

O ESTABELECIMENTO PERMANENTE PÓS-BEPS E A ECONOMIA DIGITAL: ENTRE A RETENÇÃO NA FONTE E NOVOS TRIBUTOS¹ NO PLANO DA DISPUTA ENTRE OCDE E UE

*Jonathan Barros Vita*²

Sumário: Introdução. 1. Da contextualização e definição da Economia Digital/disruptiva no âmbito da OCDE. 2. O Modelo OCDE e seus comentários e a definição do conceito de estabelecimento permanente; 2.1. A definição do estabelecimento permanente no campo do artigo 5º do Modelo da OCDE; 2.2. Comentários do Modelo OCDE de 2017 ao comércio eletrônico no plano dos estabelecimentos permanentes. 3. Retenção na fonte e *fair share* da *digital economy*: uma análise das propostas da UE. Conclusões.

Introdução

Muito já se discutiu a respeito da forma de operação dos estabelecimentos permanentes e sua aplicação no direito

1. Esse artigo faz parte de uma série de desdobramentos do artigo publicado na edição passada desta obra, tendo algumas partes sido meramente reproduzidas e atualizadas: Economia digital/disruptiva: (re)analisando o conceito de estabelecimento tributário no direito brasileiro e internacional. In: Racionalização do sistema tributário. (Paulo de Barros Carvalho coord.) São Paulo: Noeses, 2017, p. 519-536.

2. 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.

tributário com sua vis atrativa de rendas, função primordial desse instituto ficcional que funciona como recorte à regra de unicidade de competência para os lucros de empresa contida no artigo 7 (sete) do Modelo OCDE.

Mais ainda e paralelamente, várias são as formas de tributação da economia digital como o *bit tax* e modificações nas definições de conceitos tributários e do direito civil de forma a criar novas hipóteses de incidência.

Extrapolando, considera-se necessário delimitar corretamente, no campo da modernidade, a localização e natureza jurídica de um determinado rendimento se tornou ainda mais difícil, especialmente no campo da chamada economia disruptiva, a qual tem como fundamento operativo a tentativa de fuga às classes/conceitos tradicionais, impedindo a atuação das regras tributárias por potencialmente não se subsumirem às hipóteses de incidência tributárias.

Dentro desse campo, várias propostas vêm sendo colocadas para, de maneira eficiente e justa³, alocar as rendas tributárias derivantes destas atividades, sendo bastante proeminentes as ideias de⁴:

- ampliação da definição do conceito de estabelecimento permanente, permitindo a localização geográfica destas rendas; e
- modificação das hipóteses de retenção na fonte⁵, quer seja em um contexto de multilateralismo ou

3. MATSOS, Georgios. How Much is the “Fair Share” of Taxation for the Digital Economy? In: Kluwer International Tax Blog. October 11, 2018. <http://kluwertaxblog.com/2018/10/11/much-fair-share-taxation-digital-economy/>

4. Também como interessante sumário das teses cita-se o trabalho publicado na Universidade de Oslo: BAUMANN, Anton. Digital Economy: The Future of International Taxation of Business Income. In: <https://www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/60534/527.pdf?sequence=1>

5. Como autores que defendem essa proposta, destacam-se: MORENO, Andrés Báez; BRAUNER, Yariv. Policy options regarding tax challenges of the digitalized economy: making a case for withholding taxes. In: <https://ssrn.com/abstract=3167124>

unilateralismo⁶, também incluindo a possibilidade de criação de tributos específicos para estes fins, com novas regras de fonte e residência.

O objetivo deste trabalho é reiterar a primeira destas propostas (que já foi analisada em vários artigos publicados por este autor⁷), e, compreender os contornos desta segunda hipótese fazendo menção à proposta da UE em relação à matéria.

Para atingir os objetivos delimitados neste trabalho, primeiro dos itens deste trabalho lidará com a contextualização do trabalho e alguns termos definidos da economia digital.

O segundo item lidará com a definição do estabelecimento permanente e as propostas emanadas pela OCDE em relação à matéria, sendo seguido no terceiro e último item por alguns contornos da possibilidade do uso de retenção na fonte para equalizar corretamente as cargas e receitas tributárias, fazendo algumas menções a proposta da UE em relação a tributação da economia digital.

Finalmente, para atingir os objetivos traçados nesse artigo, o método aplicável é o empírico-dialético e o sistema de referência utilizado⁸ é formado da conjugação entre a Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann⁹, o Construtivismo Lógico-Semântico de Barros Carvalho¹⁰ e ferramentas específicas do *Law and Economics*¹¹.

6. VALENTE, Piergiorgio. Taxing the Digital: Unilateralism Vs. Multilateralism. In: Kluwer International Tax Blog. October 8, 2018. <http://kluwertaxblog.com/2018/10/08/taxing-digital-unilateralism-vs-multilateralism/>

7. Em especial: Economia digital/disruptiva: (re)analisando o conceito de estabelecimento tributário no direito brasileiro e internacional. In: Racionalização do sistema tributário. (Paulo de Barros Carvalho coord.) São Paulo: Noeses, 2017, p. 519-536.

8. 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.

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

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

11. Como exemplo bem acabado de um sistema de referência baseado nos clássicos

1. Da contextualização e definição da Economia Digital/disruptiva no âmbito da OCDE

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*¹² 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*¹³ 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 para o imposto sobre a renda, o já conhecido relatório BEPS da OCDE, especialmente em suas Ações 01¹⁴ e 07¹⁵ trata tanto do problema da economia digital como o da identificação efetiva do estabelecimento permanente, sem contar com a 05¹⁶ que lida indiretamente com tais problemas, vez que busca determinar substância para determinar bases, locais e atividades impositivas.

Nesse campo, cabe ressaltar os contratos complexos (como *franchising*) que são um grande elemento de complexidade, assim como as novas modalidades de *Software*, as *Service (SaaS)*, *Plataform Software*, as *Service (PaaS)* e *Infrastrucutre*

autores americanos: Carvalho, Cristiano Rosa de. Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005.

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

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

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

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

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

Software, as a *Service* (IaaS)¹⁷, 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, no caso brasileiro, a exemplo, 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:

- *Electronic commerce (on ou off-line)*
 - o *Business-to-business models*
 - o *Business-to-consumer models*
 - o *Consumer-to-consumer models*
- *Payment services (incluindo problemas sobre virtual currencies e Fintechs)*
 - o *Cash payment solutions*
 - o *E-wallets or cyber-wallets*
 - o *Mobile payment solutions*
- *App stores*

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

- *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 (sete) 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.

Em seguimento aos esforços do BEPS especialmente da *Action 1*, em Março de 2018 a OCDE trouxe um novo relatório denominado *Tax Challenges Arising from Digitalisation*¹⁸ e a União Europeia tem estudado com *Draft rules* a ideia de uma tributação sobre as receitas de 3%, um maior esforço da *common consolidated corporate tax base (CCCTB)* e alguma forma de digital PE - estabelecimento permanente digital dentro do contexto das propostas de *Fair Taxation of the Digital Economy*¹⁹.

18. Um bom sumário das propostas deste report pode ser encontrado em: https://www.sullcrom.com/siteFiles/Publications/SC_Publication_Digital_Economy_Taxation.pdf

19. O conjunto de iniciativas da UE pode ser encontrado em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en

2. O Modelo OCDE e seus comentários e a definição do conceito de estabelecimento permanente²⁰

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 tradicional²¹, matéria essa que desperta vários debates.

2.1 A definição do estabelecimento permanente no campo do artigo 5º do Modelo da OCDE^{22 e 23}

As Convenções para evitar a dupla tributação que seguem o Modelo OCDE têm constituído um importante avanço neste campo, determinando que estruturas jurídicas não consideradas como residentes²⁴ podem ser um centro de imputação de

20. 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 – SF, nº 14, maio 2000.

21. 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.

22. Como obra que traz um apanhado bastante completo sobre esta noção: Caliendo, Paulo.. Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

23. Para a visão do instituto do estabelecimento permanente aplicada pelo Brasil: ROCHA, Sergio André. Estabelecimento permanente pessoal “à brasileira”: tributação de lucros auferidos através de comissários, mandatários e representantes. In: Revista Dialética De Direito Tributário. São Paulo: Dialética, Nº 213 JUN. 2013, p. 153.

24. Menciona-se, aqui, que, mesmo com o caso Saint Gobain da CJE (Compagnie 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 tributário²⁵.

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

Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt – Caso C-307/97 da CJEU – Corte de Justiça Europeia, julgado em 1999), permanece a interpretação clássica deste artigo que considera que os EP não são residentes.

25. 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, Heleno 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.

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.

2.2 Comentários do Modelo OCDE de 2017 ao comércio eletrônico no plano dos estabelecimentos permanentes²⁶

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 analisado caso a caso (42.5), o mesmo devendo ocorrer em relação à 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).

26. Entre outros estudos destas concepções: SAPIRIE, M. International/OECD - Permanent Establishment and the Digital Economy. In: Bulletin for International Taxation, 2018 (Volume 72), No 4a/Special Issue, 26 March 2018; HOFFART, Benjamin. Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach. In: Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property. Vol 6, fall 2017.

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 Urteil²⁷).

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) tem 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.

3. Retenção na fonte e *fair share* da *digital economy*: uma análise das propostas da UE

Como a *Action 1* do BEPS não foi bastante conclusiva, a UE tem tido interessantes iniciativas a respeito da possibilidade e formas de tributação das rendas transnacionais de atividades digitais.

Nesse sentido, aparte o conceito já conhecido de *bit tax*, desenhado no âmbito da UE em 1996 com seu *paper* *The “BIT TAX”: the case for further research* e seus possíveis desdobramentos, a União Europeia vem liderando esses esforços de tributação das plataformas web com várias propostas e iniciativas, as quais tinham como base, aparentemente 3 (três) grandes eixos²⁸:

27. 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.

28. Esses eixos foram sumarizados em pequenas notas sem autoria definida encontradas em:

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

- Tributo de equalização com alíquota de 2-6% nos fluxos financeiros não suficientemente tributados, nos moldes do modelo indiano de 6% sobre os serviços de publicidade na web de 2016²⁹;
- Retenção na fonte sobre os pagamentos de certas transações feitos por residentes para não residentes por serviços ou mercadorias vendidos online, o qual poderia ser sobre o valor bruto ou líquido; e
- Determinação da existência de um estabelecimento permanente virtual implementado indiretamente através das regras do *Common Corporate Consolidated Tax Base* (CCCTB).

Na consolidação desses modelos, duas foram as propostas da UE:

- Tributo temporário de equalização de 3% sobre as receitas derivadas de: publicidade digital, vendas de dados de usuários e plataformas que auxiliem a conexão entre usuários ou vendas desde que possuam mais de 750 milhões de Euros de receitas, dentre as quais 50 Milhões na UE;
- Determinação da presença digital ou estabelecimento permanente virtual no campo da CCTB (ou seja, a modificação da noção está sendo realizada via princípios contábeis) sendo alocadas as receitas de venda

<https://www.loyensloeff.com/en-us/news-events/news/taxing-the-digital-economy-under-discussion-in-the-eu>

<https://www.loyensloeff.com/en-us/news-events/news/taxation-within-the-eu-of-digital-companies-options-and-implications>

<https://www.loyensloeff.com/en-us/news-events/news/taxation-within-the-eu-of-digital-companies-option-ii-withholding-tax-on-digital-transactions>

<https://www.loyensloeff.com/en-us/news-events/news/taxation-within-the-eu-of-digital-companies-option-iii-significant-economic-presence-virtual-permanent-establishment>

29. Para uma descrição não jurídica desta forma de tributação: <https://economictimes.indiatimes.com/news/economy/policy/equalisation-levy-of-6-on-digital-ad-government-finds-a-way-to-tax-companies-like-google-facebook/articleshow/51216310.cms>

de dados de usuários, serviços que auxiliem conexão entre usuários (incluindo vendas digitais) e outros serviços digitais como streaming, desde que tenham um dos seguintes requisitos: receitas de mais de 7 (sete) milhões de Euros, mais de 100000 usuários ou que possuam mais de 3000 contratos.

Obviamente, na primeira destas propostas, tem-se uma dificuldade de se determinar corretamente a forma de alocação destas rendas entre os estados componentes, o que gera um alto grau de incerteza a respeito da iniciativa, sendo que a própria Comissão da UE prefere a segunda destas propostas, a qual é mais duradoura.

Mais concretamente, essas propostas tiveram impactos em alguns países como na Itália a qual já está na terceira tentativa de tributação das receitas com internet³⁰, agora com sua chamada *web tax*, a qual incide em 3% sobre certas operações pagas por residentes italianos a sujeitos localizados no exterior³², considerando, também, que há um estabelecimento permanente na Itália.

Obviamente, os autores vêm se dividindo entre essas hipóteses e teorizando a respeito de novas possibilidades de modelos de tributação destas atividades, como em, resumidamente (incluindo modelos unilaterais ou multilaterais):

- Moreno e Brauner³³ que tem como fundamento uma retenção na fonte sobre as receitas;

30. Para um comentário superficial sobre as tentativas: <http://www.paulhastings.com/publication-items/details/?id=ccd5ed69-2334-6428-811c-ff00004cbded>

31. Para um estudo aprofundado sobre as duas primeiras tentativas: DEL FEDERICO, Lorenzo. La via italiana alla tassazione del web: un intervento poco meditato, ma dalle condivisibili finalita'. In: RTDT, n04-2014, p. 913-923.

32. Para uma descrição deste modelo: BRACCIONI, P. Italian Finance Law 2018: Focus on the New Tax on Digital Transactions ("Web Tax") and on the New Features of the Italian Permanent Establishment, in: <https://www.paulhastings.com/publications-items/details/?id=ccd5ed69-2334-6428-811c-ff00004cbded>

33. MORENO, Andrés Báez; BRAUNER, Yariv. Policy options regarding tax challenges

- Avi-Yonah³⁴ com seu modelo de determinação preestabelecida de níveis de atividade para uma divisão da carga tributária no destino, similar às ideias de Devereaux e De La Feria³⁵;
- Doernberg³⁶ com a delimitação de *bits* transitantes como elemento de quantificação de bases tributárias;
- Cockfield³⁷ com sua ideia de tributação baseada em consumo, criticando os servidores como estabelecimentos permanentes; e
- Hoffart³⁸ com seu *market access proxy* para delimitar a competência impositiva.

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.

of the digitalized economy: making a case for withholding taxes. In: <https://ssrn.com/abstract=3167124>

34. Entre outros textos: AVI-YONAH, Reuven S. Tax Competition and E- Commerce. In: *Worldwide Tax Daily*, Sept. 17, 2001. AVI-YONAH, Reuven S. International Taxation of Electronic Commerce. In: 52 *TAX LAWYER* 507, 1997. AVI-YONAH, Reuven S. The Case for a Destination-Based Corporate Tax. In: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2634391

35. DEVEREUX, Michael; DE LA FERIA, Rita. Designing and Implementing a Destination-Based Corporate Tax. In: <http://eu-reka.sbs.ox.ac.uk/5081/1/WP1407.pdf>

36. DOERNBERG, Richard L. Electronic Commerce and International Tax Sharing, 16 *TAX NOTES INT'L* 1013 (1998).

37. COCKFIELD, Arthur J. Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: How the Internet is Changing Tax Laws, 34 *CONN. L. REV.* 333 (2002).

38. HOFFART, Benjamin. Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach. In: *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*. Vol 6, fall 2017.

2. 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.

3. Uma das formas de solucionar o problema neste campo é a criação de um estabelecimento permanente virtual de maneira mais completa e não apenas com esparsas modificações nos comentários ao Modelo OCDE, o que deveria ser o objetivo final da *Action 1* do BEPS, o qual foi inefetivo nesse desiderato;

4. Na União Europeia, após a (não concluída) BIT TAX, dois são os grandes modelos de ação, um voltado para um tributo temporário de equalização (similar a uma retenção na fonte) e outro com uma mudança nas regras da CCTB, (contábeis-tributárias) as quais passariam a ter um padrão comum de reconhecimento de estabelecimento permanente virtual, permitindo que os estados tributem essas rendas diretamente.