

Estabelecimento Permanente à Brasileira

Brazilian Permanent Establishment

Michell Przepiorka

Mestrando em Direito Tributário Internacional. Especialista em Direito Tributário e em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Advogado. E-mail: przepiorka@tpa.adv.br.

Resumo

O presente artigo visa apresentar o instituto estabelecimento permanente sob a perspectiva da realidade brasileira. Inicialmente apresentaremos o instituto de forma genérica como se apresenta no direito tributário internacional, sem pretensão de esgotar cada peculiaridade em sua conformação. Em seguida apresentaremos os desvios e as peculiaridades presentes nos tratados assinados pelo Brasil e as perspectivas trazidas pelo novo protocolo assinado com a Argentina. Em um terceiro momento analisaremos o estabelecimento brasileiro no direito posto brasileiro, para por fim, verificarmos como é manejado pelas autoridades administrativas brasileiras. Em síntese, o tema será apresentado de forma analítica, apoiando-nos na doutrina estrangeira ou nacional conforme seja necessário para fundamentação de nosso artigo.

Palavras-chave: acordos para evitar a dupla tributação, rede brasileira, estabelecimento permanente.

Abstract

The present article aims to present the permanent establishment and how Brazilian reality deals with it. Initially the institute is introduced as it is from the International Tax Law standpoint, at this point we will not exhaust each aspect of the institute. After we will present its deviations and distinctiveness in Brazil Tax Treaties. In the third stage, we will analyze the permanent establishment from Brazil legal system point of view, and then check how tax authorities use it in the practice. To sum up, the subject will be analytically presented, we will make references to foreign and national doctrine when necessary to support our conclusions.

Keywords: double tax treaty, Brazil network of tax treaties, permanent establishment.

Introdução

O processo de globalização da economia trouxe novas dificuldades aos Estados que não têm controle pleno sobre as atividades transnacionais¹. Em

¹ MAGALHÃES, José Carlos de. *O mundo como empresa global: aspectos relevantes da ordem internacional*. São Paulo: GRUA, 2016, p. 175-176.

que pese serem inconclusos os estudos relacionados ao efeito tributário na concorrência pelo investimento direto, muitos autores inclusive colocam o fator tributação como marginal na escolha da localização do investimento², a mobilidade de capital e do trabalho levou ao aumento da concorrência fiscal³.

O Direito Tributário Internacional⁴ ganhou grande destaque nos últimos anos no Brasil, seja por conta da repercussão midiática de planejamentos tributários de grandes multinacionais que acarretou no Projeto *Base Erosion and Profit Shifting* – (BEPS⁵)⁶, seja em razão do julgamento de inúmeros casos transnacionais nos tribunais brasileiros, principalmente, mas não somente, envolvendo as regras de controladas e coligadas no exterior⁷.

Os últimos anos marcam um crescimento da preocupação do Poder Executivo com a aplicação dos institutos previstos em tratados internacionais para evitar a dupla tributação ou deles decorrentes⁸, o que se pode verificar pelo aumento do número de casos envolvendo tratados no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e no grande número de Instruções Normativas⁹ regulando institutos decorrentes dos planos de trabalho BEPS.

² ALMEIDA, Carlos Octavio Ferreira de. Tributação internacional da renda: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica. *Série Doutrina tributária* v. XII. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2014, p. 96. No mesmo sentido BRAUNER, Yariv. The future of tax incentives for developing countries. In: BRAUNER, Yariv; STEWART, Miranda. *Tax, law and development*. Cheltenham (UK) – Northampton (USA): Edward Elgar, 2013, p. 39.

³ AVI-YONAH, Reuven S. Globalization and tax competition: implications for developing countries. *CEPAL Review* n. 74, agosto de 2001, p. 60.

⁴ Segundo Alberto XAVIER “o Direito Tributário Internacional tem por objeto *situações internacionais (cross-border situations)*, ou seja, situações da vida que têm contato, por qualquer dos seus elementos, com mais de uma ordem jurídica dotada do poder de tributar” (XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 3). Não custa lembrar também a posição de Avi-Yonah (*International tax as international law: an analysis of the international tax regime*. Cambridge: Cambridge, 2007, p. 1) para quem *a coherent international tax regime exists, embodied in both the tax treaty network and in domestic laws, and that it forms a significant part of international law (both treaty-based and customary)*.

⁵ Como regra, sempre que uma organização ou instituto de direito tributário internacional for citado, utilizaremos o acrônimo em inglês após a primeira citação.

⁶ Sobre o BEPS: BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *Florida Tax Review* vol. 16, n. 2, 2014. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2457256>>, p. 55-115; DHARMAPALA, Dhammika. What do we know about base erosion and profit shifting? A Review of the Empirical Literature. *Chicago Coase-Sandor Institute For Law And Economics Working Paper* n. 702. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2373549>>; GRINBERG, Itai. *Breaking BEPS: the new international tax diplomacy*. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2652894>>. Na literatura nacional, SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio. *A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

⁷ Exemplo mais notório o julgamento da ADI n. 2.588/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Redator para acórdão Min. Joaquim Barbosa, j. 10.04.2013.

⁸ O Brasil conta atualmente com 32 tratados para evitar a dupla tributação em vigor, com 33 países. O Tratado com a Alemanha foi denunciado em 7 de abril de 2005.

⁹ Por exemplo, a IN n. 1.681, de 20 de dezembro de 2016, que dispõe sobre a obrigatoriedade de

Nesse contexto, devemos justificar o porquê de, em um momento em que o Direito Tributário Internacional fervilha com tantas novidades e em que pululam temas de pesquisa, escolhermos como objeto de estudo o estabelecimento permanente (“PE”).

Inicialmente, é importante pontuar que o conceito de estabelecimento permanente faz parte do núcleo dos Acordos Bilaterais para evitar a Dupla Tributação (“DTC”) na medida em que condiciona a repartição de competências referente aos lucros da empresa, bem dizer, da aplicação do art. 7º dos DTC. Ocorre que, embora o instituto esteja presente em todos os DTC assinados pelo Brasil, pouquíssimo se fala e se discute acerca do PE em decorrência da falta de sua aplicabilidade em nosso ordenamento jurídico, decorrência da aplicação de outras regras que possibilitam a tributação na fonte ainda que o PE não se caracterize.

Sabendo-se ainda que a Receita Federal do Brasil (“RFB”) historicamente buscou esvaziar o conteúdo do art. 7º, ora esvaziando o conteúdo semântico da expressão lucros empresariais¹⁰, ora, de forma mais digna, estabelecendo expressamente em DTC que rendimentos, que inicialmente cairiam sob o escopo do art. 7º, recebam tratamento previsto em regra alocativa diversa¹¹⁻¹², de novo, por que um trabalho sobre o estabelecimento permanente?

Voltamos esforços para seu estudo, primeiro, pois se verificarmos a jurisprudência pátria, seja na seara administrativa, seja judicial, percebemos que

prestação das informações da Declaração País a País. E a IN n. 1.669, de 11 de novembro de 2016, que dispõe sobre o procedimento amigável no âmbito das convenções e dos acordos internacionais destinados a evitar a dupla tributação da renda de que o Brasil seja signatário.

¹⁰ Por exemplo, a Solução de Consulta n. 309 – SRRF09/Disit:

“Rescisão contratual. Indenização. Lucros cessantes. Rendimento. Incidência.

A remessa de valores a empresa sediada no Reino da Dinamarca, em virtude de rescisão contratual e com a finalidade de compensação por investimentos efetuados e lucros cessantes, está sujeita à retenção do imposto de renda na fonte no Brasil.

Tratado para evitar a bitributação. Brasil-Dinamarca. Lucro. Rendimento.

As disposições contidas no artigo 7º do Decreto nº 75.106, de 1974, não são aplicáveis na definição da incidência do imposto sobre pagamentos que configurem renda.”

Em correção a este posicionamento restritivo, a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp n. 1.161.467, Rel. Min. Castro Meira:

“4. O termo ‘lucro da empresa estrangeira’, contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao ‘lucro real’, do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está – e estará sempre – sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada – e portanto, definitiva – do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.”

¹¹ Regras alocativas (arts. 6-21) são as previsões do tratado que definem que Estado Signatário terá competência para tributar o rendimento.

¹² Caso notório é o tratamento de serviços técnicos, que são incluídos sob a aba do art. 12 (*royalties*).

nos últimos anos houve um aumento do número de casos envolvendo institutos próprios do Direito Tributário Internacional, principalmente envolvendo a polêmica entre regras de controladas e coligadas no exterior e o art. 7^o¹³, de sorte que há uma tendência ou, ao menos, uma expectativa de a RFB começar a utilizar o conceito de PE naqueles casos em que a tributação for impedida no Brasil em decorrência da aplicação do DTC. Nessa toada, importante mencionar que, em recente decisão, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) reconheceu a existência de um PE, quando do julgamento do Processo Administrativo n. 10980.729160/2012-43, Acórdão n. 2202-003.114 (“Caso Faurecia”).

Somando-se a isso notícias recentes que informam que o Governo brasileiro realizou oficialmente o pedido de adesão à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD)¹⁴, podemos esperar que seja exigida adequação de conduta na aplicação de alguns institutos do direito tributário internacional. É verdade que isso é mera expectativa, pois se analisarmos o posicionamento do Brasil no Projeto BEPS, veremos que pouco sinalizou em direção a mudanças em sua política fiscal internacional¹⁵.

Nesse contexto, entendemos justificado revisitar o instituto, firmando aqui como premissa básica que o objetivo do trabalho *não* é detalhar o estabelecimento permanente segundo o modelo OECD, significa dizer, apresentaremos o instituto à luz da prática internacional, adotando como referência teórica principal os modelos de convenção sugeridos pela OECD e pela Organização das Nações Unidas (“UN”), apenas naquilo suficiente para evidenciar as peculiaridades da rede brasileira de tratados. O objetivo do trabalho não é apresentar em minúcias o estabelecimento permanente, ou como a jurisprudência internacional aplica cada um dos elementos necessários para sua constituição, mas evidenciar as peculiaridades do instituto na intersecção com o sistema jurídico brasileiro.

Assim, apresentemos na primeira seção os contornos do conceito de PE na prática internacional, estabelecendo os parâmetros normalmente aceitos para seu reconhecimento, quais os métodos recorrentes de atribuição de lucros, a forma como deve ser apurada a sua tributação, sem, contudo, explorar em detalhes as discussões no Fórum Internacional, tarefa que por si não poderia ser realizada no espaço de um artigo.

¹³ Vide por exemplo Acórdãos n. 101-95.802 (Caso Eagle) e n. 101-97.070 (Caso Eagle 2) tratados a minúcias em dois artigos disponíveis no livro: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (org.). *Tributação internacional. Análise de casos*. São Paulo: MP Editora, 2010.

¹⁴ Por exemplo: <<https://oglobo.globo.com/economia/brasil-formaliza-pedido-de-adesao-ocde-21415527>>.

¹⁵ Nossa afirmação deriva da análise das reservas realizadas pelo Brasil no decorrer do Projeto BEPS, por exemplo, quanto à adoção das regras de preço de transferência.

Na segunda seção buscaremos identificar quais os normativos que aproveitariam a aplicação do instituto. Ali também pontuaremos algumas premissas necessárias acerca da integração e interpretação de DTC no sistema jurídico pátrio. Na sequência, na terceira seção, verificaremos a Rede Brasileira de Acordos para evitar a Dupla Tributação, pontuando as peculiaridades do instituto tratado a tratado, para delimitar, se existente, qual a política fiscal brasileira e os respectivos desvios.

Por fim, antes de passarmos à conclusão, na quarta seção verificaremos o posicionamento das autoridades administrativas brasileiras e como isso foi recepcionado nos tribunais administrativos e judiciais. Ainda analisaremos especificamente o caso Faurecia, em decorrência de sua atualidade e por seu conteúdo altamente questionável, que bem demonstra os desvios da prática brasileira.

1. Aspectos gerais da importância do estabelecimento permanente em tratados para evitar a dupla tributação

Antes de adentrarmos na importância do estabelecimento permanente em si, importa pontuarmos que (um)a função do DTC¹⁶ é delimitar as competências tributárias dos estados pactuantes¹⁷, refinar a legislação nacional voltada à eliminação da dupla tributação¹⁸, ao mesmo tempo em que instrumentaliza os Estados como meios para atacar a evasão fiscal¹⁹⁻²⁰.

Os meios para que se alcancem tais objetivos são a uniformização de conceitos para aplicação do tratado²¹, alocação de competência para tributação de

¹⁶ Sobre as funções do DTC, veja, por exemplo, ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 74 e seguintes.

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 104-106.

¹⁸ Segundo Uckmar: "In reality a treaty is more correctly described as an instrument which refines and improves existing provisions in domestic legislation which are designated to eliminate international juridical double taxation, i.e. most countries have in their own tax law provisions which are designated to alleviate double taxation and the treaty serves to assist in that process and better integrate it with the corresponding provisions in the treaty partner's law." (UCKMAR, Victor. Double taxation conventions. In: AMATUCCI, Andrea. *International tax law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2006, p. 153)

¹⁹ "Another reason for having double taxation conventions is that they provide for the reduction of the withholding tax rates on investment income." (UCKMAR, Victor. Double taxation conventions. In: AMATUCCI, Andrea. *International tax law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2006, p. 154)

²⁰ Roberto Vasconcellos acrescenta ainda como objetivos dos DTC: (a) incentivo ao comércio internacional, (b) promoção do desenvolvimento econômico dos países signatários, (c) harmonização (ainda que precária) dos tributos sobre a renda e o patrimônio; e (d) eliminação da tributação discriminatória.

²¹ Principalmente, o art. 3º, que veicula definições gerais, mas outros conceitos podem ser encontrados em outros artigos, como, por exemplo, o conceito de dividendos, veiculado no art. 10.

rendimentos²², provisões para conciliação de interesses das autoridades administrativas²³ e a previsão de normas antielisivas específicas²⁴ ou gerais²⁵. Importante notar que mesmo a estrutura dos tratados acaba sendo uniformizada²⁶.

Entre as normas alocativas determinadas por DTC, a principal regra²⁷ é a que aloca competência para o Estado da Residência tributar os lucros de um empreendimento²⁸, alocando competência para o Estado da Fonte, entretanto, quando se identifique um estabelecimento permanente ali situado. O estabelecimento permanente é, portanto, o nexô econômico necessário para que a tributação na fonte seja autorizada em conformidade com o DTC²⁹⁻³⁰, instrumental utilizado para balancear a tributação na residência e no mercado³¹.

²² Article 7 Business profits, Article 8 Shipping, inland waterways transport, and air transport, Article 10 Dividends, Article 11 Interest, Article 12 Royalties, Article 13 Capital gains, Article 14 Independent personal services, Article 15 Dependent personal services, Article 16 Directors' fees, Article 17 Artists and sportsmen, Article 18 Pensions, Article 19 Government service, Article 20 Students, Article 21 Other income.

²³ Por exemplo, Article 25 Mutual agreement procedure, Article 26 Exchange of information e Article 27 Members of diplomatic missions and consular posts.

²⁴ Por exemplo, a cláusula de beneficiário efetivo.

²⁵ Alguns tratados, como o DTC/BR-Israel possuem regras de limitação de benefícios.

²⁶ "This structure (and even the numbering) is followed with only a few variations in nearly all existing tax treaties. The treaties apply to income and capital taxes¹² levied on residents of either of the countries that are parties to the treaty. Chapter III sets out the major substantive rules of the model treaty; they operate by dividing income into classes and setting out rules for each of the classes. These rules generally give the residence country an unlimited right to tax the income and at the same time limit or eliminate the source country's right to tax, with the source country rights the greatest with respect to active income (business, professions, and employment) and income from immovable property, and the least with respect to passive income from intangibles. The treaty recognizes the source country's prior right to tax by requiring the residence country to relieve double taxation of its residents for taxes levied by the source country in accordance with the treaty. Chapter VI deals with administrative matters, to ensure that the treaty is effective in practice, and with the important issue of nondiscrimination." (VANN, Richard J. *International aspects of income tax*. In: THURONYI, Victor. *Tax law design and drafting*. S. L.: Fundo Monetário Internacional, 1998. vol. 2. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/>>, p. 7)

²⁷ Segundo Sasseville e Vann "the coverage of the business profits article has always been wide, given that businesses are so varied that they can derive virtually any kind of income and that the business profits article was intended to be a central part of tax treaties that allocated taxing rights for nearly all business income" (SASSEVILLE, Jacques; VANN, Richard. *Article 7: business profits – global tax treaty commentaries*. Disponível em: <[https://online.ibfd.org/document/gttc_article7](https://online.ibfd.org/document/gttc_article7>)>, item 5.1.1.1 The League of Nations).

²⁸ BIANCO, João Francisco. Os lucros das empresas e o art. 7 dos tratados contra a dupla tributação. In: VASCONCELLOS, Roberto (coord.). *Estudos avançados de direito tributário. Tributação internacional: normas antielisivas e operações internacionais*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 129-143.

²⁹ É o requisito mínimo para que um Estado tribute residentes de outro Estado – ARNOLD, Brian J. Threshold requirements for taxing business profit under tax treaties. *Bulletin – Tax Treaty Monitor* vol. 57, n. 10, out. 2003, p. 476-492 (476).

³⁰ HOLMES, Kevin. *International tax policy and double tax treaties. An introduction to principles and application*. 2. ed. Amsterdam: IBFD, 2014, p. 152.

³¹ HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. Blueprints for a New PE Nexus to tax business income in

Lembra Bianco que o conceito de estabelecimento permanente surge no direito interno alemão na primeira metade do século XIX, mas logo se internacionaliza, primeiro no tratado entre o Império Austro-Húngaro e a Prússia e, posteriormente, a partir do modelo elaborado pela Sociedade das Nações³²⁻³³. Nesse mesmo sentido, o introito elaborado pelo Comitê responsável por sua definição para o modelo, inicialmente, da Organização Europeia de Cooperação Econômica³⁴.

Aqui já percebemos indicações da importância do PE para a dinâmica da tributação internacional, que se fixou como principal elemento para determi-

the era of the digital economy. *WU International Taxation Research Paper Series* n. 15, 2015. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2591829>>, p. 9.

³² 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, p. 300.

³³ Note-se que a estrutura e redação do artigo é marcada por grande estabilidade, como bem apontam J. GOEDE et al: "Limiting ourselves to the current concept, it is striking to note that the text of the article dealing with PE's (article 5 in both the OECD and the UN Model) has hardly been changed since the 1963 OECD Model. However, numerous changes were made during that period to the commentaries. These do not seem to only include limited clarifications needed due to for instance changes in business models, but also seem to contain substantive new interpretations of (part of) the six key features of the definition of PE as expressed in paragraph 1 of article 5." (GOEDE, Jan de et al. Interpretation and application of Article 5 (permanent establishment) of the OECD Model Tax Convention. Response from IBFD Research Staff. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/49782184.pdf>>, p. 2)

³⁴ "1. It is a generally accepted principal in matters of international taxation and a principal which is also contained in all current Conventions for the avoidance of Double Taxation that industrial or commercial profits accruing to an enterprise of one of the contracting States cannot be subject to tax in the territory of the other contracting State unless the enterprise carries on a trade or business in the other contracting State through a Permanent Establishment situated therein. If the enterprise carries on a trade or business in the territory of the other contracting State tax may be imposed on the profits in that other State but only on so much of imposed on them as is attributable to the Permanent Establishment.

2. *As a matter of general convenience to tax payers, to promote the flow of international trade and payments and to simplify tax administration it would clearly be of enormous advantage if the definition of the concept of 'Permanent Establishment' were universally accepted in a standard form. It was with this idea in mind that the League of Nations produced the draft embodied in Article V of the protocol to both the London and Mexico Model Convention. The principles underlying this Article have been widely accepted and the work done by the League of Nations has greatly furthered the making of agreements based on a common view of the problems involved: but in the 10 years which have elapsed since those Model Conventions were published many O.E.E.C. and outside it which differ in smaller or greater degree from the version recommended by the League of Nations.*

3. In considering how to set about the problem remitted to them by the Fiscal Committee the Group came to the conclusion that the most valuable work they could so would be to redraft, in the light of the experience gained in the last 10 years, the Permanent Establishment Article suggested by the League. This now draft Article appears as Appendix 1 to this report. The Group." (ORGANISATION FOR EUROPEAN ECONOMIC CO-OPERATION. *Report of Working party n. 1 on the concept of permanent establishment*. Disponível em: <[http://taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WPI\(56\)IE.html](http://taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WPI(56)IE.html)>, p. 1)

nação da tributação dos lucros empresariais auferidos por não residente, e que, mesmo com o projeto BEPS, dificilmente deixará de existir³⁵, já que um dos relatórios justamente dirigiu-se ao seu aperfeiçoamento³⁶.

B. J. Arnold afirma que a existência de um PE pode representar vantagens e desvantagens em relação à tributação; entre as primeiras elenca a efetividade em sua executoriedade, garantir segurança jurídica para contribuintes e autoridades fiscais, limitação de custos de conformidade e garantia de integridade do sistema tributário, na medida em que menos contribuintes estariam dispostos a descumprir obrigações principais e deveres instrumentais. As desvantagens estão relacionadas à fiscalização e à própria arrecadação, na medida em que quando se exige tal requisito mínimo para tributação na fonte, não se leva em conta quanto deixará de ser arrecadado em relação às atividades que não o alcançarem e, passo seguinte, os contribuintes passariam a organizar suas atividades de forma a não configurarem o PE³⁷.

Nesse contexto, o art. 5º define as espécies de estabelecimento permanente: (i) físico; (ii) de projetos de construção; e (iii) pessoal. Importante noticiar que, apesar dos esforços para se padronizar o conceito de PE, na prática, não há consenso quanto sua interpretação, levando a inúmeros litígios³⁸. Basta elencarmos como exemplo o caso DELL, que apesar de fatos similares, para dizermos idênticos, alcançou resultados diversos nas cortes espanhola (TEAC,

³⁵ “The concept of a PE as enshrined in article 5 of the OECD Model is universally understood to be the decisive threshold in determining whether or not the source state has the right to tax business income generated by a non-resident taxpayer. Only if the income generating business activities reach a certain level of physical and temporal permanency can the source state tax such income. The requirement in respect of a PE has been part of the concept of tax treaties from the beginning of the first drafts of models on the part of the League of Nations and, as the BEPS initiative demonstrates, is still one of the major controversies in international taxation.” (BLUM, Daniel W. Permanent establishments and Action 1 on the digital economy of the OECD base erosion and profit shifting initiative – the nexus criterion redefined? *Bulletin for International Taxation* vol. 69, n. 6/7, 2015. Disponível em: <https://online.ibfd.org/document/bit_2015_06_int_1>, p. 315-316)

³⁶ Relatório BEPS 7 – Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status.

³⁷ ARNOLD, Brian J. *Article 5: permanent establishment – global tax treaty commentaries*. Disponível em: <https://online.ibfd.org/document/gttc_article5_pe>. Itens 1.1.2.7.2. Advantages e 1.1.2.7.3. Disadvantages.

³⁸ “The question ‘Is there a permanent establishment?’ is probably the most frequent tax treaty issue that advisers, government officials and courts have to deal with. It is also a question that has a large number of ramifications and on which much has already been written.” (SASSEVILLE, Jacques; SKAAR, Arvid A. General report. International Fiscal Association. *IFA Cahiers 2009 – Vancouver (Canada) – Is there a permanent establishment?* vol. 94-a, p. 21)

15 Mar. 2012, Rec. n. 00/2107/2007)³⁹ e norueguesa (Ht, 2 Dec. 2011, Dell Products v. Tax East, HR-2011-02245-A, sak n. 2011/755)⁴⁰.

O núcleo da definição de PE fixo é veiculado no art. 5º, § 1º, da CM-OCDE, em que se define o estabelecimento permanente como “a instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte da sua atividade”. Além disso, não podemos ignorar a definição negativa veiculada no § 4º do mesmo artigo. Abstrai-se da leitura dos dispositivos a exigência do preenchimento de alguns critérios para que se identifique o PE: (a) existência de uma instalação material; (b) fixa, nos aspectos temporal e espacial; (c) que esteja à disposição da empresa; (d) através da qual o empreendimento é exercido; e, por fim, (e) que não seja uma atividade de caráter preparatório e/ou auxiliar.

Cada um desses elementos carrega em si grande polêmica em sua aplicação prática⁴¹. Os comentários da OECD tentam clarificá-los através de exemplos, porém, além de os comentários não serem vinculantes⁴², não são suficientes para expor as nuances da realidade. É importante que se fixe que para a caracterização de um PE todos os elementos precisam estar presentes⁴³, o que só se verifica à luz do caso concreto.

De sua parte, a caracterização do PE de construção varia de acordo com as redações do modelo OECD e do modelo UN, de forma simplificada, enquanto no primeiro adiciona-se um critério temporal, 12 meses, aos requisitos

³⁹ Análise do caso sob a perspectiva espanhola em BAL, Aleksandra. The Spanish Dell Case – do we need anti-BEPS measures if the existing rules are broad enough? *European Taxation* vol. 56, n. 12. Publicado *online* em: 3 de novembro de 2016. Disponível em: <https://online.ibfd.org/document/et_2016_12_es_1>; e JIMÉNEZ, Adolfo J. Martín. The Spanish position on the concept of a permanent establishment: anticipating BEPS, beyond BEPS or simply a wrong interpretation of Article 5 of the OECD Model? *Bulletin for International Taxation* vol. 70, n. 8. Publicado *online* em: 13 de julho de 2016. Disponível em: <https://online.ibfd.org/document/bit_2016_08_es_3>.

⁴⁰ LEEGAARD, Thor. Supreme Court holds that commissionaire structure does not amount to a permanent establishment: Dell Products v. Government of Norway, Supreme Court of Norway. *European Taxation* vol. 52, n. 6. Publicado *online* em: 8 de maio de 2012. Disponível em: <https://online.ibfd.org/document/et_2012_06_e2_3>; e ZIMMER, Frederik. Norway: agency permanent establishment. In: KEMMEREN, Eric C. C. M et al (ed.). *Tax treaty case law around the globe 2012*. Online Books IBFD, 2013. Disponível em: <https://online.ibfd.org/document/ttclg_head>.

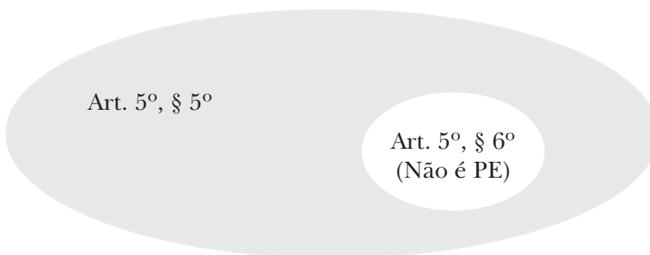
⁴¹ Vide estudo aprofundado realizado pelo IBFD: GOEDE, Jan de et al. Interpretation and application of Article 5 (permanent establishment) of the OECD Model Tax Convention. Response from IBFD Research Staff. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/49782184.pdf>>.

⁴² Não entraremos na polêmica acerca do papel dos comentários na aplicação dos tratados por não ser objeto deste trabalho. Não nos pouparemos de nos posicionar, entretanto, pela utilização dos comentários existentes há época das negociações como meio suplementar de interpretação, nos termos do art. 32 da Convenção de Viena sobre direitos dos tratados.

⁴³ “In short, where a taxpayer carries on business in a country at different places, each place must be tested separately to determine if it meets the requirements of the definition of a PE in article 5(1) of the OECD Model.” (GOEDE, Jan de et al. Interpretation and application of Article 5 (permanent establishment) of the OECD Model Tax Convention. Response from IBFD Research Staff. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/49782184.pdf>>, item 2.1.2.1. The geographical context of a place of business)

previstos no § 1º, no segundo, além de acrescentarem atividades de instalação e de supervisão, dispensam-se aqueles requisitos, contentando-se apenas com o aspecto temporal, como regra seis meses⁴⁴.

A definição do PE agência converge da interpretação conjunta dos §§ 5º e 6º do art. 5º⁴⁵. Os requisitos necessários para que um indivíduo seja considerado como PE: (a) a atuação por conta de uma empresa estrangeira em um Estado contratante; (b) autoridade para concluir contratos em nome desta empresa; (c) o exercício habitual desta atuação⁴⁶; e (d) que não se configure um agente independente ou exerça unicamente atividades preparatórias ou auxiliares⁴⁷. Gráficamente teríamos⁴⁸:



Identificada uma das espécies de PE, passa-se então à atribuição de lucros tributáveis, cuja regulamentação é prevista no art. 7º, §§ 2º-6º dos DTC baseados no Modelo OECD anteriores à reforma de 2010. O modelo OECD 2010, não adotado pelo Brasil em nenhum de seus tratados, atribui lucros em clara aproximação a princípios subjacentes às diretrizes de preços de transfe-

⁴⁴ Nesse sentido: GOEDE, Jan de et al. Interpretation and application of Article 5 (permanent establishment) of the OECD Model Tax Convention. Response from IBFD Research Staff. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/49782184.pdf>>, 2.3.3. The 12-month threshold; e SASSEVILLE, Jacques; SKAAR, Arvid A. General report. International Fiscal Association. *IFA Cahiers 2009 – Vancouver (Canada) – Is there a permanent establishment?* vol. 94-a, p. 45-46.

⁴⁵ A grande referência na matéria é JONES, John F. Avery; LÜDICKE, Jürgen. The origins of Article 5(5) and 5(6) of the OECD Model. *World Tax Journal* vol. 6, n. 3, 2014. Disponível em: <https://online.ibfd.org/document/wtj_2014_03_int_2>. Na doutrina nacional, primoroso trabalho de TORO, Carlos Eduardo Costa M. A. Atribuição de lucros para estabelecimentos permanentes de agentes independentes (“agency permanent establishments”): análise da jurisprudência sobre o artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE. *Revista de Direito Tributário Internacional* vol. 4, n. 11. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 69-130.

⁴⁶ LOBO, Diana Piatti de Barros. Breves noções sobre o conceito de estabelecimento permanente no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário Internacional* ano 3, n. 9. São Paulo: Quartier Latin, agosto de 2008, p. 61.

⁴⁷ Não adentraremos nas polêmicas envolvidas em cada um destes requisitos por não configurarem objeto deste trabalho.

⁴⁸ Imagem utilizada pelo Professor João Félix Nogueira na aula “Art. 5 (PE)”, ministrada no curso de Especialização em Direito Tributário Internacional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário no dia 3 de abril de 2017.

rência, verificando-se funções, ativos e riscos. Independentemente do método que se adote para atribuir lucros a um estabelecimento permanente, chamamos atenção para o fato de esses lucros serem tributáveis como receita líquida e não sobre o rendimento bruto.

É possível concluir que os arts. 5º e 7º possuem uma ligação inexorável, em que o art. 7º, § 1º, estabelece a norma de alocação de competências, o art. 5º define se o Estado da Fonte terá poderes de tributação no caso concreto ou não, e por fim, os demais parágrafos do art. 7º estabelecem os lucros ali tributáveis. Conhecidos a importância e os aspectos gerais do estabelecimento permanente, passamos para a sua análise na legislação nacional.

2. Análise do estabelecimento permanente na rede de tratados brasileira

Embora não exista um modelo brasileiro de acordos para evitar a dupla tributação, a exemplo do que ocorre com os Estados Unidos da América, percebe-se que o Brasil possui diretrizes quando negocia com seus pares internacionais. O artigo que trata de estabelecimento permanente evidencia este fato.

Quando lemos os DTC brasileiros, percebemos que o Brasil, como regra geral, adota em toda sua rede de tratados a definição de estabelecimento permanente fixo, de construções e agência, mas em alguns tratados adota previsões específicas, como o EP seguros, de serviços. Nas próximas linhas passaremos à análise dos acordos brasileiros, evidenciando as similitudes e eventuais particularidades.

2.1. Estabelecimento permanente fixo

Percebe-se pela leitura da redação dos tratados brasileiros que o Brasil adota desde a celebração de sua primeira convenção para evitar a dupla tributação redação uniforme no que diz respeito o § 1º do art. 5º, a saber, aquela sugerida no Modelo OECD de 1963, com variações redacionais sem efeitos materiais: “1. Para efeitos da presente Convenção, a expressão ‘estabelecimento permanente’ significa uma instalação fixa de negócio em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade.”

Se em relação à definição genérica não há divergência, quando passamos à análise da lista positiva, é verdade que o núcleo não se modifica, basicamente, sede de direção, filial/sucursal, escritório, fábrica, oficina e mina, poço de petróleo ou de gás, pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais, mas começamos a verificar algumas particularidades.

No inciso I, em que todos os DTC apresentam a sede de direção como estabelecimento permanente, o DTC/BR-Trinidad e Tobago destaca por que, na versão em português⁴⁹, aponta como requisito não qualquer sede de dire-

⁴⁹ A versão em inglês disponibilizada na plataforma de pesquisa do IBFD utiliza a expressão “place

ção, mas a sede de direção efetiva. As expressões, embora parecidas, carregam significados distintos⁵⁰. Isso significa dizer que, especificamente em relação a este DTC, as autoridades fiscais teriam um ônus maior para identificar a sede de direção como um PE, verificando no caso concreto os requisitos previstos na definição geral.

Alguns tratados elencam o depósito na lista positiva, ora sem qualquer complemento⁵¹, ora qualificando o depósito por sua utilização como meio para prover instalações de armazenamento para terceiros⁵² ou para vendas⁵³, em alguma medida contrariando o costume internacional, em que até pouco tempo via o armazenamento como atividade preparatória ou auxiliar, contemplado, portanto, na lista negativa.

Vale mencionar também que regra geral o Brasil elenca na lista positiva “uma mina, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais”, fazendo menção clara à exploração de recursos minerais como ensejadora de estabelecimento permanente na lista positiva⁵⁴. Uma última peculiaridade da lista positiva é que o ponto de venda é contemplado expressamente nos tratados celebrados com a Ucrânia e com Trinidad e Tobago.

No que tange à lista negativa⁵⁵, também se verifica um núcleo bem determinado com poucas alterações significativas, pulando aos olhos a ausência da

of management”, de forma que a controvérsia apontada pode não ser relevante na prática, pois segundo dispõe a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados em seu art. 33, § 3º, presume-se que os termos do tratado têm o mesmo sentido nos diversos textos autênticos.

⁵⁰ Na visão de ISMER e RIEMER: “The criterion ‘place of management’ needs to be distinguished from the tiebreaker criterion ‘POEM’ under article 4(3) OECD and UM MC. While the latter is a Convention term that needs to be given an autonomous definition, the former refers to domestic tax law. It also needs to be distinguished from the term ‘place of management’ under Article 5(2) OECD and UN MC where it can be given a broader interpretation, but where there must be a fixed place of business.” (ISMER, Roland; RIEMER, Katharina. Article 4. Resident. In: REIMER, Ekkerhart; RUST, Alexander. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 4. ed. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2015. vol. I, p. 217-291 (258))

⁵¹ Caso do Japão.

⁵² Casos de Trinidad e Tobago, Venezuela e Filipinas.

⁵³ O DTC/BR-Ucrânia dispõe que será considerado estabelecimento permanente “um depósito ou outra estrutura utilizada como um ponto de venda. Uma interpretação possível é restringir a hipótese de identificação de estabelecimento permanente aos casos em que o depósito for utilizado como um ponto de venda. É claro que outra interpretação possível é ler no dispositivo identificação de qualquer depósito como PE, bem como estruturas utilizadas como ponto de venda (loja, stands etc.).

⁵⁴ Filipinas, Chile, Ucrânia, Venezuela, Peru. Merece particular atenção o caso da Índia que adicionou um critério temporal para identificação do PE para exploração de recursos minerais: uma instalação, sonda de perfuração ou navio, usados para a exploração ou utilização de recursos naturais, mas unicamente se desta forma usados por um período que exceda seis meses.

⁵⁵ 3. Um estabelecimento não será considerado permanente se: (a) as instalações forem utilizadas unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega de mercadorias pertencentes à empresa; (b) as mercadorias pertencentes à empresa forem armazenadas unicamente para fins de

cláusula de combinação de atividades auxiliares em quase toda a rede de tratados brasileira⁵⁶, em conformidade com a redação prevista no modelo OECD/1963.

Merece atenção a redação adotada na cláusula de abertura que excepciona atividades auxiliares presente nos tratados celebrados pelo Brasil até o início da década de 1990 em cotejo com a redação posterior, pois seu sentido pode ser transviado gerando dúvidas de interpretação. Vejamos o exemplo do DTC/BR-Hungria: “a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de publicidade, fornecimento de informações, pesquisas científicas ou atividades análogas que tenham caráter preparatório ou auxiliar para a empresa.”

O inciso traz novas hipóteses de atividades preparatórias ou auxiliares e, ao fim, abre a lista negativa com a seguinte expressão “ou *atividades análogas* que tenha caráter preparatório ou auxiliar para a empresa”; quando comparado com a redação atual, temos duas interpretações possíveis, uma restritiva, em que o aplicador somente poderia considerar como excluídas do conceito de estabelecimento permanente atividades análogas àquelas listadas no inciso; e outra abrangente, que exclua qualquer atividade auxiliar ou preparatória.

A nosso ver, é possível que se afirme que a interpretação restritiva da lista negativa seja mais coerente com a política brasileira em ampliar o conceito de estabelecimento permanente, tal como sugestiona a ausência de uma regra de agregação de atividades auxiliares e a adoção de um limiar temporal de seis meses.

Importa ressaltar que o Brasil adotou a redação sugerida na Convenção Modelo OECD, e quando analisamos os documentos da Comissão responsável pela definição do conceito de PE, verificamos que a justificativa do dispositivo é justamente abrir a redação para que não se sugira que a lista é exaustiva⁵⁷.

depósito, exposição ou entrega; (c) as mercadorias pertencentes à empresa forem armazenadas unicamente para fins de transformação por uma outra empresa; (d) uma instalação fixa de negócios for utilizada unicamente para fins de comprar mercadorias ou de reunir informações para a empresa; (e) uma instalação fixa de negócios for utilizada pela empresa unicamente para fins de publicidade, de fornecimento de informações, de pesquisas científicas ou de atividades análogas que tenham um caráter preparatório ou auxiliar.

⁵⁶ À exceção de Portugal, Israel, Ucrânia, África do Sul, México, Venezuela e Turquia.

⁵⁷ “12. Comment is perhaps called for on the examples mentioned in paragraph 3(e). It is recognized that a place of business the function of which is solely that of advertising, or the supply of information, or of scientific research may well contribute to the productivity of its parent enterprise. To assume so is once more axiomatic. But the services it performs for its parent enterprise are so far antecedent to the actual realisation of profits by its parent body that no profits can properly be allocated to it; accordingly it does not constitute a taxable unit. It should, of course, be emphasised that exemption should be given only so long as the place of business completely satisfies the conditions laid down. If, for example, the research establishment were to concern itself with manufacture, then exemption would be forfeited. The last words of sub-paragraph (e) – ‘or for simi-

Nessa toada, frise-se que, embora possuam redações diversas, ao menos em relação à abertura, o Brasil adota em todos seus DTC redação excluindo atividades auxiliares do escopo da tributação de lucros empresariais.

Essa visão estaria suportada inclusive com a recente alteração trazida pelo “Protocolo de emenda à convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda e seu protocolo”, que adotou a redação mais moderna da lista negativa, que demonstra a tendência a seguir a interpretação mais extensiva.

Importante notar que o DTC/BR-Argentina dispõe em seu protocolo que a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de comprar bens ou mercadorias corresponderá a um estabelecimento permanente quando os bens adquiridos sejam destinados à exportação⁵⁸. Na mesma toada o DTC/BR-Ecuador prevê que *a manutenção de uma instalação fixa de negócios para fins de adquirir bens ou mercadorias destinados à comercialização com terceiros não está incluída na lista negativa.*

lar activities of a preparatory or auxiliary character’ – require a special explanation of their own. The purpose of these words is two-fold. In the first place, since it would be unreasonable to seek to claim that the list of examples quoted in paragraph 3 is, or in the nature of things could hope to be, exhaustive, the last words of sub-paragraph (e) are intended to cover any further examples (such as the organisation maintained solely for the purpose of servicing a patent or ‘know-how’ contract) which are not listed among the exceptions in paragraph 3 but are nevertheless within the spirit of them. The words in question are, therefore, intended to make it unnecessary to attempt to produce an exhaustive list of exceptions which, even if it were comprehensive, would inevitably be of inordinate length and undesirable rigidity. In the second place the words extend the principle underlying the examples in sub-paragraph (e) to provide a generalised exception to the general definition in paragraph 1. To a considerable degree they delimit that definition and exclude from its rather wide scope a number of forms of business organisation which, although they are carried on in a fixed place of business should not be treated as taxable units. To put the matter in another way, the last words of sub-paragraph (e) refine the general definition in paragraph 1 and, when read with that paragraph, provide a more selective test by which to determine what constitutes a properly taxable permanent establishment. In view of the examples given the reference to ‘similar activities’ cannot lead to an arbitrary extension of the extension of the exemption set out in paragraph 3(e). It will, of course, be the responsibility of the enterprise to prove that the activities in question are of a preparatory or auxiliary character within the framework of the whole activities of the enterprise. If, for example, the results of the research carried on in a laboratory are not only used by the enterprise but are also sold to a third party, the paragraph would cease to apply. Alternatively, it would be possible for countries to include in bilateral agreements a provision that where the results of the laboratory’s research are used partly by the enterprise and in part are sold to third parties, the charge to tax on the permanent establishment should be limited to the profits arising from the sales to third parties. Such a provision would be analogous to the provisions relating to ‘mere purchase’ in a number of Conventions.” (ORGANISATION FOR EUROPEAN ECONOMIC CO-OPERATION. Final version of the draft article, with its commentary, as adopted by the Committee. Disponível em: <[http://taxtreatieshistory.org/data/html/FC\(58\)1E.html](http://taxtreatieshistory.org/data/html/FC(58)1E.html)>, p. 10-11)

⁵⁸ Aqui estamos tratando da versão promulgada através do Decreto n. 87.976, de 22 de dezembro de 1982, as alterações negociadas recentemente serão objeto de seção posterior.

Um último ponto que merece ser pontuado diz respeito ao DTC/BR-China. em que parece ter havido um erro de tradução, pois no inciso III fala-se em *processados*, quando nos demais tratados utiliza-se a expressão *transformação*. E no inciso V, em *tarefas acessórias à atividade da empresa* enquanto em outros DTC em *atividades de caráter auxiliar ou preparatório*. Embora a diferença na tradução não devesse causar impactos, o intérprete brasileiro poderia atribuir significados diferentes às expressões.

À guisa de conclusão, podemos verificar que em relação ao Estabelecimento Permanente Fixo, o Brasil adota, como regra, a redação da Convenção Modelo de 1963, alterando sua política a partir de 1990 em relação à lista negativa, com provisões específicas em determinados DTC.

2.2. Estabelecimento permanente de obras

O Brasil possui em todos seus DTC regras específicas para a identificação do estabelecimento permanente quando se trata de atividades de construção de obras. Nesse ponto, podemos afirmar que a regra geral adotada pelo Brasil é o reconhecimento de um PE quando se verifique *um canteiro de construção ou de montagem cuja duração exceda seis meses*.

Entretanto, alguns desvios ocorrem em relação ao limiar temporal, outros em relação ao aspecto substantivo da norma. Em relação ao prazo, o Brasil desvia aumentando o limiar ora para nove meses⁵⁹, ora para 12 meses⁶⁰. Quanto à substância, alguns tratados incluem a expressamente referência a *edificação*⁶¹, *instalação*⁶² e *supervisão*⁶³.

Interessante notar que tanto o DTC/BR-Chile e quanto o BR-Peru incluem regras antielisivas específicas para cômputo do prazo para configuração do estabelecimento permanente. No caso do Chile, a regra antielisiva considera (i) atividades de supervisão para cômputo do prazo⁶⁴; e (ii) caso a construção seja executada por empresas relacionadas nos termos do art. 9º do DTC, os períodos em que referidas empresas realizaram a atividade são agregados para fins de cálculo dos limites temporais. O DTC/BR-Peru diferencia-se do anterior porque a atividade de supervisão em si pode configurar um estabelecimento permanente.

⁵⁹ Tratados com Portugal, Israel e Rússia.

⁶⁰ Tratados com Equador, Ucrânia e Turquia.

⁶¹ Japão, Países Baixos e China.

⁶² Equador, Eslováquia, República Tcheca, Coreia do Sul, Hungria, Países Baixos, Chile, Israel, Ucrânia, África do Sul, México, Venezuela, Peru, Trinidad e Tobago e Turquia.

⁶³ China, México e Peru.

⁶⁴ Significa dizer que atividade de supervisão somente configurará um PE caso se verifiquem os critérios específicos no art. 5º, § 1º.

Verifica-se aqui certo padrão na política brasileira, com poucos desvios em relação ao limite temporal, algumas em relação à substância com expressa menção a instalação e inclusão de atividades de supervisão, e, por fim, a inclusão de regras antielisivas em casos específicos.

2.3. Estabelecimento permanente agência

A leitura dos tratados brasileiros evidencia que, em relação ao Estabelecimento Agência, o Brasil possui duas fases relativamente bem demarcadas: (i) até a celebração do Acordo com a Hungria, o agente dependente, isto é, o PE Agência, caracterizava-se pelo exercício habitual de poderes para concluir contratos em nome da empresa, a não ser que a atividade dessa pessoa seja limitada à compra de mercadorias para e empresa ou que essa pessoa tenha *status* de independência, ou seja, que atue no âmbito normal de suas atividades; e, a partir do tratado com a Coreia do Sul, (ii) caracterizava-se pelo exercício habitual de poderes para concluir contratos em nome da empresa, a não ser que a atividade dessa pessoa seja elencada na *lista negativa* ou que essa pessoa tenha *status* de independência, ou seja, que atue no âmbito normal de suas atividades.

Embora a Argentina esteja na primeira *fase*, o tratado prevê expressamente em seu protocolo que caso o pretenso agente dependente, cuja atividade seja limitada à compra de mercadoria, destine-as à exportação, será considerado um estabelecimento da empresa no exterior para fins de aplicação do tratado. O novo protocolo altera a redação dos parágrafos que tratam do estabelecimento agência para adotar as recomendações dadas pela OCDE no Plano de Ação BEPS 7 para evitar arranjos abusivos que artificialmente evitem o conceito de estabelecimento permanente⁶⁵.

⁶⁵ “4. Não obstante o disposto nos parágrafos 1 e 2, mas ressalvadas as disposições do parágrafo 5, quando uma pessoa atue em um Estado Contratante por conta de uma empresa e, dessa forma, habitualmente conclua contratos ou habitualmente exerça o papel principal que leve à conclusão de contratos que são rotineiramente celebrados sem modificação substancial pela empresa, e esses contratos são:

- a) em nome da empresa, ou
- b) para a transferência da propriedade, ou para a concessão do direito de uso, de bens de propriedade dessa empresa ou sobre os quais a empresa tenha um direito de uso, ou
- c) para a prestação de serviços por essa empresa, considerar-se-á que tal empresa dispõe de um estabelecimento permanente nesse Estado Contratante relativamente às atividades que essa pessoa desenvolva para a empresa, a menos que tais atividades se limitem às mencionadas no parágrafo 3, as quais, se exercidas por intermédio de uma instalação fixa de negócios, não permitiriam considerar-se essa instalação fixa como um estabelecimento permanente nos termos do referido parágrafo.

5. O disposto no parágrafo 4 não se aplica quando a pessoa atuando em um Estado Contratante por conta de uma empresa do outro Estado Contratante exercer atividades comerciais no primeiro Estado mencionado como um agente independente e atuar para a empresa no curso normal dessas atividades. No entanto, quando uma pessoa atuar exclusivamente ou quase exclusivamente

Independentemente das *fases* acima apresentadas, alguns DTC apresentam suas próprias particularidades. No caso do Japão e Trinidad e Tobago, por exemplo, a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias da empresa no outro Estado Contratante seria o suficiente para identificação de um PE.

Os DTC/BR-China, BR-Venezuela e BR-Ecuador⁶⁶, por sua vez, apresentam norma antielisiva específica em que se veicula a dependência a uma situação de fato, uma dependência econômica, mais do que uma dependência jurídico-contratual⁶⁷. Na mesma linha, o DTC/BR-Índia adota uma norma antielisiva específica, esclarecendo que a dependência econômica não precisa ser necessariamente a uma empresa, mas a um grupo econômico, evitando que um indivíduo burla a norma antielisiva contratando com várias pessoas relacionadas⁶⁸.

Os tratados com México e Chile também afastam o *status* de independência quando se verifica dependência econômica, mas diferentemente dos anteriores em que essa era apurada por um critério *quantitativo*, estes adotam um critério mais *qualitativo*, verificando se o relacionamento entre a empresa e o indivíduo segue as condições normais de mercado⁶⁹.

No tratado com Trinidad e Tobago há norma antielisiva que exige independência jurídica e econômica, mas não são estabelecidos critérios para a apuração da última. A nosso ver, a autoridade fiscal brasileira poderia se socorrer das disposições expressas nos outros tratados para verificar a independência, dessa forma adotaria critérios já reconhecidos no ordenamento e não ficaria à mercê do arbítrio.

2.4. Outras provisões

Todos os DTC brasileiros possuem dispositivo que afasta a presunção de que o mero fato de uma empresa residente controlada ou controladora de uma empresa residente no outro Estado Contratante exercer atividades neste Estado, seria o suficiente para a identificação de um Estabelecimento Perma-

por conta de uma ou mais empresas estreitamente relacionadas, essa pessoa não será considerada um agente independente, na acepção do presente parágrafo, no que diz respeito a essas empresas.”

⁶⁶ Norma veiculada no protocolo.

⁶⁷ DTC/BR-China: “Entretanto, se um agente dedicou suas atividades, no todo ou em sua quase totalidade, ao interesse de uma empresa, ele não será considerado agente independente para os fins deste parágrafo.”

⁶⁸ DTC/Br-Índia: “Todavia, quando as atividades desse agente são total ou quase totalmente exercidas por conta dessa mesma empresa ou por conta dessa e de outras empresas que controlem, sejam controladas ou estejam sujeitas ao mesmo controle comum, tal como essa empresa, ele não será considerado um agente independente, nos termos deste parágrafo.”

⁶⁹ DTC/BR-Chile: “[...] e que em suas relações comerciais ou financeiras com ditas empresas não se acordem ou imponham condições aceitas ou impostas que sejam distintas das geralmente acordadas por agentes independentes”.

nente. Outra constatação importante é a de que em 16 dos 32 tratados brasileiros há dispositivo expresse tratando da atividade seguradora⁷⁰.

Em evidente desvio da prática brasileira, ressalte-se ainda que nos tratados com o Japão⁷¹, Luxemburgo⁷² e Argentina⁷³ previu-se a caracterização de um Estabelecimento Permanente para a prestação de serviços de entretenimento. Último ponto de destaque é a previsão de um estabelecimento permanente de serviço no DTC/BR-China:

“3. [...] b) a prestação de serviços, inclusive de consultoria, por empresas de um Estado Contratante, por intermédio de funcionários ou de pessoal contratado no outro Estado Contratante, desde que tais atividades tenham sequência, em um mesmo projeto, ou outro projeto a ele relacionado, por um período ou períodos perfazendo mais de seis meses dentro de qualquer período de 12 meses.”

Percebe-se que os negociadores tiveram o cuidado de prever que para caracterizar o estabelecimento permanente o serviço, inclusive consultoria, não precisa estar atrelado a um único projeto, mas também considerando para o cômputo do prazo o exercício da atividade em projetos relacionados, evitando-se que a segregação de projetos possa inibir sua caracterização.

2.5. Atribuição de lucros ao estabelecimento permanente

Outro ponto que merece destaque, face à recente decisão proferida pelo CARF no caso Faurecia, diz respeito à atribuição de lucros a um estabelecimento permanente. O Brasil adota em sua rede de tratados como regra geral a redação parcial sugerida na Convenção Modelo OECD de 1963, em destaque os §§ 2º, 3º e 5º⁷⁴.

⁷⁰ França, Bélgica, Dinamarca, Áustria, Espanha, Suécia, Luxemburgo, Itália, Argentina, Equador, Filipinas, Canadá, Países Baixos, México, Peru.

⁷¹ DTC/BR-Japão: “7) Uma empresa de um Estado Contratante será considerada como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante se exercer atividades que consistam no todo ou em parte em oferecer, naquele outro Estado Contratante, os serviços de participantes em diversões públicas mencionados no Artigo 15.”

⁷² DTC/BR-Luxemburgo: “7. Uma empresa de um Estado Contratante será considerada como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante quando ela aí exercer a atividade da prestação de serviços de artistas e desportistas, mencionados no artigo 17 da presente Convenção.”

⁷³ DTC/BR-Argentina: “7. Uma empresa de um Estado Contratante será considerada como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante se exercer nesse outro Estado a atividade de fornecer serviços de artistas ou desportistas mencionados no Artigo XVII.”

⁷⁴ “2. Where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a perma-

Ou seja, adota-se como premissa a presunção de que o PE é uma entidade independente “que exercesse atividades idênticas ou similares em condições idênticas ou similares e transacionasse com absoluta independência com a empresa da qual é um estabelecimento permanente”⁷⁵.

Caracterizado um PE, a tributação passa a ser sintética. Nessa toada, de um lado atribuem-se receitas como se o PE estivesse atuando no mercado, de outro, permite-se a dedução de despesas. Quais receitas podem ser deduzidas? A resposta vai depender da Convenção em análise. Entendemos que, regra geral, é permitida a dedução de despesas relacionadas a suas atividades, inclusive relacionadas à direção e aos gastos gerais de administração. Isso porque quando quis reconhecer as despesas incorridas em outros países que não aquele em que localizado o PE, o Brasil o fez expressamente, seja no corpo do artigo⁷⁶, seja no protocolo⁷⁷. Alguns tratados fazem referência à legislação interna do país no que diz respeito à atribuição de despesas⁷⁸, a nosso ver, tal referência não tem nada que ver com o aspecto territorial, mas poderia impedir a dedução de despesas, caso a fiscalização entendesse que estas não cumprem o disposto no art. 299 do RIR⁷⁹, por exemplo.

Alguns Estados decidiram vedar expressamente a dedução de algumas despesas, principalmente com o pagamento de *royalties*⁸⁰. Interessante o DTC/BR-Venezuela que, nesse ponto, adota uma perspectiva neutra, uma vez que não permite a dedução de pagamentos realizados a título de *royalties*, também não atribui ao estabelecimento permanente receitas desta mesma natureza.

nent establishment.

3. In the determination of the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.

5. No profits shall be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods or merchandise for the enterprise.”

⁷⁵ Redação DTC/BR-Bélgica.

⁷⁶ Ucrânia, México, Venezuela, Trinidad e Tobago e Turquia.

⁷⁷ Canadá, Eslováquia, República Tcheca, Filipinas, Coreia do Sul, Hungria, Países Baixos, Portugal, Chile e África do Sul.

⁷⁸ Filipinas, Índia, Venezuela, Trinidad e Tobago e Noruega.

⁷⁹ “Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”

⁸⁰ Ucrânia, México e Venezuela.

Alguns tratados preveem expressamente a manutenção do método de atribuição através de diferentes períodos⁸¹, a menos que existam razões suficientes para sua alteração. E apenas os tratados com Venezuela e China fazem referência à possibilidade de rateio do lucro da empresa entre diversos estabelecimentos.

Existem ainda previsões específicas que destoam da prática brasileira em geral, entre as quais podemos citar, (i) a limitação de lucros ao PE Construções prevista no Protocolo do DTC/BR-Hungria; e (ii) norma antielisiva específica prevista nos protocolos dos tratados com México e Canadá, que permitem a tributação sobre rendimentos atribuíveis ao PE, ainda que o pagamento seja realizado após a perda deste *status*, em outras palavras, impede que o Estado da Fonte perca sua competência para tributar quando se verifique o diferimento do pagamento para momento posterior ao desfazimento do PE.

3. Estabelecimento permanente na legislação nacional

Pensando nas cinco regras fundamentais da tributação⁸²⁻⁸³, temos de ter em mente que os tratados não criam tributos, a tributação efetua-se com base na legislação nacional mitigada, entretanto, pelos efeitos da sobreposição dos tratados. Nessa toada, é apenas aparente o conflito com a legislação doméstica⁸⁴, enquanto esta estabelece impostos, conforme os parâmetros estabelecidos na Constituição Federal, os DTC delimitam o alcance destas na medida em que restringem a própria jurisdição dos signatários. Figurativamente os DTC servem como uma máscara que é posta sobre o direito interno⁸⁵, tolhendo-lhe eficácia⁸⁶. Graficamente teríamos⁸⁷:

⁸¹ Japão, China, Portugal e Venezuela.

⁸² VAN RAAD, Kees. Five fundamental rules in applying tax treaties. In: AA.VV. *LIBER amicorum Luc Hinnekens*. Bruxelles: Bruylant, 2002, p. 587-597.

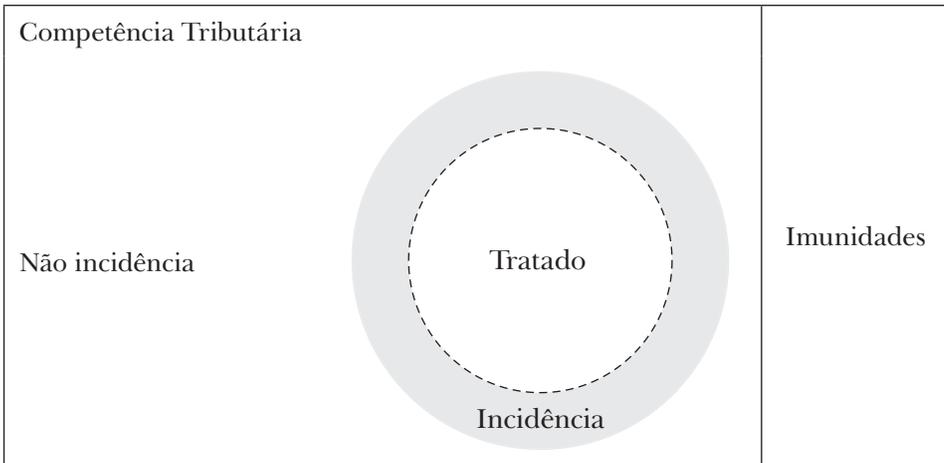
⁸³ No mesmo sentido LOBO, Diana Piatti de Barros. Breves noções sobre o conceito de estabelecimento permanente no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário Internacional* ano 3, n. 9. São Paulo: Quartier Latin, agosto de 2008, p. 64.

⁸⁴ Em nossa visão, portanto, os tratados teriam efeitos de sobreposição, independentemente do art. 98 do CTN: os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

⁸⁵ VOGEL, Klaus *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*. 3. ed. Munique: Beck, 1996 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 120.

⁸⁶ “Eficácia jurídica” é o mecanismo de incidência, o processo pelo qual, efetivando-se o fato relatado no antecedente, projetam-se os efeitos prescritos no consequente (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 104).

⁸⁷ Figura adaptada de SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 243.



Diante deste quadro, o aplicador deve identificar as hipóteses em que o DTC autoriza a incidência de sua legislação doméstica, o que implica a interpretação de seus termos. Cumpre-se destacar que existem inúmeros celeumas envolvendo a interpretação de DTC⁸⁸, diante da dificuldade de explorá-los em suas nuances, destacaremos apenas um aspecto que reputamos necessário para o deslinde da problemática aqui analisada, qual seja, saber se o termo estabelecimento permanente é definido no tratado, com sentido autônomo, ou se devemos aplicar a remissão ao direito interno, tal como previsto, no art. 3º, § 2º, do DTC⁸⁹, ou seja, se é necessária a previsão deste conceito no direito interno.

⁸⁸ Lembraríamos questões relacionadas à aplicação dinâmica ou estática da legislação e dos comentários, à interpretação via tratados paralelos, a problemas de tradução envolvendo tratados assinados em múltiplas línguas, e, por fim, relações triangulares. Para uma visão geral destes problemas, v. VOGEL, Klaus. Double tax treaties and their interpretation. *Berkeley Journal of International Law* v. 4, n. 1, 1986, p. 1-85. Disponível em: <<http://dx.doi.org/doi:10.15779/Z38ZP8K>>. Último acesso em: 17 out. 2016; 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.

⁸⁹ OCDE Model Tax Convention: “Art. 3 (2). As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.”

No mesmo sentido a UN Model Tax Convention: “Art. 3 (2). As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.”

A doutrina internacional há muito se debruça sobre a aplicação do art. 3º, § 2º⁹⁰, mormente no que tange ao alcance da expressão “contexto” e eventual reenvio ao direito interno. Entretanto, antes de alcançarmos a discussão precisamos verificar se o conceito de “estabelecimento permanente” é autônomo e está definido no bojo do tratado ou, por outro lado, se sua aplicação depende de sua previsão na lei doméstica.

Importante notar que apesar de o art. 3º tratar das “Definições gerais”, nem todos os conceitos previstos na Convenção para fins de aplicação do art. 3º, § 2º, estão ali elencados, seria ilógica e contrária ao seu próprio escopo a extensão desmedida da cláusula de reenvio, o que poderia, ao fim e ao cabo, eliminar ou reduzir sua aplicabilidade⁹¹. Basta para tanto pensarmos, por exemplo, no conceito de propriedade imóvel, que vem definido no art. 6º, § 2º do DTC, de dividendos, definido no art. 10, § 3º, existindo ainda a possibilidade de a definição estar prevista no protocolo do DTC.

Nesta linha, como vimos acima, através da singela leitura do art. 5º, percebemos a construção de um conceito de estabelecimento permanente que vai se materializando a partir da concatenação das diversas previsões estabelecidas em seus diversos parágrafos⁹². Se isso é verdade, e entendemos que sim, não é necessário que o sistema jurídico defina estabelecimento permanente, mas que preveja, sim, normas que, independentemente da existência de um DTC, permitiriam a tributação daqueles rendimentos.

Assim, em princípio não seria necessária qualquer previsão no ordenamento nacional relacionada à tributação ou conceituação de estabelecimento permanente, mas tão somente previsão genérica de tributação daqueles rendimentos. No caso concreto, entretanto, o tratado limitaria o aspecto quantitativo da hipótese de incidência.

A título exemplificativo, imaginemos então uma operação qualquer em que o contribuinte tenha rendimento bruto de R\$ 1.000,00. Regra geral, sem considerar eventual *gross up* e operação com paraíso fiscal, aplicar-se-ia uma alíquota de 15% na fonte na remessa, totalizando um imposto de renda devido de R\$ 150,00. Entretanto, caso existisse um DTC aplicável na operação, ou tal rendimento não seria tributável no Brasil, por estar sendo prestado por empresa residente no outro Estado contratante, ou este rendimento seria tributável sobre o lucro líquido, considerando-se as despesas dedutíveis autorizadas

⁹⁰ Sobre a matéria, v. NETO, Luís Flávio. *Direito tributário internacional: “contextos” para interpretação e aplicação dos acordos de bitributação*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2016, 511 p. Tese de Doutorado.

⁹¹ Os efeitos prejudiciais da aplicação da legislação doméstica foram percebidos por Vogel, apesar da dificuldade em se sustentar uma precedência absoluta do contexto sobre o direito nacional (VOGEL, Klaus. *Double tax treaties and their interpretation*. *Op. cit.*, p. 73).

⁹² Vide seção 2.

no DTC e na legislação interna, caso se verificasse a existência de um PE. Assim, imaginando que nessa operação tenham se verificado despesas dedutíveis e comprovadas de R\$ 600,00, ter-se-ia uma base tributável de R\$ 400,00, sobre a qual incidiria IRPJ de 15% mais CSL de 9%, totalizando R\$ 96,00.

Aqui não descartamos a possibilidade aplicação das regras de apuração pelo lucro presumido ou pelo lucro arbitrado a depender do caso concreto para que o rendimento seja tributado pela renda líquida. Isto porque os tratados brasileiros possuem previsão de cláusula de não discriminação aplicável à PE's⁹³, o que poderia possibilitar que o contribuinte exigisse aplicação das regras de apuração pelo lucro presumido, caso se verifique que em seu setor econômico todas as empresas são tributadas segundo este regimento. Da mesma forma, é mister apuração segundo o lucro arbitrado, caso não sejam comprovadas as despesas.

Apesar de nosso posicionamento, muitos autores sustentam que a tributação desses rendimentos demandaria a regulamentação do instituto no direito interno, sob o risco de criação de tributação pelo tratado, leitura que entendemos totalmente refutável pelos argumentos hermenêuticos acima analisados. Passaremos então à análise dos institutos previstos na regulamentação interna que permitiriam a tributação, segundo essa corrente de pensamento, a que não nos filiamos.

Iniciaremos com o *fácil*, aqueles fatos cuja subsunção à norma é mais facilmente visualizável. O art. 147, II, do RIR, trata nominalmente das *filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior*, de outro lado o art. 147, III, do RIR trata dos *comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País*, e por fim, o art. 539 do RIR regulamenta a *venda direta por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior, quando faturadas diretamente ao comprador*.

Significaria dizer que além desses casos específicos, outros estabelecimentos permanentes não estariam sujeitos a tributação⁹⁴? Segundo Bianco⁹⁵:

⁹³ “3. A tributação de um estabelecimento permanente que uma empresa de um Estado Contratante possuir no outro Estado Contratante, não será menos favorável do que as das empresas desse outro Estado que exerçam a mesma atividade. Esta disposição não poderá ser interpretada no sentido de obrigar a um Estado Contratante a conceder aos residentes do outro Estado Contratante as deduções pessoais, os abatimentos e reduções de impostos em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes.”

⁹⁴ Nesse sentido LOBO, Diana Piatti de Barros. Breves noções sobre o conceito de estabelecimento permanente no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário Internacional* ano 3, n. 9. São Paulo: Quartier Latin, agosto de 2008, p. 69.

⁹⁵ 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, p. 307.

“Não há na legislação tributária brasileira uma definição do conceito de estabelecimento permanente. Sequer existe um conjunto sistemático de dispositivos legais que possam ser considerados como regulando o regime de tributação dos lucros auferidos através de estabelecimentos permanentes.”

A nosso ver, a inexistência de uma regra tratando nominalmente das empresas estrangeiras atuando no Brasil independentemente da incorporação de uma pessoa jurídica está atrelada à proibição de empresas estrangeiras atuarem no Brasil sem autorização veiculada pelo art. 1.134 do Código Civil⁹⁶. Tratando-se de ilícito civil, a nosso ver os efeitos tributários estariam resguardados por força do art. 118 do CTN⁹⁷. Importa saber se é possível a tributação. Nesse ponto, concordamos com Carvalho ao sustentar que o Brasil possui um cabedal normativo a permitir sua tributação⁹⁸.

Inicialmente, dispõe o art. 43, § 1º, do CTN que, havendo aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica, “a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”. Ainda no *Codex*, importa citarmos o disposto em seu art. 126, III, que trata da capacidade tributária passiva, independentemente de constituição regular⁹⁹⁻¹⁰⁰. Nessa toada, dispõe o art. 27 do Decreto-lei n. 5.885/1943:

⁹⁶ “Art. 1.134. A sociedade estrangeira, qualquer que seja o seu objeto, não pode, sem autorização do Poder Executivo, funcionar no País, ainda que por estabelecimentos subordinados, podendo, todavia, ressalvados os casos expressos em lei, ser acionista de sociedade anônima brasileira.”

⁹⁷ “Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”

⁹⁸ “The Brazilian legal framework does contain sufficient rules to permit proper utilization of the PE concept and also covers some dispositions that are somewhat similar to the long-lasting, yet eroded, concept of PE. These rules, which are a result of jurisprudential construction over the years, usually concentrate on deeming provisions, i.e. the approach of treating foreign persons with some economic connection with the Brazilian economy as if they were resident taxpayers, irrespective of the observance of formalities that usually apply. Such deeming rules have as a consequence that foreign persons may end up being taxed at source in Brazil even if the tests of the PE basic rule are not met in practice.” (CARVALHO, André de Souza. Brazil. International Fiscal Association. *IFA Cahiers 2009 - Is there a permanent establishment?* V. 94-a, p. 152)

⁹⁹ “Art. 126. A capacidade tributária passiva independe: III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.”

¹⁰⁰ Para Manoela XAVIER o dispositivo em si é o mais próximo que o Brasil teria do conceito de estabelecimento permanente: “The recognition of non-residents as taxable persons in Brazil is verified by article 126 of the Brazilian Tax Code, where it considers as capable of paying taxes an entity that is not legally registered in Brazil. Thanks to this legal provision, a foreign legal entity would be able to operate in Brazil as a business unit, regardless of whether or not it was legally incorporated in the country, being considered as a business unit for tax purposes. Although there is no definition of business unit, the reasonable definition is a ‘separate unit of an enterprise for the continuous performing of trading and services activities’. This is the closest situation, under

“Art. 27. As pessoas jurídicas de direito privado *domiciliadas no Brasil*, que tiverem lucros apurados de acôrdo com êste decreto-lei, são contribuintes do imposto de renda, sejam quais forem os seus fins e *nacionalidade*.

§ 1º *Ficam equiparadas às pessoas jurídicas*, para efeito dêste decreto-lei, os firmas individuais e os que praticarem, *habitual e profissionalmente, em seu próprio nome, operações de natureza civil ou comercial com o fim especulativo de lucro*.

§ 2º As disposições dêste artigo aplicam-se a tôdas as firmas e sociedades, registradas ou não.”

O artigo trata de empresas domiciliadas no Brasil, independentemente de sua nacionalidade, conforme destacamos. O art. 127 do CTN dispõe que:

“Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I – quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II – quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III – quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, *considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.*”

Ou seja, segundo redação do art. 127, pode-se inferir que não havendo eleição, e uma empresa não registrada não poderia fazê-la, considera-se como tal o local onde ocorridos os atos ou fatos que deram origem à obrigação tributária. Assim, podemos concluir que é possível atribuir domicílio fiscal a uma unidade econômica equiparada a pessoa jurídica que atue no Brasil, que poderia ser incluída na previsão do art. 147, I, do RIR¹⁰¹.

Nessa linha, por uma construção hermenêutica, seria possível afirmar a existência de uma previsão genérica autorizando a tributação de *estabelecimentos permanentes* no Brasil, ainda que em situações não reguladas por DTC.

Brazilian law, to the international concept of PE.” (XAVIER, Manoela Floret Silva. Brazil. International Fiscal Association. *IFA Cahiers 2006 – the attribution of profits to permanent establishments*, vol. 91-b, p. 199).

¹⁰¹ “Art. 147. Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior: I – as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 27, Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, art. 42, e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º);”

Próximo passo é afirmar que na existência de um DTC essa tributação fica condicionada a seus termos.

4. Posição das autoridades administrativas brasileiras

A análise da rede brasileira de tratados realizada no tópico 2, acima, permite-nos afirmar que o instituto *estabelecimento permanente* está consolidado na política fiscal brasileira de tratados. Na prática, entretanto, o instituto acaba sendo deixado às favas¹⁰², isto porque a tributação analítica, notoriamente, a retenção na fonte, é muito mais prática que identificar um estabelecimento permanente, executar a atribuição de lucros e despesas e, por fim, realizar a autuação, sem garantias de exequibilidade, já que não se sabe se aquele determinado empreendimento possuirá bens o suficiente no país para permitir a execução da dívida tributária.

Nesse contexto, importa avaliarmos como o estabelecimento se verifica na prática administrativa consultiva e jurisprudencial. A busca pela expressão “estabelecimento permanente” no sistema de normas da RFB¹⁰³ retornou 29 resultados¹⁰⁴, embora nem todos tratem do instituto, mencionando o meramente *en passant*.

O primeiro normativo a mencionar o PE é o Parecer Normativo n. 3, de 1995. Referido parecer não trata especificamente da aplicação do PE para fins de tributação de lucros empresariais, mas elenca as hipóteses em que o rendimento do trabalho assalariado de brasileiro no Japão seria tributável no Brasil. Em 1999, a Decisão Disit/SRRF09 n. 74 analisou o conceito de estabelecimento permanente no contexto do DTC/BR-França, afastando a tributação do canteiro de obras, por entender não estarem preenchidos os requisitos previstos na Convenção¹⁰⁵.

Na Solução de Consulta Disit/SRRF04 n. 4, de 2013, ao examinar caso envolvendo potenciais operações de compra, venda e cessão de direitos de

¹⁰² Nesse sentido: “Apesar de os ADTs brasileiros preverem a tributação de estabelecimento permanente, como o Brasil pouco utiliza o mecanismo, os efeitos desta cláusula nos ADTs predominam para o outro país. De maneira simplificada, considerando que o Brasil não aplica em sua legislação a tributação do estabelecimento permanente, a cláusula dos ADTs não tem grandes efeitos na tributação no Brasil. Entretanto, como a maior parte dos demais países utiliza a tributação de estabelecimento permanente, o formato e extensão atribuídos ao estabelecimento permanente nos ADTs interferem na aplicação da legislação doméstica destes países.” (MENDES, Gil et al. Análise da rede brasileira de acordos de dupla tributação: razões e recomendações para seu aprimoramento e ampliação. *Revista Brasileira de Comércio Exterior* ano XXX, n. 127, abril-jun. 2016, p. 12)

¹⁰³ <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>>.

¹⁰⁴ Dos quais: Decisão (1), Instrução Normativa (2), Parecer Normativo (1), Portaria (5), Solução de Consulta (18), Solução de Consulta Interna (1) e Solução de Divergência (1).

¹⁰⁵ Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=72069>>.

imóveis situados no Brasil, onde se questionava a possibilidade de o consulente ser tributado com base no regime de presunção do lucro, a RFB afirma duas hipóteses de equiparação a pessoa jurídica no Brasil, justamente as previstas nos incisos II e III do art. 147 do RIR, e que, à luz do art. 539 do RIR, os rendimentos poderão ser submetidos à tributação sintética na categoria lucro arbitrado¹⁰⁶. A malfadada Solução de Consulta n. 18¹⁰⁷, de 2013, cita o instituto, sem, entretanto, analisá-lo em pormenores¹⁰⁸. De sua parte, a Solução de Consulta COSIT n. 62, de 20 de janeiro de 2017 poderia ter trazido importantes esclarecimentos quanto à aplicação do PE seguro presente em quase metade dos acordos brasileiros, mas, infelizmente, foi declarada a ineficácia da consulta nesse ponto¹⁰⁹.

Foge da curva a Solução de Consulta Disit/SRRF08 n. 354, de 30 de setembro de 2008¹¹⁰, que tratou da dedutibilidade de custos de eventual estabelecimento permanente no Brasil. Chama atenção o fato de a RFB atribuir a despesa à matriz¹¹¹, em clara violação, a nosso ver, ao princípio de livre organização das atividades econômicas. A imputação de despesas deve ser verificada de acordo com a operação realizada e não da forma como o fiscal quer que ela seja realizada.

Vistas as principais manifestações da fiscalização no *plano do consultivo administrativo*, passamos à análise do *contencioso administrativo*, delimitando o

¹⁰⁶ <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=60730>>.

¹⁰⁷ Sobre a referida solução de consulta, vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. Lucros no exterior e acordos de bitributação: reflexões sobre a Solução de Consulta Interna n. 18/2013. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 219. São Paulo: Dialética, 2013, p. 67-77.

¹⁰⁸ Vide <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50774>>.

¹⁰⁹ Vide <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=79969>>.

¹¹⁰ <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=77034>>.

¹¹¹ “30. A aplicação da legislação de preços de transferência, entretanto, tem por pressuposto, no que toca às operações de importação, ou operações de mútuo nas quais seja a contratante de um dado país a mutuária, possa a despesa paga ou incorrida ser imputada ao estabelecimento permanente que a tenha pago ou nela incorrido, tanto assim que tem a função de fixação dos limites de dedutibilidade dos valores declarados para fins de apuração das bases de cálculo de tributos passíveis de sofrerem influências pelas operações controladas.

31. O requisito em negrito, apontado no item anterior, tem fundamental importância no contexto em análise, na medida em que não compete à unidade brasileira a função de desenvolver um sistema de rotinas nas mais variadas áreas, que possa ser utilizado por todas as demais unidades do grupo, com o intuito de minimizar os custos globais e, em consequência, maximizar os resultados de todos, e sim à sua matriz, domiciliada no exterior.

32. Partindo-se desta premissa, todas as despesas por esta incorridas com o intuito de desenvolver o referido sistema de rotinas – e porque não dizer, todas as receitas advindas de sua posterior disponibilização às demais unidades do grupo – devem ser computadas na contabilidade da matriz, e não na contabilidade das demais unidades participantes do contrato, ainda que sob os controles de preços de transferência.”

campo de pesquisa ao CARF. A primeira pesquisa pelo termo “estabelecimento permanente” não retornou resultados, em seguida pesquisou-se por “estabelecimento” e “permanente”, o que resultou em 121 julgados no período de janeiro de 2001 a maio de 2017. Desses 121 acórdãos referenciados, poucos trataram do estabelecimento permanente no âmbito de DTC¹¹².

Devido à ausência de resultados na pesquisa na base de cálculos do CARF, optamos por enumerar os casos que tivemos conhecimento através de outras fontes, como artigos, ou mídia. No âmbito administrativo, merecem destaque os casos *Petrobras*¹¹³ e *Faurecia*¹¹⁴⁻¹¹⁵. Em ambos, reconheceu-se a existência de um PE, permitindo-se, ao fim, que incidisse a tributação na modalidade retenção na fonte, prevista no art. 685 do RIR.

¹¹² Vide, por exemplo, decisão proferida no Processo Administrativo n. 16327.002743/2001-61, Rel. Carlos Alberto Gonçalves Nunes: “IRPJ – filial de empresa estrangeira – estabelecimento permanente – Leis 3.470/58, art. 76 e 4.131/62, art. 42 – equiparação a pessoa jurídica – regime jurídico aplicável – As filiais, sucursais, agências ou representações no País de pessoas jurídicas com sede no exterior, ainda que propriedades estatais, ‘ex vi legis’, são equiparadas a pessoas jurídicas nacionais e, via de consequência, pouco importando o regime jurídico a que a sua casa Matriz no exterior esteja submetida, no Brasil, na exploração de atividades econômicas, são contribuintes do imposto sobre a renda e devem ser submetidas ao regime de direito privado.”

¹¹³ Processo Administrativo n. 16682.721312/2013-91, Acórdão n. 2202-003.063, Rel. Marco Aurélio de Oliveira Barbosa:

“Artificialidade da bipartição dos contratos de ‘afretamento’ de plataforma e de prestação de serviços de exploração de petróleo. Realidade material. Contrato único.

A bipartição dos serviços de exploração marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções.

O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual se trata de um único contrato de prestação de serviços.

Países signatários de tratados internacionais para evitar a dupla tributação. Artigo 12 da Convenção e protocolos adicionais. Prestação de serviços equiparada a *royalties*. Tributação na fonte.

As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o art. 685, inciso II, alínea ‘a’, do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99).

Tratado Brasil-França para evitar a dupla tributação. Existência de estabelecimento permanente. Tributação na fonte.

São características do estabelecimento permanente a existência de uma instalação material, com caráter de permanência, que esteja à disposição da empresa, a qual deve exercer sua atividade nesta instalação ou por meio desta. Na existência de um estabelecimento permanente, seus lucros podem ser tributados na fonte.”

¹¹⁴ Processo Administrativo n. 10980.729160/2012-43, Acórdão n. 2202-003.114, Rel. Marco Aurélio de Oliveira Barbosa: “Tratado Brasil-França para evitar a dupla tributação. Existência de estabelecimento permanente. Tributação na fonte.

São características do estabelecimento permanente a existência de uma instalação material, com caráter de permanência, que esteja à disposição da empresa, a qual deve exercer a sua atividade nesta instalação ou por meio desta instalação. Na existência de um estabelecimento permanente, os lucros podem ser tributados na fonte.”

¹¹⁵ Para uma análise crítica do acórdão vide: BIANCO, João Francisco. Análise de caso de tributação de estabelecimento permanente. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT* ano 15, n. 85. Belo Horizonte, jan./fev. 2017, p. 63-68.

Nos casos que chegaram ao CARF, mesmo reconhecendo-se a existência de um PE, optou-se pela retenção na fonte, ignorando completamente as regras de alocação de lucros e despesas previstas no art. 7º dos DTC. De se concluir que as autoridades julgadoras administrativas, quando tiveram oportunidade de se manifestar sobre a matéria, viram no PE uma mera autorização para tributação na fonte, em clara afronta à redação dos DTC e à prática internacional.

5. Conclusão

Nossa análise nos permite concluir que no âmbito da legislação doméstica é possível conceber norma que permita a tributação de lucros auferidos por estabelecimentos permanentes, ainda que não se esteja diante de uma situação em que a convenção seja aplicável. Nessa toada, como admitimos que o DTC apenas aloca competências, restringindo e nunca criando poderes para tributar, é possível concluir que há uma previsão genérica no ordenamento interno que permite a tributação de estabelecimentos permanentes outros que não aqueles previstos nos incisos II e III do art. 147 do RIR.

A análise da rede brasileira de tratados no tocante ao instituto estabelecimento permanente traz conclusões muito interessantes e, em certa medida, contraditórias. Em sua política de negociação de tratados, o Brasil adota como regra a redação proposta no modelo OECD, com algumas mitigações previstas no modelo UM, principalmente em relação ao aspecto temporal do PE construções. Então, se de um lado o Brasil busca ampliar o alcance do conceito de PE em suas negociações, no âmbito interno pouco aplica o instituto.

Percebe-se que é uma jurisprudência muito incipiente para um país que assina tratados há pelo menos 60 anos. Várias razões poderiam explicar a falta de aderência das autoridades fiscais ao conceito de estabelecimento permanente. Parece, entretanto, que a sua não utilização decorre do mesmo fundamento que justifica a adoção de regras de apuração de preço de transferência com margens predeterminadas, qual seja, a praticabilidade, que se justificaria pela ausência de recursos pessoais suficientes para fiscalizar os contribuintes e operações, o que acarretaria em uma tendência à aplicação da tributação na fonte de rendimentos isolados.

Na prática, a tributação na fonte nas remessas de divisas para o exterior ainda teria o condão de dividir a responsabilidade na fiscalização com os banco e entidades financeiras autorizadas a fazer a remessa, a fiscalização para configuração de um estabelecimento permanente, de outro lado, em que há definições objetivas e subjetivas poderia acarretar em aumento do contencioso.

A ausência de experiência na aplicação do instituto levou as autoridades fiscais, nas poucas decisões que envolvem o instituto, ao absurdo de identificar o estabelecimento permanente, e ao mesmo tempo sujeitar seus rendi-

mentos à retenção na fonte, ignorando completamente previsão expressa do § 3º do art. 7º.

Referências bibliográficas

- ALMEIDA, Carlos Octavio Ferreira de. Tributação internacional da renda: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica. *Série Doutrina Tributária* vol. XII. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2014.
- AVI-YONAH, Reuven S. Globalization and tax competition: implications for developing countries. *CEPAL Review* n. 74, ago.2001.
- BAL, Aleksandra. The Spanish Dell case – do we need anti-BEPS measures if the existing rules are broad enough? *European Taxation* vol. 56, n. 12. Publicado *online* em: 3 de novembro de 2016. Disponível em: <https://online.ibfd.org/document/et_2016_12_es_1>.
- 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.
- _____. Os lucros das empresas e o art. 7 dos tratados contra a dupla tributação. In: PANZARINI FILHO et al. (coord.). *Estudos avançados de direito tributário – tributação internacional*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.
- BLUM, Daniel W. Permanent establishments and Action 1 on the digital economy of the OECD base erosion and profit shifting initiative – the Nexus criterion redefined? *Bulletin for International Taxation* vol. 69, n. 6/7, 2015. Disponível em: <https://online.ibfd.org/document/bit_2015_06_int_1>.
- BORGES, Alexandre Siciliano; BARBOSA, Mateus Calicchio. Caso Dell Computers: o *commissionaire agreement* e a caracterização do estabelecimento permanente. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (coord.). *Tributação internacional: análise de casos*. São Paulo: MP Editora/APET, 2015.
- BRAUNER, Yariv. The future of tax incentives for developing countries. In: BRAUNER, Yariv; STEWART, Miranda. *Tax, law and development*. Cheltenham (UK) – Northampton (USA): Edward Elgar, 2013.
- CALIENDO, Paulo. *Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional*. São Paulo: RT, 2005.
- CARVALHO, André de Souza. Brazil. In: International Fiscal Association. *IFA Cahiers 2009 – is there a permanent establishment?* V. 94-a.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- CASTELON, Marta Oliveros. Caso EP austríaco: Estado que isenta lucros deve deduzir prejuízos do estabelecimento permanente estrangeiro? In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (coord.). *Tributação internacional: análise de casos*. São Paulo: MP Editora/APET, 2010.
- ENGELN, Frank. Interpretation of tax treaties under international law. *Doctoral series* vol. 7. Amsterdam: IBFD, 2004.

- FLÁVIO NETO, Luís. *Direito tributário internacional: “contextos” para interpretação e aplicação dos acordos de bitributação*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2016. 511 p. Tese de Doutorado.
- GOEDE, Jan de et al. Interpretation and application of Article 5 (permanent establishment) of the OECD Model Tax Convention. Response from IBFD Research Staff. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/49782184.pdf>>.
- HOLMES, Kevin. *International tax policy and double tax treaties – an introduction to principles and application*. 2. ed. Amsterdam: IBFD, 2014.
- JIMÉNEZ, Adolfo J. Martín. The Spanish position on the concept of a permanent establishment: anticipating BEPS, beyond BEPS or simply a wrong interpretation of Article 5 of the OECD Model? *Bulletin for International Taxation* vol. 70, n. 8. Publicado online em: 13 de julho de 2016. Disponível em: <https://online.ibfd.org/document/bit_2016_08_es_3>.
- LEEGAARD, Thor. Supreme Court holds that commissionaire structure does not amount to a permanent establishment: Dell Products v. Government of Norway, Supreme Court of Norway. *European Taxation* vol. 52, n. 6. Publicado online em: 8 de maio de 2012. Disponível em: <https://online.ibfd.org/document/et_2012_06_e2_3>.
- LOBO, Diana Piatti de Barros. Breves noções sobre o conceito de estabelecimento permanente no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário Internacional* ano 3, n. 9. São Paulo: Quartier Latin, agosto de 2008.
- MAGALHÃES, José Carlos de. *O mundo como empresa global: aspectos relevantes da ordem internacional*. São Paulo: GRUA, 2016.
- MENDES, Gil et al. Análise da rede brasileira de acordos de dupla tributação: razões e recomendações para seu aprimoramento e ampliação. *Revista Brasileira de Comércio Exterior* ano XXX, n. 127, abril-jun. 2016.
- ROCHA, Sergio André. Estabelecimento permanente pessoal “à brasileira”: tributação de lucros auferidos através de comissários, mandatários e representantes. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 213. São Paulo: Dialética, 2013.
- _____. Imperialismo fiscal internacional e o “princípio” do estabelecimento permanente. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 211. São Paulo: Dialética, 2013.
- _____. Interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- _____. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. 397 p.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; GÜNTHER, Oliver-Christoph. A subsidiária/filial (*subsidiary*) como estabelecimento permanente. *Revista de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- _____. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

- SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. *Aplicação de tratados internacionais contra a bi-tributação. Qualificação de partnership joint ventures*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- TORO, Carlos Eduardo Costa M. A. Atribuição de lucros para estabelecimentos permanentes de agentes independentes (“Agency Permanent Establishments”): análise da jurisprudência sobre o artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE. *Revista de Direito Tributário Internacional* vol. 4, n. 11. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001.
- UCKMAR, Victor. Double taxation conventions. In: AMATUCCI, Andrea. *International tax law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2006.
- VAN RAAD, Kees. Five fundamental rules in applying tax treaties. In: AA.VV. *Liber amicorum Luc Hinnekens*. Bruxelles: Bruylant, 2002.
- VOGEL, Klaus. Double tax treaties and their interpretation. *Berkeley Journal of International Law* vol. 4, n. 1, 1986, p. 1-85. Disponível em: <<http://dx.doi.org/doi:10.15779/Z38ZP8K>>. Último acesso em: 17 out. 2016.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- XAVIER, Manoela Floret Silva. Brazil. In: International Fiscal Association. *IFA Cahiers 2006 – the attribution of profits to permanent establishments*, vol. 91-b, p. 199-214.
- ZIMMER, Frederik. Norway: agency permanent establishment. In: KEMMEREN, Eric C. C. M et al (ed.). *Tax treaty case law around the globe 2012*. Online Books IBFD, 2013. Disponível em: <https://online.ibfd.org/document/ttclg_head>.