.

Uma das possíveis razões que explicaria essa inadequação pode, a princípio, ser encontrada na própria relação de prestação de serviços, já que a sua condução e realização não necessariamente pede a existência de instalações físicas ou mesmo uma relação de representação qualificada, por exemplo⁹⁷.

Quaisquer sejam as razões, fato é que a doutrina também apontava a existência de inconsistências em relação à aplicação do conceito de PE do Artigo 5 da CM OCDE à relação de prestação de serviços⁹⁸.

Em virtude disso, bem como de crescentes pressões feitas por países em desenvolvimento pela inclusão de um PE Serviços na própria Convenção Modelo, esta foi alterada em 2008 para incluir, na sugestão de item 42.23, uma cláusula alternativa de PE-Serviços.

Resumidamente, o dispositivo acima mencionado sugere a caracterização de um Estabelecimento Permanente quando uma sociedade empresária, residente em um Estado, realizar serviços no Outro Estado: (i) através de um indivíduo cuja presença nesse segundo Estado exceda um período de 183 dias em qualquer período de 12 meses e mais de 50% da receita bruta das atividades negociais da empresa não-residente durante o período advenham dos serviços prestados por este indivíduo; ou (ii) quando a prestação do serviço perdurar por mais de 183, em qualquer período de 12 meses, e tais atividades sejam voltadas para um mesmo projeto ou para projetos conexos através de um ou mais indivíduos que conduzam os trabalhos no Outro Estado.

Nesse sentido, vale mencionar que as restrições contidas no Artigo 5(4) também se aplicam ao PE Serviços, de tal sorte que se o serviço se enquadrar em qualquer das atividades ali previstas, a caracterização do PE não será possível diante das regras convencionais.

Assim sendo, passemos à análise do critério objetivo. Em relação a este, ele se reputará conformado pela presença significativa de um indivíduo, ou de um grupo de indivíduos, no território do Outro Estado. Diferentemente do que ocorre com o PE Agência, contudo, o PE Serviços só pode ter seu critério objetivo configurado se se tratar de pessoa natural⁹⁹.

⁹⁷ UNITED NATIONS. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Note on the Taxation of Services under the United Nations Model Convention. Geneva, 18-22 October 2010. E/C.18/2010/CRP.7 (cf. parágrafo 53).

⁹⁸ REIMER, Ekkehart, *op. cit.*, p. 115.

⁹⁹ PEPE, Flávia Cavalcanti. *Op. cit.*, p. 211-212.

Quanto à conexão geográfica, constata-se que a territorialidade é elemento indispensável, o que pode ser extraído do próprio item 42.23 dos Comentários ao Artigo 5 da Convenção Modelo, embora não haja qualquer exigência de que a pessoa realizadora do serviço seja residente ou domiciliada no Outro Estado, à semelhança do que ocorre com o PE Agência¹⁰⁰. Basta que haja, assim, a simples presença objetiva e o cumprimento dos requisitos temporais postos pela CM OCDE.

Na prática, esse vínculo se estrutura por meio e em função das atividades que caracterizam a prestação do serviço sendo realizadas no território do Estado-fonte pelas respectivas pessoas naturais conectadas com a sociedade empresária não residente.

Ou seja, não basta que o beneficiário dos serviços seja residente no Estado-fonte. Na verdade, sequer é preciso que os serviços sejam prestados a um residente do Estado-fonte. O crucial é que os serviços sejam realizados no território do Estado-fonte, de acordo com o item 42.31 dos Comentários ao Artigo 5 da CM OCDE, e que o vínculo da empresa não-residente prestadora dos serviços com o seu território supere um patamar mínimo¹⁰¹.

Em relação ao critério subjetivo, a previsão alternativa da CM OCDE não impõe nenhum requisito formal ou alguma qualificação específica à relação jurídica entre pessoa física e empresa não residente. Isso posto, a relação precisa atingir determinado grau a ponto de que seja possível dizer que a sociedade empresária não residente preste serviços através da pessoa natural, sendo comum percebermos o uso do vocábulo “*employees or other personel*”.

A esse respeito, portanto, pode-se deduzir que a relação entre indivíduo e empresa não-residente não deve abarcar apenas e tão somente empregados e demais funcionários, posto a ausência de qualquer exigência de qualificação desta relação jurídica (afinal, não há qualquer requisito de que o vínculo seja empregatício ou de outra natureza)¹⁰².

Determinado o alcance da relação, tem-se que o crucial para a conformação do critério subjetivo é a existência de um poder de instrução e direção exercido pela sociedade não-residente, conforme indicado pelo item 42.42 dos Comentários ao Artigo 5 da CM OCDE.

¹⁰⁰ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. *Commentaries on The Articles of the Model Tax Convention*, 2010, p. 115.

¹⁰¹ UNITED NATIONS – UN. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Note by the Secretariat: Additional Note by Mr. Brian Arnold on the Tax Treatment of Services. Geneva, 18-22 October 2010. E/C.18/2010/CRP.7/Add.1, p. 4.

¹⁰² ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. *Commentaries on The Articles of the Model Tax Convention*, *Op. cit.*, p. 118.

Por fim, quanto ao critério funcional, a relação entre a presença objetiva da sociedade não-residente no Outro Estado e a atividade empresarial principal ou relevante desenvolvida por ela é que será indicativa da conformação deste critério.

Desta forma, só será possível verificar a configuração do critério funcional se houver presença objetiva de pessoas naturais à mando da sociedade e se as atividades negociais conduzidas por aquelas consistirem em uma prestação de serviços, de acordo com o item 42.29 dos Comentários à CM OCDE. Assim, é impreterível compreender o que define uma atividade como uma prestação de serviço.

Em linhas gerais, pode-se dizer que uma prestação de serviço é definida pela realização de uma atividade que caracterize um “fazer”, que tenha conteúdo econômico e que seja em favor de um terceiro¹⁰³.

Nesse sentido e adotando a definição acima, atividades realizadas no Outro Estado que beneficiem apenas a própria empresa não podem conformar o critério funcional ante a ausência de benefício econômico em favor de terceiro¹⁰⁴. De modo semelhante, se as atividades tiverem caráter auxiliar ou preparatório, não será possível caracterizar um PE Serviços, porque inexistente o conteúdo econômico definidor da prestação de serviços.

Um último requisito importante de se mencionar, relativamente ao critério funcional, diz respeito ao prazo mínimo de permanência de 183 num período de 12 meses, ao que se soma a necessidade de que a prestação de serviços no território do Estado-fonte gere um determinado nível de riqueza. O item (a) da previsão alternativa dos Comentários ao Artigo 5 da CM OCDE impõe que as receitas oriundas da prestação de serviços realizada através da(s) pessoa(s) natural(is) deve superar 50% da receita bruta total das atividades negociais ativas da sociedade não-residente

Além do prazo estipulado no item (a), há outro teste temporal, chamado *duration test*, que diz respeito ao tempo de exercício ou de realização da prestação de serviços feita através da pessoa natural. Segundo este critério, a identidade da pessoa natural é indiferente, e o que efetivamente importa é o tempo pelo qual a pessoa física é usada para prestar serviços pela sociedade não residente. Logo, em sendo este tempo superior a 183 dias, o critério estará configurado.

¹⁰³ WIJNEN, Wim; GIEDE, Jan de; ALESSI, Andrea. Tratamento dos serviços nos acordos de bitributação. *Direito Tributário Atual*. São Paulo, n. 27, 2012, p. 211-212.

¹⁰⁴ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. *Commentaries on The Articles of the Model Tax Convention*, Op. cit., p. 117-118.

A esse respeito, vale comentar que a quantidade e a alternância ou mudança das pessoas naturais envolvidas na prestação dos serviços pouco importa. Além disso, a referência a um mesmo projeto deve ser interpretada em linha com a noção de unidade comercialmente coerente (commercial coherence)¹⁰⁵.

D. Breve consolidação do conceito de estabelecimento permanente

De tudo o quanto foi exposto nas seções anteriores, é possível tirar algumas conclusões preliminares. A primeira é que existem, de fato, tipos variados de Estabelecimento Permanente. Como visto, é possível constatar a existência de um PE tanto com base em uma instalação física fixa, quanto com base na presença de uma agente que se relacione de forma subordinada com o não-residente. A segunda, de maior interesse para a formação de uma noção consolidada, é que a despeito das consideráveis diferenças, também é possível agrupar traços comuns a todos os tipos de PE.

Nesse sentido, aponta-se como uma primeira característica comum aos Estabelecimentos Permanentes a necessidade de evidenciarem um determinado grau de inserção do não-residente na vida econômica do Estado-fonte.

Tanto isso é verdade que, para os PEs Reais, existe a chamada *exclusionary list*¹⁰⁶, que lista certos tipos de atividade não caracterizadoras de um PE. Este é o caso dos galpões de depósito, por exemplo, já que se trata de instalações materiais cuja ocupação não gera benefícios a terceiros, por exemplo, mas apenas à própria empresa residente no exterior. Para os PEs Pessoais isso se afigura, por exemplo, na necessidade de pertinência da atividade desenvolvida pelo agente com os negócios do não-residente, além da obrigatoriedade de geração de benefícios econômicos a terceiros.

A submissão ao poder de direção da empresa não-residente é uma segunda característica comum, muito embora a forma de submissão varie em virtude da natureza do que se considera um Estabelecimento Permanente. Afinal, para os PEs Reais é a localidade física que deve estar à disposição da sociedade, enquanto para os PEs Pessoais é a força de trabalho do representante que deve estar submetida ao seu poder de direção;

¹⁰⁵ *Idem*, p. 120-121.

¹⁰⁶ BAKER, *Double Taxation Agreements and International Law*, London, 1994, p. 145. *Apud* XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 679.

Por fim, aponta-se a necessidade de o PE ter permanência ou estabilidade, o que se traduz ou na fixação da instalação, ou na habitualidade da condução das atividades do representante.

Diante destes atributos, é meramente lógico concluir que, independentemente do tipo de PE que se procura caracterizar concretamente, caso ele não atenda a qualquer uma das particularidades acima mencionadas, dificilmente será possível dizer que se trata de um Estabelecimento Permanente e, desta forma, será penoso retratar um vínculo genuíno e suficiente a ponto de justificar a presença deste elemento de conexão legitimador da tributação pelo Estado-fonte.

CAPÍTULO III – ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO, TRIBUTAÇÃO DE NÃO-RESIDENTES E ESTABELECIMENTOS PERMANENTES

Nos capítulos anteriores, focou-se em estabelecer os alicerces teóricos em que se pauta este trabalho, bem como no estudo do conceito de Estabelecimento Permanente à luz da doutrina e das normas convencionais.

Nesta seção, a ideia é mudar o referencial de análise e examinar com maior profundidade o ordenamento jurídico brasileiro, buscando esclarecer, em primeiro, como ocorre a tributação dos não-residentes em linhas gerais e se é possível extrair uma definição de PE com base na legislação doméstica; e, em segundo, se é necessário haver essa tal definição no ordenamento para que seja possível aplicar as consequências impositivas aos PEs de acordo com as normas convencionais.

A. A tributação de não-residentes e a possibilidade de definição de PE com base no ordenamento jurídico brasileiro

Inicialmente, é importante fazer duas pontuações preliminares, úteis ao conteúdo que se segue. A primeira é que inúmeros países adotam o conceito de PE de forma expressa em suas regras fiscais internas, tal qual ocorre com a Áustria (artigo 29 do *Bundesabgabenordnung*)¹⁰⁷, por exemplo, o que por vezes é feito até mesmo para solucionar conflitos internos, como é o caso da seção 2 do *Gewerbesteuer-gesetz*, legislação alemã¹⁰⁸.

A segunda, e em sentido contrário à anterior, é que a legislação brasileira não define o conceito e nem determina os critérios de configuração de um Estabelecimento Permanente. Isso, contudo, não impede que a mesma materialidade seja atingida pelas normas domésticas, como se verá a seguir¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Cf. GREINECKER, Herbert; KARATAS, Gülay. Austrian Report. In: REIMER, Ekkehart; URBAN, Nathalie; SCHMID, Urban; SCHMID, Stefan (Eds.). *Permanent establishments: a domestic taxation, bilateral Tax Treaty and OECD perspective. Op. cit.*, p. Austria | 7.

¹⁰⁸ Cf. MATTERN, Oliver; ZIMNY, Marcin. German Report. In: REIMER, Ekkehart; URBAN, Nathalie; SCHMID, Urban; SCHMID, Stefan (Eds.). *Idem*, p. Germany | 3-4.

¹⁰⁹ PRZEPIORKA, Michell. *Estabelecimento Permanente à Brasileira*. In: Revista de Direito Tributário Internacional Atual. São Paulo: nº 2, p. 141-166, 2017, p. 157.

A esse propósito, importante pontuar que não é nada pacífico o debate sobre o alcance e a extensão da cláusula de reenvio da Convenção Modelo, que impacta diretamente na aplicação do conceito tratadístico de PE¹¹⁰.

É que tal controvérsia perquire sobre a possibilidade de existir um conceito autônomo de Estabelecimento Permanente na Convenção Modelo, ou se é necessário sempre haver “remessa” ao direito doméstico para que seja possível a tributação.

Em apertada síntese, pode-se defender que pelo fato de o Artigo 5 da sugestão de convenção da OCDE construir os limites do conceito de PE, a sua aplicação seria possível ainda que o ordenamento brasileiro não definisse de forma expressa tal conceito, mas tivesse normas que possibilitassem alcançar a mesma materialidade¹¹¹.

Trocando em miúdos, muito embora as normas brasileiras não sistematizem a tributação dos rendimentos auferidos através da forma dos Estabelecimentos Permanentes, elas permitem que os mesmos rendimentos sejam atingidos pelo Estado brasileiro, isto é, utilizam-se de outros meios. Vejamos.

Em primeiro lugar, o Brasil tributa os não-residentes, em regra, em bases puramente territoriais, já que ausente um vínculo subjetivo entre estes e o Estado brasileiro. Isso significa que, em geral, a tributação recairá apenas sobre os itens de rendimento que mantiverem um vínculo espacial com o ordenamento brasileiro¹¹².

A forma de tributação adotada para tanto decorre da apuração analítica do imposto devido, em que os rendimentos são tomados individualmente e ficam sujeitos à retenção na fonte.

Uma característica marcante deste regime no Brasil é que ele é bastante abrangente, já que basta haver conexão territorial com o país para que seja devida a tributação, o que seria muito mais fácil do que tentar identificar a existência de um PE. Justamente por essa razão, é possível que rendimentos auferidos por PEs de empresas não-residentes no Brasil fiquem sujeitos a esta sistemática de tributação, sendo o respectivo imposto retido na fonte.

¹¹⁰ A respeito do assunto, recomenda-se a leitura dos seguintes autores: VOGEL, Klaus. *Double tax treaties and their interpretation*. Berkeley Journal of International Law v. 4, n. 1, 1986, p. 1-85; ENGELN, Frank. *Interpretation of tax treaties under international law*. Doctoral series v. 7. Amsterdam: IBFD, 2004; SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. *Aplicação de tratados internacionais contra a bitributação. Qualificação de partnership joint ventures*. São Paulo: Quartier Latin, 2006; e ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

¹¹¹ PRZEPIORKA, Michell, *Op. cit.*, p. 157.

¹¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Princípio no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade*. *Op. cit.*, p. 338.

Do ponto de vista jurídico, essa amplitude se justifica na eleição, pelo ordenamento brasileiro, da fonte de produção do rendimento (somada à necessidade de a fonte de pagamento estar no país, como visto no Capítulo I, subseção B.3) como elemento de conexão objetivo passível de disparar a tributação pelo Brasil, tal como dispõem os artigos 741 e 744 do RIR/2018. Do ponto de vista da praticidade, isso se justifica porque gera maior facilidade fiscalizatória.

Em segundo lugar e criando uma exceção à tributação analítica, há algumas normas brasileiras que objetivam conectar o não-residente com o território brasileiro através de sua forma de atuação no país, trazendo aspectos semelhantes aos elementos caracterizadores de PEs segundo as definições das normas convencionais e da doutrina internacional.

Ou seja, se a empresa não-residente atua no Brasil de forma racionalizada, organizando bens e pessoas de forma que a finalidade da sua operação seja o lucro, então pode-se dizer que o estrangeiro estará, de fato, *doing business* no país e, conseqüentemente, esse “braço” de atuação no território nacional será equiparado a pessoas que aqui residem¹¹³. Essa equiparação é o que se chama de forma sintética de tributação e é regra excepcional em relação à tributação analítica.

Dois são os casos em que a exceção é aplicada: ou para o caso de constatação de atuação por meio de filiais, sucursais, agências ou representações de empresas estrangeiras, ou para o caso de condução de operações por meios de intermediários no Brasil.

Em relação ao caso das filiais, sucursais, agências, entre outras, o que está por trás da atribuição deste regime é a distinção entre a atuação de estrangeiros de forma isolada ou permanente no território brasileiro. Em havendo atuação de forma isolada, o regime sintético não será aplicável. Agora, se houver funcionamento de modo perene, aplica-se a equiparação¹¹⁴.

Funcionar no Brasil, nesse sentido, significa conduzir, organizada e coordenadamente, atos ou atividades cujo objetivo seja a persecução e o atingimento do objeto social da empresa não-residente. Assim, o funcionamento tem como pressuposto um esforço permanente de organização, que se manifesta no mundo real através da reunião e emprego sistematizados de bens (meios materiais) e pessoas (meios humanos) estruturados a partir de um estabelecimento¹¹⁵.

¹¹³ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 520.

¹¹⁴ CALIENDO, Paulo. *Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 230.

¹¹⁵ TEIXEIRA, Egberto Lacerda; GUERREIRO, José Alexandre Tavares. *Das sociedades anônimas no direito brasileiro*. São Paulo: J. Bushatsky, 1979, v. 1, p. 80. ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Temas de direito tributário*.

Portanto, percebe-se que a forma e frequência de atuação do não-residente indiciam o grau do vínculo que este possui com a vida econômica de um país. Se o vínculo for significativo o suficiente, indicará funcionamento no Brasil. Caso contrário, não será possível dizer que há esforço permanente de organização e, por consequência, não se poderia caracterizar uma filial, sucursal e afins. Nesse sentido, comenta Ulhôa Canto, por exemplo, que o simples exercício de direitos no Brasil não configuraria um efetivo funcionamento¹¹⁶, sendo impassível de caracterização de filial.

Reunindo os pontos acima mencionados, para que se configure a existência de uma filial, sucursal, agência ou representação, é necessário que, primeiro, haja funcionamento de modo permanente, perene; segundo, que haja emprego de recursos (materiais ou humanos) destinados à execução das atividades negociais ou empresariais; que, em terceiro, haja a condução das atividades em determinado lugar; e que, em quarto, as atividades sejam conduzidas em bases empresariais, isto é, que tenham por finalidade obter lucro.

Uma outra nota a respeito desta hipótese de tributação por equiparação é que, embora se presuma que os comentários acima sejam aplicáveis a sociedades regularmente constituídas e cujo funcionamento no Brasil fora autorizado, é necessário dizer que eles também se aplicam sobre as chamadas “sociedades de fato”.

É que, no Brasil, não se privilegia o princípio de liberdade de estabelecimento¹¹⁷, de tal sorte que há a necessidade de se obter uma autorização do Poder Executivo para que o não-residente exerça atividade empresarial no país, conforme determinado pelo Art. 1.134 do Código Civil.

Deste modo, a despeito de irregular, se se identificar a realização de atividades empresárias por não-residente sem o devido registro conforme as prescrições legais, ainda assim será possível que se imponha a tributação dos rendimentos gerados pela atividade¹¹⁸.

Por fim, uma consequência relevante da caracterização de filiais é o dever de manutenção de registros contábeis autônomos e independentes das matrizes (que estarão no exterior, por óbvio).

Op. cit., v.2, p. 180 *et seq.* TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. *Op. cit.*, p. 188.

¹¹⁶ ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro: Alba, 1964, v.2, p. 195.

¹¹⁷ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 521.

¹¹⁸ Vide, nesse sentido: XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 524; ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Temas de direito tributário*. *Op. cit.*, v.2, p. 193-194; e S. Zapata & L. Meyrer, *Brazil – Permanent Establishments – Country Tax Guides*, IBFD (accessed 31 July 2023), p. 6.

O intuito da legislação brasileira, ao determinar isso, é que seja possível ao usuário da contabilidade visualizar exclusivamente as operações conduzidas pelas filiais, sucursais e afins no Brasil, permitindo a individualização de custos, despesas e receitas, conforme determinado pelos artigos 267 e 467 do RIR/2018.

Já em relação à condução de operações por meio de intermediário, essa hipótese de tributação pelo regime sintético nos remete à distinção entre a representação indireta (que gera a venda indireta), cujo produto da atuação é faturado indiretamente ao terceiro adquirente, e a representação direta (que gera a venda direta), cujo produto da atuação é faturado diretamente ao comprador.

As vendas indiretas são aquelas realizadas por conta e ordem do comitente, mas no nome e sob a responsabilidade do comissário, gerando o que se chama de faturamento indireto ao comprador. Ou seja, o comissário não possui poderes para obrigar contratualmente o comitente (que é a pessoa não-residente) e o terceiro adquirente das mercadorias consignadas que recebe para venda.

Em sentido oposto, principalmente na questão da responsabilidade civil da empresa estrangeira, vendas diretas são aquelas (a) realizadas em território brasileiro (b) pelo representante residente no Brasil (c) que possua poderes para obrigar contratualmente a sociedade não-residente com o adquirente (terceiro que compra a mercadoria), o que se chama de faturamento direto da venda (Art. 612, caput e § único do RIR/2018).

Embora importante para a compreensão da própria relação entre o mandante e o mandatário, é irrelevante para a legislação tributária brasileira se o agente possui o status de dependente ou independente e se exerce esporádica ou habitualmente as suas funções, em sentido contrário às disposições da CM OCDE sobre o assunto¹¹⁹.

Adicionalmente, a constatação de atuação através de um intermediário também implica o dever de manutenção de registros contábeis próprios e independentes da empresa não-residente, tal qual ocorre com as filiais, sucursais, agências e representações, embora existam diferenças em relação ao modo de apuração dos resultados, à luz do Art. 468 do RIR/2018.

Confrontando o regime de tributação sintético posto pela legislação brasileira com o regime dos PEs tal qual sugerido na Convenção Modelo, fica nítida a presença de semelhanças marcantes, muito embora também seja possível constatar algumas diferenças.

Uma semelhança é que, embora em contexto específico de Copa das Confederações e Copa do Mundo, a legislação brasileira já reconheceu que instalações temporárias de negócios

¹¹⁹ S. Zapata & L. Meyrer, *Op. cit.*, IBFD (accessed 31 July 2023), p. 9.

de empresas que não residissem no país para fins fiscais não configurariam Estabelecimentos Permanentes para os fins das normas internas, bem como não se sujeitariam ao disposto nos artigos 159, II e III do RIR/2018 e 126 do CTN (ou seja, às regras que definem o que se considera como pessoa jurídica para fins da legislação do imposto sobre a renda e, em relação ao CTN, que dispõem sobre a capacidade tributária).

Desta forma, é possível argumentar que a legislação brasileira traria hipóteses especiais de enquadramento no conceito de PE extraído da legislação internacional, sendo defensável entender que as filiais, sucursais, agências ou representações seriam PEs Materiais, enquanto agentes, mandatários, comissários ou representantes seriam PEs Pessoais¹²⁰.

Já em relação às diferenças, é possível alegar que, apesar de serem semelhantes as noções de PE Material e PE Agência - de um lado - e de filiais, subsidiárias, agências e representações e comissários, mandatários, representantes ou agentes - de outro -, não há absoluta convergência em relação aos requisitos necessários para a sua configuração no caso concreto.

Isso porque o conceito de PE, sobretudo aquele presente nos tratados homologados pelo Brasil, possui critérios conformadores mais complexos e com maior abrangência (leia-se, com um número maior de possíveis configurações)¹²¹.

Um exemplo em que isso fica nítido é o do comissário ou representante indireto, que jamais poderia configurar um PE segundo os critérios conformadores dos tratados assinados pelo Brasil, uma vez que o comissário não possui poder de agência (poder para vincular juridicamente o comitente e o adquirente), requisito essencial para conformar o critério objetivo do PE Agência, mas que, apesar disso, será tributado pela forma sintética, por força do Art. 468 do RIR/2018.

Logo, e para arrebatar esta seção, temos que a tributação dos não-residentes ocorre, em regra, pela tributação na fonte (apuração analítica) e, em casos excepcionais, pela equiparação à pessoa jurídica residente no Brasil (tributação sintética), como é o caso da constatação de filiais, sucursais, agências e representações ou de identificação de atuação através de intermediários.

Em relação à noção de PE à luz das normas tributárias brasileiras, conclui-se não haver uma sistematização (tampouco uma definição) a respeito do que se entende por Estabelecimento

¹²⁰ 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, v. 9, p. 307 *et seq.*

¹²¹ PEPE, Flávia Cavalcanti. *Op. cit.*, p. 254.

Permanente, não existindo também na legislação um regime jurídico-tributário que lhe seja próprio.

Mesmo assim, foi possível extrair do ordenamento pátrio que a materialidade atingida pelas normas convencionais, quando dispõem sobre PEs Materiais, pode ser alcançada pelas normas brasileiras que regulam a tributação de filiais, sucursais e afins, enquanto a materialidade que as regras tratadísticas sobre PEs Agência pretendem atingir seria contemplada pela legislação que trata da tributação de mandatários, representantes e agentes.

Neste sentido, percebe-se que não é necessário que haja a configuração de um Estabelecimento Permanente no Brasil para que os lucros de uma empresa não-residente possam ser tributados no país. Ou bem eles o serão por conta do elemento conectivo da fonte de produção, havendo retenção do imposto na fonte, ou bem eles o serão pela caracterização de filial, sucursal e afins, ou então pela caracterização de relação de mandato ou comissão.

Diante disso, a seção seguinte buscará investigar se há a possibilidade de aplicar no Brasil o racional subjacente às regras de tributação dos lucros de empresas que há na Convenção Modelo. Trata-se, portanto, de uma discussão a respeito da possibilidade de integração das disposições convencionais ao Direito Tributário brasileiro, a despeito de inexistir uma definição e sistematização normativa sobre o assunto no ordenamento interno.

B. Da aplicação do racional das regras da Convenção Modelo sobre PE pelo Estado brasileiro: intersecção entre o conceito convencional e os entes equiparados à pessoas jurídicas pela legislação brasileira

Como examinado acima, viu-se que é possível defender que a legislação brasileira traz, em certa medida, o conceito de PE nas regras sobre tributação de não-residentes, especialmente quando impõe requisitos semelhantes para a caracterização de filiais, sucursais e afins, ou para caracterização de quaisquer relações de representação através de intermediários.

Isso, contudo, não significa que o ordenamento jurídico interno absorva também o racional por trás do conceito de PE de acordo com a Convenção Modelo, racional este que elege qual Estado poderá exercer sua jurisdição fiscal sobre os rendimentos empresariais de sociedade não-residente.

É que, de acordo com a lógica por trás da ordenação de competências feita pelo Artigo 7 da CM OCDE, cabe ao Estado de residência da empresa tributar os seus lucros e demais

rendimentos, sendo que o Estado em que estes teriam sido produzidos os poderia alcançar apenas se configurado um Estabelecimento Permanente (vide Capítulo I, seção C).

Muito embora tal ordenação seja feita pelas regras convencionais, sabemos que se trata, a fim a ao cabo, de uma indicação do Estado que pode, de forma primária, realizar a tributação¹²², o que significa que o Outro Estado também poderá tributar os rendimentos que não lhe teriam sido alocados pelo DTA, se assim entender pertinente e nos limites de sua legislação, e que também não significará que o Estado de residência deva abrir mão cobrar tributos sobre tais riquezas caso haja exação pelo Estado-fonte.

Nesse sentido, e de modo diverso à Convenção Modelo, a legislação tributária brasileira alcança os rendimentos de não-residentes, tributação esta que se dá de forma abrangente e assimila as riquezas aqui geradas, mesmo que não haja a configuração de um PE.

Isso, a princípio, faz todo o sentido, uma vez que as regras de tributação não devem pressupor a existência de tratados entre o Brasil e os Estados de pessoas tidas como estrangeiras e que aqui realizem negócios, além de que o exercício da jurisdição fiscal pelo Estado brasileiro não pode ser limitado unilateralmente pelo exercício da jurisdição fiscal de Outro Estado, sob o risco de violação da sua soberania, como se esclareceu no Capítulo I, seção A¹²³.

Só que, apesar da impossibilidade de limitação iníqua, vimos também que o próprio conceito de jurisdição fiscal é limitado senão pelo Direito Internacional, que exige uma certa conexão entre um fato dotado de estraneidade e o território ou poder de governo de um Estado para que este exerça sua pretensão impositiva¹²⁴.

Em virtude dessa conexão exigida pelo Direito Internacional, neste momento cabe pensar em como integrar o racional trazido pelas normas convencionais sobre tributação de rendimentos de não-residentes com as regras tributárias brasileiras, mostrando como o conceito de Estabelecimento Permanente pode ser chave nesse processo de integração ao precisar o seu campo de incidência e balizar a construção da norma tributária brasileira¹²⁵.

Partindo da perspectiva de não-residentes que desejam atuar ou investir no Brasil, é sabido que os DTAs possuem eficácia negativa, isto é, eles não criam nem majoram obrigações fiscais para os contribuintes, apenas apontando por quem e como será tributada cada tipo de

¹²² BRAUNER, Yariv. A framework for an informed study on the realiste role of tax in a development agenda. *University of British Columbia Law Review*, v. 42, n. 2, Jul. 2010, p. 316.

¹²³ Cf. BÜLHER, Ottmar. *Op. cit.*, p. 176. Ver nota de rodapé nº 5.

¹²⁴ Cf. MARTHA, Rutsel Silvestre J. Extraterritorial taxation in international law. In: MEESEN, Karl M. (Ed.). *Extraterritorial jurisdiction in theory and practice. Op. cit.*, p. 23; RIPHAGEN, W. *Some reflections on 'functional sovereignty'*. *Op. cit.*, p. 122. Ver nota de rodapé nº 8.

¹²⁵ PEPE, Flávia Cavalcanti. *Op. cit.*, p. 255-258.

riqueza. Na realidade, o ato de tributar nunca decorrerá de uma norma convencional, mas sempre de uma norma interna¹²⁶.

Nada obstante, isso não significa que se o direito interno de um país não definir o conceito de PE, então não será possível aplicar suas consequências jurídicas - qual seja, o racional de ordenação de competências – à luz das normas convencionais¹²⁷.

Afinal de contas, o Direito Tributário Convencional funciona de forma excepcionar a aplicação do direito doméstico, funcionando como uma máscara colocada sobre o direito interno, tapando determinadas partes deste que, em virtude disso, passam a ser inaplicáveis ao fato jurídico-tributário¹²⁸.

Assim, a integração deve ocorrer exatamente para que, na hipótese de as regras domésticas trazerem elementos de conexão mais abrangentes do que aqueles contidos no racional das normas tratadísticas, haja a restrição do âmbito de aplicação do direito interno¹²⁹.

Na prática, é isso que deveria ocorrer em relação aos artigos 5 e 7 da Convenção Modelo, gerando, em termos concretos, a aplicação do conceito de PE tal qual disposto nos DTAs e, conseqüentemente, a utilização do racional de ordenação de competências da CM OCDE, de tal forma que a noção de Estabelecimento Permanente excetuasse a tributação dos rendimentos empresariais de não-residentes apenas pelo Estado em que estes possuírem domicílio fiscal.

Ou seja, caso fosse aplicável um DTA entre determinado Estado e o Brasil, as normas convencionais imporiam a exclusão da tributação na fonte da riqueza auferida por empresa não-residente quando não se constatasse a presença de um PE ou, em sendo esta constatada, ocorreria a limitação da tributação apenas na extensão daquilo que tivesse sido auferido pelo estabelecimento, não sendo aplicáveis, deste modo, as hipóteses de caracterização de filial, sucursal e afins, tampouco as de relação de intermediação.

Deste modo, adota-se aqui o posicionamento de que o Brasil poderia, e efetivamente deveria, utilizar-se da lógica própria das normas convencionais dispostas pelos Artigos 5 e 7 da Convenção Modelo para construir a sua norma impositiva interna em relação à tributação dos

¹²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 12ª edição. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 21 out. 2023. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626041, Capítulo II, subcapítulo 10.2.

¹²⁷ DRAGONETTI, Alessandro; PIACENTINI, Valeria; SFONDRINI, Anna. *Manuale di fiscalità internazionale*. Ipsoa-Kluwer, 2008, p. 783.

¹²⁸ Cf. VOGEL, Klaus. *Op. cit. Apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 12ª edição. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 21 out. 2023. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626041, Capítulo II, subcapítulo 10.7.

¹²⁹ JONES, John F. Avery et al. Tax treaty problems relating to source. *European taxation*. Mar. 1998, p. 79.

rendimentos empresariais de não-residentes, posição esta defendida por Flávia Cavalcanti¹³⁰ e Michell Przepiorka¹³¹.

C. Breves comentários acerca da jurisprudência envolvendo o conceito de PE

Para que tenhamos uma noção completa acerca da noção de PE no ordenamento brasileiro, é importante anotar brevemente a percepção da jurisprudência a respeito da tributação de rendimentos empresariais de não-residentes, de modo a consignar o que os tribunais administrativo e do Judiciário entendem acerca do assunto e daquela noção, especialmente considerando a grande incerteza que circunda a sua conceituação¹³². Nesse sentido, importante destacar que a remissão à Jurisprudência será feita a título exemplificativo e não pretende esgotar o assunto, já que não a análise de precedentes não é o objeto central deste trabalho.

Em relação ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, algumas decisões ilustram o entendimento dos julgadores do Poder Executivo sobre o tema, ainda que não sejam muitas.

Por exemplo, há uma decisão de 2020 que discutiu a retenção de imposto sobre a renda na fonte por pagamento feito a não-residente como contrapartida a prestação de serviço de assistência técnica. Neste caso, esclareceu-se que o conceito de Estabelecimento Permanente mencionado nos DTAs firmados pelo Brasil com outras jurisdições só seria aplicável a pessoas jurídicas, muito embora seu resultado tenha sido desfavorável ao contribuinte por voto de qualidade, tendo concluído que os pagamentos possuiriam natureza de royalties¹³³.

O acórdão mencionado ainda descreveu algumas características marcantes dos PEs. Segundo o julgado, os PEs teriam por características: (i) a existência de uma instalação material com caráter de permanência; (ii) que esta instalação esteja à disposição da empresa; e (iii) que a empresa exerça sua atividade nesta instalação ou por meio dela.

¹³⁰ PEPE, Flávia Cavalcanti. *Op. cit.*, p. 257.

¹³¹ PRZEPIORKA, Michell, *Op. cit.*, p. 157.

¹³² J. Schwarz, *Hidden or Accidental Permanent Establishments and Penalties*, Kluwer Tax Blog (24 Jan. 2016), available at <http://kluwertaxblog.com/2016/01/24/hidden-or-accidental-permanent-establishments-and-penalties> Apud D. Canen, *Permanent Establishments: The Latest Trends from the Brazilian Tax Authorities – A Case Law Update*, 70 Bull. Intl. Taxn. 10 (2016), Bulletin for International Taxation IBFD.

¹³³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 2202-003.114, de 5 de março de 2020. Disponível em: <https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2/browse/>. Acesso em 30 de setembro de 2023.

Em outro caso, analisando prestação de serviços de fretamento entre a *Petrobrás* e a sociedade francesa *Pride Foramer SAS*¹³⁴, concluiu-se que a *Pride do Brasil Serviços de Petróleo Ltda.* (representante da sociedade francesa no Brasil e com quem a Petrobrás também firmara contrato relativo a serviços de exploração de petróleo) estaria atuando como efetiva intermediária da sociedade francesa nessa relação, sendo o caso de caracterização de um PE Pessoal em virtude de algumas características dos contratos, tais como: (i) as múltiplas remissões que os contratos faziam um ao outro; (ii) o fato de que a extinção de um levaria à extinção do outro; (iii) o fato de que ambas as sociedades poderiam ser demandadas quanto ao cumprimento das obrigações do contrato de fretamento; e (iv) o fato de que a apólice de seguro contratada pela *Petrobrás* indicava a *Pride SAS* como beneficiária.

Ou seja, analisando as decisões administrativas mencionadas, conseguimos extrair alguns traços característicos indicativos do conceito de Estabelecimento Permanente de acordo com o CARF. Seriam eles: (i) o instituto só poderia ser aplicável a pessoas jurídicas; (ii) é necessário existir uma instalação material que exerça as atividades empresariais de forma contínua e permanente ou, alternativamente, é necessário haver indícios concretos de que há relação de representação entre o não-residente e uma sociedade situada no Brasil; (iii) na hipótese de se tratar de instalação, ela deve estar à disposição da empresa; e (iv) ainda nesta última hipótese, a empresa deve exercer suas atividades na respectiva instalação, ou através dela.

Já em relação ao Poder Judiciário, nota-se algumas poucas decisões que demonstram uma posição semelhante à manifestada na seção B deste capítulo, de que mesmo diante da inexistência de uma definição conceitual de Estabelecimento Permanente na legislação tributária doméstica, em havendo DTA entre o Brasil e determinado país e em sendo vigente a cláusula do Artigo 7 tal qual redigida na CM OCDE, a não configuração de um PE na prática afasta a tributação pelo Estado-fonte¹³⁵.

Se por um lado os casos acima impediram a tributação pelo Brasil em virtude da aplicação da cláusula do Artigo 7 dos DTAs de que o país era signatário, por outro há casos em

¹³⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 2202-003.063, de 12 de fevereiro de 2016. Disponível em: <https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2/browse/>. Acesso em 30 de setembro de 2023.

¹³⁵ Nesse sentido: BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), EINF 2002.71.00.006530-5/RS, Rel.: Luciana Amaral Corrêa Münch, j. 29/06/2009; BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3), AC. 2004.61.00.000361-5/SP, Rel.: Cecília Marcondes, j. 09/11/2012; BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2), Ap. em MS 2002.02.01.0033605-2/RJ, Rel. Tania Heine, j. 14/07/2009.

que se considerou configurado um Estabelecimento Permanente em virtude da existência de participação majoritária, pela empresa não-residente, na sociedade brasileira.

Na apelação 2002.51.01.002701-0¹³⁶, por exemplo, o fato de a *PCI Ingenierie S/A*, sociedade francesa, deter 99,9% de participação societária na *PCI do Brasil Ltda.*, aliado à existência de um contrato de prestação de serviços de assistência na manufatura e instalação de equipamentos necessários para as operações da empresa brasileira, foi considerado acervo probatório o suficiente para que se entendesse a existência e participação da PCI do Brasil no contrato como intermediária da sociedade francesa e dos adquirentes dos veículos no Brasil, de tal sorte que sem a atuação daquela, os negócios desta não seriam rentáveis.

Em outro caso envolvendo empresas do setor de telecomunicação¹³⁷, considerou-se em primeira instância que a sociedade brasileira *Telesat Serviços de Comunicação S/A* seria um PE da canadense *Telesat Canada*, porque um dos representantes legais desta era membro do conselho de administração daquela, tendo poderes de representar a empresa brasileira.

Em sede de apelação, contudo, o resultado foi revertido em virtude da ausência de vedação legal de que membros de uma sociedade façam parte do conselho de administração de outra e, além disso, o desembargador manifestou entendimento de que o fato destacado pela fiscalização geraria presunção de que existiria um Estabelecimento Permanente da sociedade estrangeira no Brasil.

Ou seja, resumindo, em sede administrativa, as decisões encontradas permitem enumerar algumas características do que se considera um Estabelecimento Permanente, tais como a necessidade de haver uma instalação material em que se desenvolve a atividade, inclusive se esta for um serviço, a longevidade do exercício destas atividades, bem como que apenas pessoas jurídicas poderiam, em tese, ser qualificadas como um PE de um não-residente.

Já no âmbito do Judiciário, nota-se que algumas decisões levaram em consideração, questões de legalidade, envolvendo principalmente a interpretação dos enunciados prescritivos internos em hipóteses em que havia DTAs, de tal sorte que entenderam que a construção da norma impositiva deveria levar em conta a lógica alocativa de competência tributária das regras convencionais, afastando a retenção do IR na fonte quando não constatado um Estabelecimento Permanente.

Em relação às suas possíveis características, alguns julgados listaram, casuisticamente, que os PEs poderiam ser configurados pela presença de participação societária majoritária

¹³⁶ BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2), Apelação nº 2002.51.01.002701-0, p. 15/04/2010.

¹³⁷ BRASIL, Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF1), Apelação 200038000444127, p. 04/12/2013.

aliada à existência de prestação de serviços, por não-residente, de natureza de assistência técnica, bem como pela presença de representantes de uma no quadro de diretores ou conselheiros da outra, em se tratando de partes relacionadas.

Em suma, podemos consignar que o entendimento da jurisprudência brasileira sobre o assunto é muito diverso, variando tanto de acordo com as circunstâncias de cada caso, quanto de acordo com fase do julgamento, isto é, se administrativa ou judicial.

CAPÍTULO IV – É POSSÍVEL CARACTERIZAR UM NÔMADE DIGITAL COMO UM PE?

Munidos das premissas, do conceito e sabendo como o ordenamento jurídico brasileiro lida com a tributação dos não-residentes e com o conceito de Estabelecimento Permanente, resta investigar se seria possível que um nômade digital fosse caracterizado como um PE e, se sim, em qual das suas modalidades.

Nesse sentido, buscaremos compreender a seguir se essa caracterização é viável sob duas perspectivas distintas. Na primeira, analisaremos a possibilidade de caracterização de um PE Material quanto ao ambiente de trabalho utilizado pelo nômade digital, ou seja, o seu *home office*. Já na segunda, examinaremos se a configuração seria possível à luz dos critérios conformadores dos PEs Pessoais.

Justamente para que isso seja possível, é necessário retomarmos certos pontos centrais discutidos nos capítulos anteriores.

Em primeiro lugar, e relativamente à jurisdição para tributar, é essencial que relembremos a ideia de uma dupla perspectiva de análise do conceito de jurisdição propriamente dito. É que esta noção deve ser compreendida tanto como o poder de elaborar normas jurídicas impositivas a certo grupo de pessoas (*jurisdiction to prescribe*), quanto como o poder de fazer cumprir os comandos normativos positivados (*jurisdiction to enforce*)¹³⁸.

Deste modo, é crucial recuperarmos que esse poder bifacetado encontra limites claros dados: (i) pelo território, porque um Estado só pode legislar e aplicar suas normas em seu próprio território; (ii) por um elemento pessoal, porque só poderá aplicar suas normas e fazê-las cumprir em relação a seus cidadãos; e (iii) por um elemento funcional, porque suas normas só podem alcançar fatos dotados de estraneidade que revelem alguma conexão com o seu território ou o seu poder de governo (conforme Capítulo I, seção A).

No contexto dos Estabelecimentos Permanentes, a jurisdição será importante especialmente em relação ao seu aspecto funcional, possibilitando-nos compreender quando o exercício da pretensão fiscal impositiva sobre a riqueza de um não residente será legítimo. Há, evidentemente, a necessidade de que se estabeleça uma conexão entre o aquele e o Outro Estado para que a tributação seja tida como possível e razoável.

¹³⁸ BÜLHER, Ottmar, *Op. cit.*, p. 173 (ver nota 4).

O segundo ponto de recordação diz respeito aos critérios de análise dos Estabelecimentos Permanentes (critério objetivo, critério subjetivo e critério funcional), dos quais se tratou no Capítulo II, seção A.

Segundo ensina Flávia Cavalcanti¹³⁹, o critério objetivo, para que se repute atendido, requer a constatação de um local fixo de negócios, ou então de uma relação negocial entre o intermediário e o não-residente, que se materializem dentro território do Estado-fonte nas duas hipóteses.

O critério subjetivo, por sua vez, será tido como cumprido caso se verifique que a relação entre o não-residente e a instalação material ou o intermediário seja de subordinação ou dependência, respectivamente.

Por fim, o critério funcional, para que se repute ocorrido, implica seja desenvolvida uma atividade negocial pelo intermediário ou no local da instalação fixa e que essas atividades se insiram no *core business* da empresa não-residente, de tal sorte que o seu desenvolvimento no território do Estado-fonte revele presença significativa em sua vida econômica.

Nas seções seguintes, os critérios supramencionados serão referenciados na análise dos possíveis tipos de PE na medida de sua relevância para a caracterização de cada uma das espécies, de acordo com a prática e com os comentários da própria OCDE, mas sobretudo em virtude de serem eles os fatores que evidenciam uma conexão que legitima o exercício da jurisdição fiscal pelo Outro Estado.

O último item de recordação, presente no capítulo III, diz respeito à possibilidade de integração das normas convencionais com o direito brasileiro. Sobre o assunto, é importante lembrar que, por conta da forma pela qual os DTAs atuam no direito interno – que é a limitação da sua aplicação tal qual uma máscara¹⁴⁰ –, é possível aplicar um conceito previsto em um tratado mesmo que ele não encontre par no ordenamento jurídico doméstico, utilizando-o assim para construir o sentido da norma jurídica (conforme Capítulo III, seção B).

Assim, transportando o entendimento acima para o caso brasileiro, o conceito de Estabelecimento Permanente funcionaria como uma efetiva baliza quando da construção da norma impositiva tributária doméstica¹⁴¹, sendo a sua configuração necessária no âmbito de um DTA para que o Brasil pudesse tributar, através da forma sintética ou analítica, um rendimento empresarial de não-residente cuja fonte de produção estivesse em território nacional.

¹³⁹ PEPE, Flávia Cavalcanti. Op. cit., p. 137-139.

¹⁴⁰ Cf. VOGEL, Klaus. Op. cit. Apud SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. Op. cit., Capítulo II, subcapítulo 10.7.

¹⁴¹ PEPE, Flávia Cavalcanti. Op. cit., p. 257.

Postas tais considerações preliminares, passemos à análise das hipóteses acima aventadas.

A. Home office como PE

Como já comentado neste trabalho, a digitalização da economia efetivamente permitiu que os indivíduos exercessem suas atividades de trabalho de suas casas ou de outras bases, isto é, sem que estivessem fisicamente presentes nos escritórios ou dependências das empresas para quem ou com que trabalhavam.

Nesse contexto, surge uma dúvida bastante relevante, que é se um *home office*, que é um dos possíveis locais em que um nômade digital pode exercer suas atividades de trabalho, pode ser caracterizado como um PE de uma sociedade empresária não-residente.

Em virtude da relevância que o assunto tomou principalmente a partir de 2011, a OCDE elaborou um manual cuja pretensão era veicular diretrizes interpretativas do disposto no Artigo 5 da sua Convenção Modelo, tendo instaurado um comitê de trabalhos responsável pela elaboração deste documento.

Esse comitê discutiu, entre outros assuntos, o uso da residência de empregados como um possível escritório de seus empregadores, perquirindo sobre a possibilidade de a propriedade do empregado passar em alguns dos testes cuja satisfação é necessária para que seja possível a caracterização de um PE Material.

Os resultados dos trabalhos foram incluídos nos Comentários ao Artigo 5 da CM OCDE em 2017, ano em que a entidade recomendou que não houvesse qualquer tipo de presunção de que o local usado como *home office* pelo empregado constitua, automaticamente, um PE¹⁴².

É que, segundo as conclusões do comitê, a verificação deste fato depende de aspectos casuísticos, embora seja possível, modo geral, consignar que um *home office* não será um Estabelecimento Permanente quando a condução dos negócios na residência do indivíduo for intermitente ou incidental (isto é, quando não caracterizada a permanência), a ponto de que não se possa considerar que o espaço esteja à disposição do empregador não-residente¹⁴³.

¹⁴² REIMER, E. Permanent Establishment. In: VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on Tax Conventions. 4th edition, Kluwer Law International, 2015, paragraph 128. Apud BERETTA, Giorgio. “Work on the Move”: Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties. Netherlands: IBFD, 2023, p. 21.

¹⁴³ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. Commentaries on The Articles of the Model Tax Convention, Op. cit., p. 100.

Ou seja, fica nítido o peso que possuem os testes de permanência e de *right of use* num contexto de qualificação de um *home-office* como um PE Material. Pelo lado da permanência, vimos que ela se reputará como satisfeita desde que um período mínimo¹⁴⁴ seja cumprido (que costuma ser de 6 meses, usualmente).

Pelo lado do teste de base fixa de negócios, exige-se que o *home office* esteja à disposição da empresa estrangeira. Se por um lado isso não significa que o não-residente deva ser proprietário do recinto utilizado como escritório pessoal e remoto pelo nômade digital, por outro deve a sociedade alienígena poder dispor a qualquer título das instalações, bem como ter o poder de usá-las com o intuito de realizar seus negócios¹⁴⁵.

Deve haver, em essência, algum indício concreto que revele que o trabalhador deverá usar parte de sua casa como *home office* à mando da empresa não-residente, seja isso baseado em uma disposição contratual ou em um acordo não escrito¹⁴⁶ e não sendo suficiente para tanto a sua simples presença¹⁴⁷.

Na prática, um desses indícios seria o custeio, pela empresa não-residente, de móveis destinados ao trabalho remoto, por exemplo, ou mesmo móveis típicos de escritório e voltados para o exercício das atividades que usualmente seriam feitas nas dependências da empresa, bem como materiais auxiliares a computadores e afins¹⁴⁸.

Além disso, parece que a OCDE também dá especial enfoque para a adequação da atividade ao *core business* da sociedade empresária não-residente¹⁴⁹, já que se no recinto forem realizadas atividades preparatórias ou auxiliares, haverá a impossibilidade de se caracterizar um PE, muito por força da lista do Artigo 5(4) da Convenção Modelo.

Na mesma direção, mas de forma um pouco mais aprofundada, a Câmara de Comércio Internacional - CCI elaborou um documento, em outubro de 2021, em que fez recomendações aos países a respeito de eventuais reformas em seus sistemas tributários para que o tratamento para pessoas que optam por trabalhar de forma remota internacionalmente fosse mais coeso, claro e objetivo.

Segundo esse documento, nas hipóteses em que o trabalhador requisita que a sociedade o permita trabalhar remota e temporariamente em outra jurisdição e a sociedade concede tal

¹⁴⁴ *Idem*, p. 95-96.

¹⁴⁵ *Idem*, p. 102.

¹⁴⁶ *Idem*, p. 100.

¹⁴⁷ *Idem*, p. 98.

¹⁴⁸ REIMER, E. Permanent Establishment. In: VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Tax Conventions*. 4th edition, Kluwer Law International, 2015, parágrafo 128. *Apud* BERETTA, Giorgio. *Op. cit.*, p. 21.

¹⁴⁹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. Commentaries on The Articles of the Model Tax Convention, *Op. cit.*, p. 100-101.

permissão, esse fato não deveria ser suficiente para a criação de um PE, caso o trabalhador exerça suas atividades por menos de 120 dias de trabalho. É o que explica a entidade quando expõe os motivos que fundamentam sua recomendação.

Resumidamente, se a empresa não-residente decide permitir que um de seus trabalhadores exerça sua função remota e internacionalmente, de modo temporário, não estaria configurado o caráter da permanência, porque seria impossível qualificar como fixo o local em que o empregado desempenhasse suas funções, uma vez que o pedido teria vindo do próprio trabalhador, que ele não teria a intenção de exercer suas atividades ali continuamente e que o local não estaria à disposição da sociedade, que não seria capaz de exercer poder ou influência sobre ele, mas apenas do trabalhador, diretor ou sócio¹⁵⁰.

A esse respeito, Skaar critica a abordagem feita pelas organizações internacionais. Segundo o autor, o requisito de maior valia deveria ser a análise do impacto, em termos concretos, da importância e relevância da atividade exercida pelo empregado, sócio ou preposto para os negócios da empresa não-residente, bem como o tempo gasto no local de *home office*, analisando assim a influência indireta do empregador ou da sociedade de que se é sócio sobre tal recinto¹⁵¹.

Assumindo posição de relativa semelhança à opinião externada pelo autor acima mencionado, o Ministro de Finanças austríaco considerou, em 2017, que os fatores determinantes para a qualificação de um *home office* como PE são o uso do recinto pelo empregado para a realização das atividades que ele normalmente faria nas instalações da empresa, bem como se a sociedade empresária não-residente deduz de seu imposto sobre a renda as despesas havidas pelo empregado para a manutenção de seu escritório remoto¹⁵².

Feitas tais considerações, podemos concluir que: (i) em havendo um conjunto concreto de indícios para demonstrar que há influência do não-residente sobre o recinto de *home office*, podendo dispor deste de acordo com suas necessidades negociais; e (ii) em transcorrendo o período necessário para caracterizar a permanência, seria possível que um escritório pessoal fosse qualificado como um PE de empresa estrangeira, já que cumpridos os próprios requisitos assinalados pelas regras convencionais.

¹⁵⁰ INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE (ICC). Tax Reform for Remote Working Abroad. Publicado em out. 2021, p. 2-3. Disponível em: <https://iccwbo.org/news-publications/policies-reports/tax-reform-for-remote-working-abroad/>. Acesso em 06 de outubro de 2023.

¹⁵¹ SKAAR, Arvid A. *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*. 2nd edition. Netherlands: Kluwer Law International, 2020, p. 293

¹⁵² AT: Ministry of Finance, 6 Nov. 2017, Ruling EAS 3392.

Justamente por haver respaldo nas normas tratadísticas e à luz da posição adotada na Seção B do Capítulo III deste trabalho - qual seja, de que o Brasil poderia se utilizar da lógica própria das normas convencionais dispostas pelos Artigos 5 e 7 da Convenção Modelo para construir a sua norma impositiva interna em relação à tributação dos rendimentos empresariais de não-residentes - seria possível defender também que o Estado brasileiro considerasse como PE Material um estabelecimento de *home office* se cumpridos os requisitos do *right of use test* e do *permanence test*.

Toda essa discussão fica ainda mais interessante quando os empregados já trabalharem normalmente de forma remota, com o que é o caso dos nômades digitais. Nestes casos, um questionamento não apenas válido, mas também necessário, é se seria possível qualificar o próprio empregado como um PE Pessoal. Verificaremos esse ponto na seção seguinte.

B. Nômades digitais como PEs Pessoais

Definidos por Makimoto e por Manners como aqueles que trabalham remotamente, estando em constante movimento pelo planeta e não possuindo a necessidade de trabalhar apenas de locais fixos dentro de suas organizações, isto é, exercendo suas atividades independentemente de onde estiverem¹⁵³, os nômades digitais podem ser o foco de análise de autoridades fiscais na tentativa de alcançar rendimentos empresariais de sociedades não residentes no Brasil para fins fiscais.

De fato, num cenário pós pandêmico, o aumento do trabalho remoto tornou efetivamente mais difícil conectar o local fixo de trabalho da organização com a presença física do trabalhador¹⁵⁴.

Nestes casos, entendemos ser necessário conduzir a análise em três momentos distintos, cada qual pautado em um dos critérios mencionados na introdução a este capítulo. Logo, no primeiro momento, examinaremos se o nômade digital, por sua atuação e relação com o não-residente, pode ser enquadrado como PE Agência conforme o seu critério objetivo; no segundo, conforme o critério subjetivo; e, no terceiro, de acordo com o critério funcional.

Assim, se estivermos diante de um PE Agência, será necessário observar, pelo critério objetivo, se há uma relação de representação negocial entre a empresa não-residente e um intermediário seu que atue no território do Outro Estado, de tal sorte que reste evidenciado que

¹⁵³ T. Makimoto & D. Manners, Digital Nomad (Wiley 1997). *Apud* BERETTA, Giorgio. *Op. cit.*, p. 6-7.

¹⁵⁴ BERETTA, Giorgio. *Op. cit.*, p. 13.

o representante possua poderes para agir em nome da sociedade alienígena, bem como poderes para vinculá-la juridicamente a terceiros com quem se contrata¹⁵⁵.

Concretamente em relação aos nômades digitais, é possível que eles atuem, em território estrangeiro, de forma remota como representantes com poderes para criar vínculos jurídicos entre os seus representados e eventuais terceiros.

Nestas hipóteses – e já dentro dos aspectos conformadores do critério funcional -, mister saber se este item do critério objetivo é realizado pelo intermediário com certa habitualidade¹⁵⁶. Aqui também não há qualquer menção ao fato de que as atividades executadas sejam centrais, isto é, façam parte do *core business*, o que poderia nos levar a concluir que atividades auxiliares pudessem, a fim e ao cabo, caracterizar um PE pela ausência de vedação expressa.

Pelo critério subjetivo, se há relação de dependência entre a empresa não-residente e um representante seu que atue no território do Outro Estado, isto é, se aquela pode gerenciar a atividade de trabalho deste (extrapolando o simples papel de representado que dá instruções genéricas), o que se chama de dependência jurídica, e se este não pode (ou não consegue) exercer normalmente os seus negócios individuais enquanto representa o não-residente, o que se chama dependência econômica, então estaremos diante de um PE à luz deste requisito¹⁵⁷.

Portanto, se na prática houver relação de intermediação entre o representante e o não-residente, sendo que desta seja possível ao representado ser vinculado juridicamente aos terceiros com quem seu representante contrata; se houver habitualidade no exercício das atividades de representação e se estas fizerem parte do *core business* da empresa alienígena (embora não haja vedação expressa a esse ponto, como mencionado) e se houver dependência jurídica e econômica entre ambos, então seria possível compreender um nômade digital como um Estabelecimento Permanente na modalidade Agência.

Essa forma de qualificar um PE Agência é, de certo modo, compartilhada pelas autoridades fiscais brasileiras. Embora em contexto fático que não tratava de um nômade digital, a RFB entendeu que a tributação deste tipo de Estabelecimento Permanente estaria justificada porque os rendimentos auferidos nas vendas não decorreriam de atividades desenvolvidas exclusivamente no exterior, mas sim de atividades cuja condução revela que a empresa não-residente fazia negócios no Brasil de forma organizada, o que estaria evidenciado

¹⁵⁵ PEPE, Flávia Cavalcanti. Op. cit., p. 197.

¹⁵⁶ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. Commentaries on The Articles of the Model Tax Convention, Op. cit., p. 102.

¹⁵⁷ Idem, p. 95-96.

pelo poder de representação outorgado ao intermediário, abrangente o suficiente para vincular a sociedade alienígena com terceiros adquirentes¹⁵⁸.

Portanto, parece que mesmo à luz da legislação tributária brasileira, já seria possível compreender os intermediários como PEs, na modalidade agência, de empresas não-residentes. Resta analisar a possibilidade de caracterização de um Estabelecimento Permanente na modalidade de serviços.

Relativamente aos PEs Serviços e conforme se pode extrair do item 42.23 dos Comentários ao Artigo 5 da CM OCDE, caracterizado estará o critério objetivo quando uma pessoa natural tiver presença significativa no território do Outro Estado por mais de 183 dias em qualquer período de 12 meses.

Trazendo isso para o contexto dos nômades digitais, como visto, é bem possível que da sua atuação decorra um serviço realizado no território do Outro Estado e que sua presença seja significativa em um dado a ponto de ultrapassar o período mínimo de 183 dias. É importante – e já quanto ao critério subjetivo - que a empresa não-residente se utilize da presença do nômade digital para prestar seus serviços.

Na prática, isso se evidenciaria pelo próprio vínculo entre este e aquela, isto é, saber se se trata de vínculo de emprego ou de sociedade, por exemplo, sendo importante lembrar que não há qualquer requisito de que o vínculo seja empregatício ou de outra natureza. O que é crucial é constatar a existência de um vínculo¹⁵⁹, tanto que o termo utilizado pelos Comentários ao Artigo 5 da CM OCDE é “*employees or other personel*”.

Em relação ao critério funcional, sabe-se que os Comentários à Convenção Modelo sugeriram dois requisitos, que são a necessidade de a empresa alienígena ter enviado ou ter ido atrás dos nômades digitais no território do Outro Estado propositadamente, isto é, à mando, bem como se as atividades realizadas puderem ser compreendidas como serviços à luz dos ordenamentos jurídicos internos, gerando faturamentos superiores a 50% da receita bruta total, como descrevemos na Seção C.2 do Capítulo II deste trabalho.

A este respeito, é importante destacar aqui que o teste de se as atividades caracterizadas como serviços fazem parte do *core business* da empresa estrangeira é parte essencial para a

¹⁵⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). Solução de Consulta DISIT/SRRF04 nº 04, de 23 de janeiro de 2013. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=60730>. Acesso em: 06/10/2023.

¹⁵⁹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. Commentaries on The Articles of the Model Tax Convention, *Op. cit.*, p. 118.

satisfação do critério funcional. Só que isso traz, especialmente em relação ao PE Serviços, dificuldades bastante marcadas pela fragmentação do trabalho na modernidade.

É que, diante de tal pulverização, até mesmo as atividades reputadas como integrantes do núcleo duro de atuação da sociedade empresária (isto é, que fazem parte de seu objeto social) podem ser divididas e subdivididas em micro-tarefas, de tal sorte que fica relativamente impossível distinguí-las de atividades auxiliares ou meramente preparatórias¹⁶⁰.

Portanto, diante do exposto, talvez faça ainda mais sentido, dada a dificuldade em se provar que a atividade satisfaria o *business activity test*, manter o crivo de as receitas geradas pelo prestados de serviços representarem 50% da receita bruta total do não-residente para que seja possível a caracterização de um PE Serviços quanto aos nômades digitais.

Se pela própria Convenção Modelo já é bastante controverso caracterizar um nômade digital como um Estabelecimento Permanente na modalidade serviços, é importante relembramos que o fisco brasileiro possui entendimento igualmente polêmico quando o assunto se trata da tributação de serviços prestados em território brasileiro por não-residentes, ainda mais se forem serviços técnicos ou de assistência técnica sem transferência de tecnologia (vide Seção B, Capítulo III), dando tratamento de royalties às parcelas pagas aos prestadores residentes em outros países.

Desta forma, a legislação brasileira segue via distinta quando busca apontar algum elemento conectivo que justifique o exercício de sua jurisdição fiscal sobre rendimentos oriundos da prestação de serviços por estrangeiros, utilizando-se da tributação analítica (ou retenção na fonte) nesta hipótese.

Em suma, se à luz das normas convencionais os nômades digitais poderiam ser qualificados como PEs Serviços, a legislação brasileira deveria se adequar, quando aplicável, ao disposto nas normas convencionais, o que parece, para este caso, estar muito longe de acontecer.

¹⁶⁰ SKAAR, Arvid A. Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle. 2nd edition. *Op. cit.*, p. 293.

Conclusão

Com base nas considerações teóricas, jurisprudenciais e legislativas postas nos capítulos deste trabalho, sempre com o intuito de compreender se seria possível, tanto à luz das normas convencionais, quanto à luz das normas tributárias brasileiras, qualificar os nômades digitais como Estabelecimentos Permanentes de sociedades não-residentes, apresentam-se as seguintes conclusões.

Em primeiro lugar, fixamos, à luz das normas convencionais e doutrina internacional, que os Estabelecimentos Permanentes são elementos de conexão objetivos cujo intuito é justificar o exercício da pretensão impositiva (jurisdição fiscal) de um Estado sobre determinado fato.

Em segundo, e em conformidade com a ordenação de competências sugerida pelos Artigos 5 e 7 da Convenção Modelo, assentamos que os PEs são exceção à regra de tributação de rendimentos de não-residentes, em geral alcançáveis pelo Estado em que estes residirem.

Em terceiro, construímos as noções de nomadismo digital e dos critérios tipificadores dos Estabelecimentos Permanentes de acordo com a doutrina, concebendo aquele movimento como uma tendência moderna de exercer as atividades usuais de trabalho além dos limites do recinto do escritório ou de suas sedes e estabelecimentos.

Em relação a estes, vimos que eles só podem ser caracterizados se alguns traços típicos forem identificados no caso concreto, dos quais destacamos a condução de negócios através da base fixa, do intermediário ou do prestador de serviços, a habitualidade deste exercício e uma certa relação de dependência entre tal base, intermediário ou prestador para com o não-residente, que se expressa de modo distinto a depender de o Estabelecimento ser Pessoal ou Impessoal.

Por fim, analisamos como o Direito Tributário Internacional brasileiro tributa os rendimentos dos não-residentes, constatando que a regra doméstica é a tributação analítica, popularmente conhecida por retenção do imposto na fonte, mas que excepcionalmente é dado ao não-residente ser equiparado a uma entidade que reside, para fins fiscais, no Brasil.

Nestes casos, aplica-se a tributação sintética, e impõe-se deveres contábeis que servem sobretudo para a individualização de receitas e despesas atribuíveis àquele recinto ou representante, evidenciando um tratamento tal qual aquele delineado a Estabelecimentos Permanentes pelas normas convencionais.

Indagou-se também a respeito da possibilidade de o Estado brasileiro aplicar o racional existente por trás das regras convencionais sobre PEs, especialmente as considerando para a formação das normas impositivas internas. Nesta seção, concluiu-se que se o conceito de Estabelecimento Permanente puder ser extraído das próprias normas convencionais, então o Brasil poderia e deveria se utilizar destes preceitos tais como desenhados nos DTAs para conformar a sua própria regra de incidência tributária no que diz respeito aos rendimentos de não-residentes.

A partir de todas essas bases, o último capítulo se destinou a tentar compreender se um nômade digital, pelas suas características, poderia ser qualificado como um Estabelecimento Permanente, sempre em conformidade com os critérios tipificadores de cada uma de suas espécies.

O exame foi dividido em duas partes, sendo que para ambas se concluiu pela possibilidade de caracterização de um nômade digital como um PE de uma sociedade não-residente se verificados certos pontos relevantes em relação ao tipo de Estabelecimento Permanente, pontos estes constatáveis pela atuação dos trabalhadores remotos.

Em relação aos *home offices*, locais usados pelos nômades digitais como base para exercer suas atividades, concluiu-se que isso só seria possível se os relevantes testes de disponibilidade (*right of use test*) e de permanência fossem verificados na prática, o que necessariamente exigiria que o local de trabalho usado pelo estivesse à disposição do não-residente e que o exercício das atividades ocorresse com habitualidade.

Concretamente falando, o *right of use test* poderia ser demonstrado, por exemplo, pelo fato de a empresa estrangeira ter realizado investimentos ou subsidiado certos materiais de escritório usados pelo nômade digital e ter requisitado que este fosse até o território do Outro Estado para exercer suas atividades, sendo um verdadeiro indicativo da sua influência sobre o recinto utilizado pelo trabalhador.

O teste de permanência, por sua vez, exige o cumprimento de um requisito temporal que, aliado aos demais indícios mencionados acima, evidencia o intuito de se exercer as atividades negociais por tempo indeterminado, denotando a habitualidade.

A respeito dos Estabelecimentos Permanentes Pessoais, concluiu-se também pela possibilidade de caracterização seja para PEs Agência, seja para PEs Serviços, muito embora a interpretação das autoridades fiscais brasileiras acerca da legislação tributária doméstica implique tributação diversa dos serviços prestados por não-residentes, sendo bastante polêmica.

Também se destacaram, aqui, os testes de permanência e o *right of use test*. Contudo, mais relevante seriam, em primeiro lugar, a própria análise do impacto que a atividade exercida pelo intermediário ou prestador de serviços tem, em termos econômico-financeiros, para a sociedade não-residente (por exemplo, quanto do faturamento total do não-residente a parcela auferida no Outro Estado representaria) e, em segundo, a análise de eventual relação de dependência econômica e jurídica entre as partes que, se constatadas, permitiriam a caracterização.

Deste modo, e retornando à pergunta que abriu este trabalho, chegamos à conclusão de que seria possível, efetivamente, que tanto os nômades digitais em si, quanto os locais que eles utilizam para desenvolver suas atividades, poderiam ser caracterizados como Estabelecimentos Permanentes de não-residentes.

Claro que há, nisso tudo, grandes desafios interpretativos e probatórios, apresentados seja pelas características contemporâneas do próprio trabalho, seja pelo posicionamento fiscal de cada Estado diante do fenômeno de internacionalização e digitalização das relações econômicas.

Mesmo diante de tais obstáculos, pretendeu-se com este trabalho trazer um pouco mais de clareza em relação a como classificar e construir as normas impositivas fiscais brasileiras com respaldo no regramento convencional sobre a tributação de rendimentos empresariais de sociedades não-residentes, com a esperança de contribuir para um alinhamento das normas tributárias internas com o cenário tributário internacional.

Referências

ARNOLD, Brian J. *Threshold requirements for taxing business profits under tax treaties. Bulletin for International Taxation*, IBFD, n. 57, Oct. 2003.

AT: Ministry of Finance, 6 Nov. 2017, Ruling EAS 3392.

BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions: a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (loose leaf format)*. London: Thomsom Sweet & Maxwell, [s.d.].

BENDLINGER, Stefan. Is there a permanent establishment? Austrian Report. *Cahier de Droit Fiscal International*, IFA, Netherlands, v. 94a.

BERETTA, Giorgio. “*Work on the Move*”: *Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties*. Netherlands: IBFD, 2023.

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, v. 9.

BLANLUET, Gauthier; DURAND, Phillippe J. Key practical issues to eliminate double taxation of business income. *Cahier de Droit Fiscal*. Países Baixos: IFA, p. 96b, 2011.

BODIN, Jean. *Six Livres de la Republique*. Aalen: Scientia Verlag, 1977. Livre I, Chap. IX.

BRASIL. Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (COSIT). Ato Declaratório Normativo nº 1, de 5 de janeiro de 2000. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=5754>. Acesso em 30 de setembro de 2023

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 2202-003.063, de 12 de fevereiro de 2016. Disponível em: <https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2/browse/>. Acesso em 30 de setembro de 2023.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 2202-003.114, de 5 de março de 2020. Disponível em: <https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2/browse/>. Acesso em 30 de setembro de 2023.

_____. Superior Tribunal de Justiça (STJ). REsp nº 1.161.467/RS, Segunda Turma, julgado em 17/5/2012. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em 30 de setembro de 2023.

_____, Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF1), Apelação 200038000444127, p. 04/12/2013.

_____, Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2), Ap. em MS 2002.02.01.0033605-2/RJ, Rel. Tania Heine, j. 14/07/2009.

_____, Apelação nº 2002.51.01.002701-0, p. 15/04/2010.

_____, Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3), AC. 2004.61.00.000361-5/SP, Rel.: Cecília Marcondes, j. 09/11/2012.

_____, Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), EINF 2002.71.00.006530-5/RS, Rel.: Luciana Amaral Corrêa Münch, j. 29/06/2009.

BRAUNER, Yariv. A framework for an informed study on the realistic role of tax in a development agenda. *University of British Columbia Law Review*, v. 42, n. 2, Jul. 2010.

BÜLHER, Ottmar. *Principios de derecho internacional tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

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

CANEN, D. *Permanent Establishments: The Latest Trends from the Brazilian Tax Authorities – A Case Law Update*. 70 Bull. Intl. Taxn. 10 (2016), Bulletin for International Taxation, IBFD.

CARDIN, Guilherme Silva Galdino. *A Residência das Pessoas Jurídicas nos Acordos para evitar a Dupla Tributação*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2022.

CARVALHO, André de Souza. Do conceito de estabelecimento permanente e as atividades negociais móveis realizadas na Plataforma Continental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, v.2.

COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS. Note by the Secretariat: Additional Note by Mr. Brian Arnold on the Tax Treatment of Services. Geneva, 18-22 October 2010. E/C.18/2010/CRP.7/Add.1.

DELEUZE, G.; GUATTARI, F. Mil Platôs. *Capitalismo e Esquizofrenia*. vol. 5. Rio de Janeiro: Editora 34, 1997.

DOERNBERG, Richard L.; HINNEKENS, Luc. *Electronic Commerce and international taxation*. Boston: Kluwer Law International, 1999.

DRAGONETTI, Alessandro; PIACENTINI, Valeria; SFONDRINI, Anna. *Manuale di fiscalità internazionale*. Ipsoa-Kluwer, 2008.

ECKL, Petra. Is there a permanent establishment? German Report. *Cahier de Droit Fiscal International*, IFA, Netherlands, v. 94a, 2009.

FERREIRA, Waldemar. *Instituições de direito comercial*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1951, v.1.

GARCIA PRATS, Francisco Alfredo. *El establecimiento permanente en la imposición societaria desde el punto de vista tributario internacional: el ordenamiento español como modelo*. Valencia: Universitat de Valencia, 1994.

HOLMES, Kevin. International tax Policy and double tax treaties. Amsterdam: IBFD, 2007.

INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE - ICC. Tax Reform for Remote Working Abroad. Publicado em out. 2021. Disponível em: <https://iccwbo.org/news-publications/policies-reports/tax-reform-for-remote-working-abroad/>. Acesso em 06 de outubro de 2023.

JONES, John F. Avery; *et al.* *Tax treaty problems relating to source. European taxation*. Mar. 1998.

LAMY FILHO, Alfredo; BULHÕES PEDREIRA, José Luiz (Coords.). *Direito das companhias*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, v. 1.

LANG, Michael. *The Mark & Spencer Case: the open issues following the ECJs final Word in European Taxation*. IBFD, Feb. 2006.

LOPES, Miguel Maria de Serpa. *Curso de direito civil*. São Paulo: Livraria Freitas Bastos, 1953, v.1.

MARTHA, Rutsel Silvestre J. *The jurisdiction to tax in international law: theory and practice of legislative fiscal jurisdiction*. Deventer: Kluwer, 1989.

_____. Extraterritorial taxation in international law. In: MEESSEN, Karl M. (Ed.). *Extraterritorial jurisdiction in theory and practice*. London: Kluwer, 1996.

Michaelis, Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. São Paulo: Editora Melhoramentos, 2023. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/n%C3%B4made/>.

NIZAMIEV, Alfred. *The main characteristics of states jurisdiction to tax in international dimension*. Georgia: University of Georgia, 2003.

OPEN, Wolfgang. *A Alemanha denuncia seu tratado de dupla tributação com o Brasil: razões e consequência da denúncia do tratado sob um ponto de vista alemão*. Revista de Direito Tributário Internacional, ano 1, n; 1, 2005.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 2017. Publicado em 21 nov. 2017.

Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final report of the Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits. Centre for Tax Policy Administration, 2006.

Commentaries on The Articles of the Model Tax Convention, 2010.

PEPE, Flávia Cavalcanti. *Contribuição ao estudo do estabelecimento permanente*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2014.

POLIZELLI, Vitor Borges. *O princípio de realização da renda e sua aplicação no imposto de renda de pessoas jurídicas*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2009.

PRZEPIORKA, Michell. Estabelecimento Permanente à Brasileira. Revista de Direito Tributário Internacional Atual. São Paulo: n° 2, p. 141-166, 2017. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/estabelecimento-permanente-a-brasileira/>.

RAMOS, Andre de C. *Curso de direito internacional privado*. E-book ISBN 9786553624719. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553624719/>. Acesso em: 15 out. 2023. São Paulo: Editora Saraiva, 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). Solução de Consulta DISIT/SRRF04 n° 04, de 23 de janeiro de 2013. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=60730>. Acesso em: 06/10/2023.

RECHTSANWALT, Detlev Jügen Piltz. When is there an agency permanent establishment? *Bulletin for International Taxation*, IBFD, May 2004.

REIMER, Ekkehart. Permanent establishment in the OECD Model Tax Convention. In: REIMER, Ekkehart; URBAN, Nathalie; SCHMID, Urban; SCHMID, Stefan (Eds.). *Permanent establishments: a domestic taxation, bilateral Tax Treaty and OECD perspective*. The Netherlands: Kluwer, 2011.

_____. Permanent Establishment. In: VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on Tax Conventions. 4th edition, Kluwer Law International, 2015.

RIPHAGEN, W. Some reflections on 'functional sovereignty'. *Netherlands Yearbook of International Law*, v. 6, Dec. 1975.

RIVIER, Jean Marc. *L'imposition des entreprises internationales*. Lausanne: 1964, p. 48; BORRÁS, A. *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*. Madrid: 1974.

SANTOS, Antonio Marques. *Algumas reflexões sobre a nacionalidade das sociedades em direito internacional privado e em direito internacional público*. Coimbra: Almedina, 1985.

SANTOS, Ramon Tomazela. O Procedimento de Negociação dos Acordos de Bitributação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 236, p. 127-151, 2015.

SCHINDEL, Angel; ATCHABAHIAN, Adolfo. Source and residence: new configuration of their principle. General report. *Cahier de Droit Fiscal International*. Países Baixos: IFA, v. 90a, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípio no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Cotelho (Org.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, v. 1, p. 321-374., 2005.

_____. Residência fiscal da pessoa física. *Direito Tributário Atual*. São Paulo: n. 28, 2012.

_____. *Direito tributário*. 12ª edição. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 21 out. 2023. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041.

_____. *Questões atuais da tributação e da cooperação internacionais*. Revista de Direito Tributário Internacional, São Paulo, n. 2, p. 77, 2005.

SKAAR, Arvid A. *Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle*. 1st edition. Deventer: Kluwer, 1991.

_____. *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*. 2nd edition. Netherlands: Kluwer Law International, 2020.

_____. *Commentary on Article 5 of the OECD Model Treaty: the concept of permanent establishment*. Amsterdam, IBFD, 2006.

SUPREME COURT OF CANADA. Minister of National Revenue v. Tara Exploration and Development Co. Ltd (1974) S.C.R. 1057. Disponível em: <https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/5238/index.do>.

TAX COURT OF CANADA. William A. Dudney v. The Queen. Tax Court of Canada. 97-1386IT-G, 30/10/1998. Disponível em: <http://decision.tcc-cci.gc.ca/en/1998/1998tcc971386/1998tcc971386.html>. Acessado em 01 de outubro de 2023.

TEIXEIRA, Egberto Lacerda; GUERREIRO, José Alexandre Tavares. *Das sociedades anônimas no direito brasileiro*. São Paulo: J. Bushatsky, 1979, v. 1.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

_____. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v.1.

THOMPSON, Beverly Yuen. Digital Nomadism: Mobility, Millennials and the Future of Work in the Online Gig Economy. In.: HEARN, Greg (ed.). *The Future of Creative Work: Creativity and Digital Disruption*. Massachusetts: Edward Elgar Publishing, 2020.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. Temas de direito tributário. Rio de Janeiro: Alba, 1963, v.1.

UNITED NATIONS. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Note on the Taxation of Services under the United Nations Model Convention. Geneva, 18-22 October 2010. E/C.18/2010/CRP.7.

VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1989.

VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*, 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on double taxation conventions*. 2ª ed. London: Kluwer, 1996.

_____. World-wide vs. source taxation of income - a review and reevaluation of arguments. In: VOGEL, Klaus. *Influence of tax differentials on international competitiveness*. Amsterdam: Kluwer, 1989.

_____. Harmonia decisória e problemática da qualificação nos acordos de bitributação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

WEIS, Paul. *Nationality and statelessness in International Law*. Netherlands: Sitjhoff & Noordhoff International Publishers, 1979.

WIJNEN, Wim; GIEDE, Jan de; ALESSI, Andrea. Tratamento dos serviços nos acordos de bitributação. *Direito Tributário Atual*. São Paulo, n. 27, 2012.

XAVIER, Alberto. “Direito Tributário Internacional do Brasil”. 7ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2010.

ZAPATA, S; MEYER, L. *Brazil – Permanent Establishments – Country Tax Guides*. Netherlands: IBFD.