



ECONOMIA DIGITAL/DISRUPTIVA: (RE)ANALISANDO O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO E INTERNACIONAL

Jonathan Barros Vita¹

Introdução

A pós-modernidade, que descorporifica a sociedade contemporânea e seus meios de produção e canais de venda, cria novos negócios (disruptivos) e acaba por determinar mudanças na forma de ver como o direito tributário retém competências impositivas e como, geograficamente, elas são exercidas, quer seja por tributos novos ou tributos antigos.

De qualquer forma, essa mudança de perspectiva do contexto/sociedade acaba por implicar um posicionamento sério do intérprete do direito para, a partir de definições claras,

1. Advogado, Consultor Jurídico e Contador. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET-SP, Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP e Mestre em Segundo Nível em Direito Tributário da Empresa pela Universidade Comercial Luigi Bocconi – Milão – Itália. Coordenador e professor titular do Mestrado e Doutorado em Direito da UNIMAR. Professor de diversos cursos de pós-graduação no Brasil e exterior. Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Ex-Conselheiro do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Ex-Secretário da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB.

verificar a adequação do sistema tributário atual frente a novas situações não previstas.

É dizer, cabe determinar quais os critérios de ingresso na classe tributável estabelecida legalmente e se os eventos do mundo fenomênico estão subsumidos a estas classes ou se há necessidade de criação de novos critérios ou subclasses para tanto.

Tal criação de critérios acaba por ser uma tarefa interessante para verificar se a classe mais geral do direito privado/civil comporta ou não tal extensão de sentido.

Mais ainda, superados esses conflitos definitórios e conceituais, o campo geográfico acaba por ganhar grande relevo, pois a determinação do estabelecimento é um elemento fundamental para elucidar o sujeito ativo e competente da relação jurídica tributária.

Tendo sido compreendida a relevância do tema, cabe estabelecer que o objetivo do trabalho é verificar se houve uma mudança do conceito de estabelecimento no direito brasileiro, tendo como parâmetros o direito civil e o direito tributário.

Nesse sentido, o primeiro dos itens deste trabalho lidará com a contextualização do trabalho e alguns termos definidos da economia digital.

Seguem-se a estas definições um primeiro tópico com a definição do direito civil para estabelecimento e seus desdobramentos para em um segundo tópico traçar-se um panorama geral desse instituto no direito tributário brasileiro.

No tópico final, algumas observações são produzidas em relação ao plano internacional, especialmente derivantes das emanadas pela da OCDE cuja base conceitual está fulcrada na definição e comentários a respeito do estabelecimento permanente.

Finalmente, para atingir os objetivos traçados nesse artigo, o método aplicável é o empírico-dialético e o sistema de

referência utilizado² é formado da conjugação entre a Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann³, o Construtivismo Lógico-Semântico de Barros Carvalho⁴ e ferramentas específicas do *Law and Economics*⁵, estando, obviamente, mais presente a segunda destas partes no atual trabalho.

1. Da contextualização e definição da Economia Digital/disruptiva, e suas facetas

Como dito na introdução, os objetivos deste artigo continuam em linha com investigações anteriores acabam por lidar com relações entre direito internacional e nacional, observando simetrias e casos de *structural drift*⁶ entre direito nacional e direito internacional, reforçado também por uma clara noção de unidade conceitual e definitiva no direito nacional.

Especificamente, tem-se uma curiosa observação sob o ponto de vista sistêmico, vez que o *structural drift*⁷ é o elemento fundamental, demonstrando-se assim que sistemas jurídicos distintos (ou partes componentes de um mesmo sistema jurídico) podem (re)produzir estruturas similares a partir de um processo de evolução convergente e paralela.

No plano internacional, voltando-se mais fortemente

2. Para a visão mais atual deste sistema de referência proposto: VITA, Jonathan Barros. *Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin 2011.

3. LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. Oxford: Oxford University Press, 2004.

4. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2008.

5. Como exemplo bem acabado de um sistema de referência baseado nos clássicos autores americanos: CARVALHO, Cristiano Rosa de. *Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação*. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005.

6. LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. Oxford: Oxford University Press, 2004.

7. LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. Oxford: Oxford University Press, 2004.

para o imposto sobre a renda, o já conhecido relatório BEPS da OCDE, especialmente em suas Ações 01⁸ e 07⁹ trata tanto do problema da economia digital como o da identificação efetiva do estabelecimento permanente, sem contar com a 05¹⁰ que lida indiretamente com tais problemas, vez que busca determinar substância para determinar bases, locais e atividades imponíveis.

Nesse campo, cabe ressaltar os contratos complexos (como franchising) que são um grande elemento de complexidade, assim como as novas modalidades de Software as a Service (SaaS), Plataforma Software as a Service (PaaS) e Infraestrutura Software as a Service (IaaS)¹¹, bem como serviços de Over The Top (OTT) como Netflix, entre outros, além de plataformas/tecnologias disruptivas como o Uber, AirBnB, entre outros.

Essas situações citadas, inclusive, foram um dos grandes motores da mudança da LC 116, a qual (re)definiu serviços prestados virtualmente, especialmente com as modificações dos itens 1.03, 1.04 e 1.09 da Lista de Serviços anexa à citada Lei.

Mais ainda, na Ação 01, são citados alguns conceitos fundamentais da economia digital e novos modelos de negócios que precisam ser qualificados tributariamente e geograficamente localizados para o exercício de competências tributárias impositivas.

Nesse sentido, essa Ação lista as seguintes situações como passíveis desta regulação dúplice:

8. ACTION 1 - Address the tax challenges of the digital economy.

9. ACTION 7 - Prevent the artificial avoidance of PE status.

10. ACTION 5 - Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance.

11. Sem olvidar os outros X-as-a Service (XaaS) como: Content-as-a-service e Data-as-a-service.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

- Electronic commerce (on ou off-line)
 - Business-to-business models
 - Business-to-consumer models
 - Consumer-to-consumer models
- Payment services (incluindo problemas sobre virtual currencies e Fintechs)
 - Cash payment solutions
 - E-wallets or cyber-wallets
 - Mobile payment solutions
- App stores
- Online advertising
- Cloud computing
- High frequency trading
- Participative networked platforms

Obviamente, não é o objetivo deste trabalho ou deste item definir cada um destes termos listados acima e dar seus contornos jurídicos, mas simplesmente apontar o fato de como as novas tecnologias afetaram a forma de fazer negócios que devem ser captados por um sistema tributário, tão somente.

Nesse sentido, é simples compreender que dizer apenas que os lucros serão tributáveis nos moldes do artigo 7 do Modelo OCDE no local da residência da empresa não parece efetivamente captar as complexidades das operações destas empresas, que trabalham com muita virtualização e redundâncias.

Essas empresas possuem, na prática, aparentemente, vários estabelecimentos que servem como formas de dar concretude à tributação por vários países, obviamente sem criar situações de dupla tributação, o que exigirá mais ajustes no Modelo OCDE.

2. A definição de estabelecimento no direito civil brasileiro

Antes de estabelecer os elementos caracterizadores de um estabelecimento comercial, tem-se que vários podem ser os indícios de localização da atividade desenvolvida por uma dada empresa.

É dizer, o registro de uma companhia nos órgãos competentes é fundamento para determinar, tão-somente, o domicílio da mesma, não sendo idêntico ao conceito de estabelecimento, especialmente o comercial, ou, mesmo, de sede, lembrando que o CC, em seu artigo 1.126, caput, somente determina a nacionalidade das pessoas jurídicas, nunca seu domicílio específico.

Este domicílio possui várias subespécies, como tributário, societário, entre outros, termos que se conectam (reciprocamente), em alguns casos, para determinação desta localidade para a realidade jurídica ou para a vinculação com um dado sistema jurídico ou, mesmo, apenas para comunicações, inclusive em meio eletrônico.

Neste contexto, a RFB criou, com a IN 664/2006, nos termos da nova redação do parágrafo 4º do artigo 23 do Decreto 70.235/1972 dada pela Lei 11.196/2005, o chamado domicílio tributário eletrônico, lembrando que esta denominação é imprópria, pois este chamado domicílio seria, tão-somente, um endereço para correspondência.

Paralelamente, lembra-se que os artigos 3º, I c/c 5º da Lei 8.934 e seus espelhos nos artigos 3º, II e 5º, caput do Decreto 1.800/1996 são lacônicos sobre a questão do domicílio empresarial para os fins de registro de empresas, lembrando que o

registro e certificações virtuais são realizados nos moldes da MP 2200-2/2001.

Sob outro ângulo, tem-se que, dentro dos componentes indiciários para delimitação de uma conexão com a competência de uma dada parcela do território, o local da formação dos contratos regulado pelos artigos 435 do CC c/c o 9º, §2º da LINDB estabelecem, respectivamente, como fundamentais: o local da proposta e da residência do proponente¹², sem olvidar as hipóteses nas quais pode ocorrer a eleição de tal local pelos contratantes.

Concluindo parcialmente, de qualquer maneira, a definição de estabelecimento, de acordo com o artigo 1.142 do CC, seria um conjunto ordenado de capitais como meio para exercício de uma atividade empresarial, algo que, quando vendido, seria o fundamento conceitual (e econômico) para a expressão fundo de comércio.

Não se olvida que o termo estabelecimento era utilizado no antigo Código Civil e ainda o é no Código Comercial, entretanto, seus contornos jurídicos não eram bem definidos, o que exige uma interpretação dinâmica, da legislação, não olvidando que, também o texto citado do novo código civil igualmente exige tal adaptabilidade interpretativa.

Lembra-se que estabelecimento e pessoa jurídica são termos análogos, mas não coincidentes, vez que uma pessoa jurídica deverá ter, de alguma forma, um estabelecimento como forma de quase corporificação de sua existência comercial, uma sede de negócios organizada, dependência da empresa.

12. Lembra-se que, para os fins de aplicação do CDC esta presunção é relativizada, dando competência territorial para o domicílio do autor da demanda de acordo com o artigo 101, I deste texto legal, que segue:

Art. 101. Na ação de responsabilidade civil do fornecedor de produtos e serviços, sem prejuízo do disposto nos Capítulos I e II deste título, serão observadas as seguintes normas:

I - a ação pode ser proposta no domicílio do autor;

Da mesma forma, não se confunde este termo com ponto comercial, pois este é, apenas, um de seus elementos constituintes, lembrando que este conceito de ponto comercial também é relativizado, como na hospedagem em sites de grande fluxo ou, mesmo, com a ideia de domínio de internet.

Prosseguindo, para que este conceito seja aplicado ao campo da internet, algumas observações seriam necessárias, partindo da decomposição dos requisitos para ingresso neste conceito e verificar sua aplicabilidade ao campo virtual.

É dizer, cabe determinar se o estabelecimento virtual é um efetivo estabelecimento comercial¹³ e a forma jurídica de localizar este conjunto de bens voltado a um fim comum¹⁴.

Correlatamente, tem-se uma discussão (e que não será abordada aqui) que trata da determinação da autonomia ou dependência de um estabelecimento virtual em relação a um estabelecimento real¹⁵, deixando claro que pode existir, atualmente, uma empresa completamente virtual¹⁶.

Aparentemente, os critérios para determinação da existência de um estabelecimento comercial seriam simples, pois existe um capital e este é organizado com fim empresarial, sendo até desnecessária a analogia de Coelho¹⁷ reproduzida

13. Para uma extensa pesquisa sobre as atuais doutrinas sobre o tema, especialmente através do tema da chamada universalidade constante dos artigos 90 e 1.146 do CC: PERON, Waine Domingos. *Estabelecimento empresarial no espaço cibernético*. Dissertação (Mestrado em Direito) – FADISP, São Paulo, 2009.

14. Utilizando uma não adotada classificação destes estabelecimentos: BALAN JÚNIOR, Osvaldo. *O estabelecimento virtual na sociedade técnica: a necessária busca de segurança jurídica nas transações comerciais*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2011.

15. Como autor que critica esta independência: CARVALHO, Osvaldo Santos de. Guerra Fiscal. In: *VIII Congresso nacional de estudos tributários: derivação e positividade no direito tributário*. São Paulo: Noeses, p. 909-762, 2011.

16. A respeito de tal autonomia, entre outros: PERON, Waine Domingos. *Estabelecimento empresarial no espaço cibernético*. Dissertação (Mestrado em Direito) – FADISP, São Paulo, 2009.

17. COELHO, Fábio Ulhoa. O estabelecimento virtual e o endereço eletrônico. In:

por Forgioni¹⁸ de que a ideia de estabelecimento pressuporia um lugar físico que foi materializado no campo virtual^{19 e 20}.

Quanto a critérios de localização das comunicações entre partes contratantes no campo virtual, lembra-se que a Lei Modelo da UNCITRAL estabelece, em seu artigo 15, § 4º, critérios para aferição, aparentemente, da sede de uma companhia virtual.

Neste artigo, o elemento de conexão desta sede a uma dada jurisdição estaria ligado, em ordem de preferência: ao local de sua efetiva sede principal; ou, em caso de múltiplas sedes, aquela mais vinculada a transação; ou, em caso de ausência de sede efetiva ou existência de sede móvel, o da residência da empresa, que pode ser considerada como local da constituição desta.

Finalmente, existem autores que tendem, neste ambiente de maximização da virtualidade, estabelecer como critério de conexão, no caso de grande mobilidade da sede da empresa, o local do servidor²¹, opção esta criticada²² por sua ainda maior dificuldade de aferição, pois vários podem ser os servidores de uma mesma empresa ou que estes podem ser de propriedades de terceiros, a exemplos.

Tribuna do Direito. São Paulo: Editora TD, nov. 1999, p. 32.

18. FORGIONI, Paula. Nome de domínio e título de estabelecimento: nova função para um antigo instituto. In: *Direito & internet: aspectos jurídicos relevantes*. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 507-519.

19. No mesmo sentido aqui apresentado, ou seja, que o conceito de estabelecimento prescinde de um aspecto físico: CASTRO, Aldemario Araujo. Os meios eletrônicos e a tributação. In: *Jus Navigandi*, Teresina, ano 5, n. 48, dez. 2000. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1813>. Acesso em: 30 nov. 2011.

20. Reiterando a indistinção entre o estabelecimento físico e virtual sob o ponto de vista jurídico: FINKELSTEIN, Maria Eugênia Reis. *Aspectos jurídicos do comércio eletrônico*. Porto Alegre: Síntese, 2004.

21. TOSI, Emilio. La conclusion di contratti "online". In: *I problem giuridici di internet*. Milano: Giuffrè, 1999.

22. Entre outros: LORENZETTI, Ricardo Luis. Contratos "eletrônicos". In: *Direito & internet: aspectos jurídicos relevantes*. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 541-594.

3. O estabelecimento para fins tributários no direito brasileiro

Inicialmente, é importante mencionar que o artigo 127 do CTN possui um texto lacônico sobre a matéria e coube a cada um dos tributos em espécie definir o critério jurídico (útil) para determinar um centro de imputação jurídica geograficamente localizado.

Mais ainda, não se pode olvidar que tem-se como fundamental a determinação de que o direito tributário não poderia, por força do artigo 110 do CTN, criar artificialidades em relação aos chamados conceitos de direito privado.

Entretanto, tal assertiva deve ser temperada com o fato que o direito tributário, em muitos casos, cria subclasses de conceitos do direito privado, estabelecendo diferenças pontuais em relação aqueles institutos.

Neste sentido, tem-se como importante o fato que as marcas de identificação de um dado estabelecimento tributário não podem ser distintas daquelas dos estabelecimentos cíveis.

Entretanto, o direito tributário pode criar ficções jurídicas ou, mesmo, critérios mais distintos para sua determinação, desde que o estabelecimento tributário, no caso, permaneça como subclasse do estabelecimento como desenhado no direito privado.

Para tanto, este item será decorrência lógica do anterior para utilizar a definição do conceito de estabelecimento no campo cível, incluindo a disciplina jurídica dos contratos celebrados na internet e o específico local de sua constituição, como elementos que servem como indícios de uma tendência de (re)localização das prestações e determinação do local da constituição destas obrigações.

Tais indícios são mais fundamentais ainda quando se considera a inexistência de uma base física de negócios, especialmente no caso das compras completamente on-line, que possuem uma dificuldade imanente na detecção da efetivação destas operações.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Obviamente, no caso das operações off-line, tais preocupações são reduzidas pelo mero fato que a tangibilidade facilita o estabelecimento de um elemento de conexão com um dado sistema jurídico (parcial, no caso) e sua consequente tributação.

Tendo sido definidos os contornos jurídicos do direito empresarial vinculados à definição (e localização) dos estabelecimentos virtuais, utilizando-se das teorias clássicas da definição deste conceito e os modernos doutrinadores do chamado do direito virtual ou eletrônico, tem-se como necessário estabelecer algumas notas sobre como certos tributos atuam na delimitação do conceito de estabelecimento.

Mais especificamente, o direito tributário tem sido alvo de intensos debates a respeito desta matéria, pelo simples fato que, para determinados tributos, tal aferição do conceito de estabelecimento (e os correlatos conceitos de residência e domicílio) implica consequências efetivas, que seja, a alocação de sujeições ativas e correspondentes receitas tributárias e deveres de fiscalização.

Neste campo de multiplicidade de residências e estabelecimentos, no direito brasileiro, basicamente o ISS²³ e o ICMS²⁴ têm se destacado em detrimento do IPI e do IR.

Apenas topicamente, na LC 116 a regra geral é da tributação da residência (do local do estabelecimento prestador) em detrimento da fonte (local do estabelecimento do tomador ou da efetiva prestação do serviço), conforme positivado no

23. Para uma análise da simetria entre direito interno e direito internacional na definição do estabelecimento do ISS: VITA, Jonathan Barros. O ISS e os Tratados Internacionais: convergências possíveis. In: *ISS pelos conselheiros julgadores* (MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia De Nardi orgs.). São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 200-222.

24. Para mais sobre a definição de estabelecimento no ICMS e seus contornos: VITA, Jonathan Barros. O ICMS no comércio eletrônico pós-Protocolo CONFAZ 21/2011: uma necessária (re)análise do conceito de estabelecimento. In: *Revista direito tributário atual*, Vol. 27. São Paulo: Dialética, 2012. p. 426-439.

artigo 3º²⁵ combinado com o 4º²⁶ da LC 116.

Lembra-se, aqui que a LC 116 foi modificada fortemente pela LC 157, não sob o aspecto geral e abstrato, mas estabelecendo mais recortes da regra do caput do artigo 3º.

Já no ICMS, a regra geral contida no artigo 11 da LC 87 traz uma definição denotativa do significado de estabelecimento, estabelecendo uma série de situações que determinam o estabelecimento do contribuinte, para permitir a alocação correta da origem e destino das mercadorias²⁷.

Prosseguindo, como dito, há uma ausência de preocupações (doutrinárias e pragmáticas) no caso do IR (artigos 212 e 213 do RIR – Decreto 3000) e IPI (artigos 8-10 do RIPI – Decreto 7212) que tem fundamento, aparentemente, no fato que a determinação deste domicílio fiscal para fins de IR (e IPI) afetaria o FPM (Fundo de Participação dos Municípios) e FPE (Fundo de Participação dos Estados), entretanto, esta não é uma preocupação maior da RFB.

Desta forma, a determinação dos estabelecimentos, no caso, tributários, deveria seguir a questão do registro estadual ou municipal, lembrando que para os fins de cadastro das pessoas jurídicas, este é centralizado através da Receita Federal, sem distinção geográfica.

25. Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

26. Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

27. Esta regra possui alguns recortes, especialmente nos casos do ICMS-importação (art. 155, § 2º, IX, a) e aquela incidente sobre combustíveis e lubrificantes que são tributáveis somente no destino (§ 4º, I), e o ICMS com venda para consumidor localizado em Estado distinto (parágrafo 2º, VII, b) e nas exceções do inciso III do parágrafo 4º do artigo 155 da CF.

Logo, a necessidade de cadastro específico com delimitação territorial controlada seria mais fortemente importante para os fins do ISS e ICMS, pelos clássicos conflitos de competência iminentes a estes tributos tanto do ponto de cada um deles em relação aos entes tributantes, como nos conflitos entre os dois tributos.

4. O Modelo OCDE e a definição do conceito de estabelecimento permanente²⁸

Classicamente, o conceito de estabelecimento, aparentemente, não é tão importante para a delimitação do conceito de imputação da renda tributável, vez que este sub-ramo didaticamente autônomo do direito tributário trataria de conceitos como domicílio e residência, matriz e filial.

Entretanto, por conta do aspecto internacional, que a OCDE vem expressando seu interesse neste tema e vem defendendo que o cenário virtual é apto a utilização de uma lógica tributária (principiologicamente) que não difere muito da tradicional²⁹, matéria essa que desperta vários debates.

4.1 A definição do estabelecimento permanente no campo do artigo 5º do Modelo da OCDE

As Convenções para evitar a dupla tributação que seguem o Modelo OCDE têm constituído um importante avanço neste campo, determinando que estruturas jurídicas não

28. Para mais sobre este histórico: ANDRADE, Maria Isabel de Toledo. Reforma tributária: como tributar o comércio eletrônico? A pouca experiência internacional. In: *Informe-se – BNDES*. Brasília: Secretaria para assuntos fiscais – SE, nº 14, maio 2000.

29. Entre outros que entendem a postura da OCDE desta forma: FERREIRA, Ana Amelia Menna Barreto de Castro. Tributação comércio eletrônico. In: *Revista de Derecho Informático*. Lima: Alfa-Redi, Nº. 045 - Abril 2002; e KRAKOWIAK, Leo; e KRAKOWIAK, Ricardo. Tributação aduaneira e problemas jurídicos decorrentes da informatização do comércio exterior. In: *Direito e Internet - Relações Jurídicas na Sociedade Informatizada*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p. 58.

consideradas como residentes³⁰ podem ser um centro de imputação de rendas, consubstanciado na ficção jurídica chamada de estabelecimento permanente.

Sinteticamente definindo, estabelecimento permanente é uma estrutura jurídico-tributária que equivale a um centro de imputação de rendas e foi positivada no artigo 5º dos tratados que seguem o modelo OCDE (e também nos que seguem o modelo ONU e EUA), sendo uma figura clássica do direito internacional tributário³¹.

Mais especificamente, o estabelecimento permanente é uma ficção exclusiva do direito tributário que prescinde da formalização sob o ponto de vista cível e, mesmo, fiscal para sua operatividade.

É dizer, não se trata de uma pessoa jurídica, mas de uma filial, *branch*, que perfaz uma base fixa de negócios para realização de um determinado conjunto orientado de atividades, agregando todos os elementos positivos e/ou negativos da renda, sendo considerada como pessoa jurídica para este fim determinado.

Como consequência prática, no lugar de ser tributado tão somente através das retenções na fonte (tributação na fonte), tem-se tributação idêntica àquela das pessoas jurídicas, com receitas e despesas contrapostas sendo apenas tributado seu resultado (lucro auferido), como se residente fosse naquele Estado.

Tais estabelecimentos são classicamente classificados em: materiais, com presença física; e pessoais, ou seja, sem a

30. Menciona-se, aqui, que, mesmo com o caso Saint Gobain da CJE (Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt – Caso C-307/97 da CJE – Corte de Justiça Europeia, julgado em 1999), permanece a interpretação clássica deste artigo que considera que os EP não são residentes.

31. Apesar de algumas premissas distintas podem ser destacadas, com muitas citações das clássicas concepções deste instituto: TAVOLARO, Agostinho Toffoli. O estabelecimento permanente: instituto próprio do direito tributário internacional. In: *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba: Juruá Editora, Jan/2005, pg. 35; TÔRRES, Helene Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001; e XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2003.

necessidade de uma sede juridicamente consolidada e, portanto, registrada civilmente naquele país.

Interessantemente, tais conceitos estão sendo reavaliados por conta das novas formas eletrônicas de prestação de serviços (vide os itens 42.1 a 42.10 dos Comentários ao artigo 5º do Modelo OCDE), pois há uma necessidade de compreensão destas novas formas de atuação transnacional.

4.2 Comentários do Modelo OCDE de 2010 ao comércio eletrônico no plano dos estabelecimentos permanentes

Antes de mencionar qual o conteúdo destes itens interpretativos agregados ao Modelo OCDE, lembra-se que, especificamente em relação a eles o Brasil após reservas na sua posição em relação aos comentários, lembrando que tal reserva diz respeito à questão da tributação no estado da fonte e não especificamente a certas considerações trazidas por estes comentários.

Basicamente, após uma pequena introdução (42.1) estes comentários estabelecem que um site não seria em si só um estabelecimento permanente, entretanto, o local dos seus servidores pode ser considerado como tal (42.2), obviamente se estes permaneçam em um lugar um tempo relevante (o tempo mencionado no artigo 5º) (42.4) e forem de propriedade da empresa (42.3), excluindo o uso de ISPs (42.10).

Importante mencionar que a aferição do quantum do negócio ser imputável a este servidor somente pode ser analisada caso a caso (42.5), o mesmo devendo ocorrer em relação a determinação de qual espécie de atividade (preparatória ou auxiliar) está sendo desenvolvida (42.7), lembrando que somente se estas atividades forem relevantes (nos dizeres do item 42.9) é que se pode permitir a existência do EP (42.8).

Como nota adicional, lembra-se que o fato de inexistir pessoas no local do servidor afeta esta característica (42.6,

que, aparentemente, reflete o julgamento do caso Pipeline Urteil³²).

Adicionalmente ao dito, apesar de ter um item sobre tributação de serviços nos comentários do artigo 5º (Itens 42.11 a 42.48), nada é agregado em relação aos novos serviços virtuais

Conclusivamente, tem-se como importante mencionar que todos estes comentários ao Modelo (especialmente o 42.9) têm como fundamento principal o tipo de negócio realizado, se somente preparatório ou parte necessária do comércio, especialmente em suas funções típicas como assinatura ou aceite do contrato, processamento do pagamento (no caso em que a venda é do tipo off-line) e/ou entrega da mercadoria ou serviço (comércio on-line) é que determinam a força de atração ou existência de um estabelecimento virtual, mas fixo em um provedor, autônomo em relação ao estabelecimento real.

5. Conclusões

1. A Economia digital possui vários modelos de negócios que precisam ser estudados para determinar a tributabilidade dos mesmos e, caso seja possível, determinar o sujeito competente para tanto.

2. Estabelecimento é, sinteticamente, o conjunto de capitais voltados para a consecução de um negócio, sendo considerado também como estabelecimento (autônomo) aquele virtual, tendo como fundamento jurídico atual o artigo 1142 do Código Civil de 2002.

3. O direito tributário, como dito, de acordo com o artigo 110 do CTN apenas permite criar critérios para subclassificar seus institutos, estabelecendo diferenças específicas em relação ao conceito estabelecido pelo direito civil.

32. Este caso foi citado por: TAVOLARO, Agostinho Toffoli. O estabelecimento permanente: instituto próprio do direito tributário internacional. In: *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba: Juruá Editora, Jan/2005, pg. 35.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

4. A determinação deste conceito para o direito tributário é mais importante para o ICMS e ISS, pois determina a competência (e receitas tributárias) destes tributos, mas também é citado na legislação do IPI e do IR, tendo como consequência a repartição das receitas tributáveis.

5. O conceito de residência do artigo 4º do Modelo OCDE não tem se preocupado tanto com a virtualidade, deixando espaço para que o artigo 5º do Modelo OCDE defina centros de imputação de rendas através do conceito estabelecimento permanente.

