

O Conceito de Estabelecimento Permanente no Direito Brasileiro e os Novos Paradigmas Trazidos pela Ação 7 do Projeto BEPS OCDE/G20

The Concept of Permanent Establishment in Brazilian Law and the Perspective with the Action 7 of the OECD/G20 BEPS Project

Gabriel Bez-Batti

Pós-graduado em Direito Empresarial pela FGV e Mestre (LLM) em Direito Tributário Internacional pela WU Vienna. Advogado no Rio de Janeiro. E-mail: gbatti@bdee.com.br.

Resumo

O objetivo do artigo é analisar o conceito de Estabelecimento Permanente frente aos novos paradigmas internacionais, que foram modificados, ainda que timidamente, com o Projeto BEPS OCDE/G20. A ideia é apresentar ao leitor como o conceito de Estabelecimento Permanente vem sendo desenvolvido no Brasil, elucidando o arcabouço legal que trata do tema, além de investigar como esse conceito vem sendo tratado nos tribunais administrativos e judiciais brasileiros. Após essa apuração, serão demonstrados os novos paradigmas internacionais sobre o assunto, para então tentar descobrir, diante dos novos parâmetros, como o Brasil vai lidar com as situações introduzidas e solucionadas pela OCDE.

Palavras-chave: política tributária, tratados tributários, estabelecimento permanente, Ação 7, Projeto BEPS OCDE/G20.

Abstract

The objective of this article is to analyze the concept of Permanent Establishment in face of new international paradigms, modified after the OECD/G20 BEPS Project. The idea is to demonstrate how the concept of Permanent Establishment has been developed in Brazil, elucidating the legal framework and also investigating how this concept has been considered in Brazilian administrative and judicial courts. After understanding the new international paradigms, the intention is to discover how Brazil is planning to deal with the situations introduced and solved by the OECD via Action 7.

Keywords: tax policy, tax treaties, permanent establishment, Action 7. OECD/G20 BEPS Project.

1. Introdução

As atividades empresariais, antes concentradas em nível nacional, agora atingem proporções mundiais. Os lucros das empresas estão aumentando e,

como consequência, uma maior quantidade de multinacionais estão transferindo seus lucros para países com baixa tributação, reduzindo a obrigação tributária de suas atividades. Os países, tanto exportadores quanto importadores de capitais, têm interesse em aprisionar a maior quantidade possível de lucros das empresas sem se tornar um lugar indesejável para fazer negócios. Neste cenário, eles estão a acelerar a sua rede de tratados contra a dupla tributação, não só para demonstrar o seu compromisso em oferecer um grande ambiente de negócios e, assim, atrair o investimento internacional, mas também para confirmar o seu compromisso em lutar contra a concorrência fiscal desleal. Para este fim, o modelo de tratado da OCDE contra a dupla tributação tornou-se obsoleto e muitas vezes não atende às demandas dos países e dos contribuintes. O Projeto BEPS OCDE/G20 surgiu para desempenhar um papel importante na mudança das regras existentes que regem as convenções de dupla tributação.

De acordo com as regras atuais, o nexo entre a realização do lucro e a presença da atividade no Estado da fonte é considerada fundamental para definir a existência ou não de um Estabelecimento Permanente (EP) naquele território. Regra geral, o Estado da fonte só deve tributar o rendimento das empresas se atribuível a um EP ali situado. Neste caso, a tributação é legitimada, pois a empresa está bem integrada na economia daquele local. A Ação 7 do Projeto BEPS OCDE/G20 não pretende fazer uma mudança substancial nessa premissa. Na verdade, a Ação 7 do Projeto BEPS OCDE/G20 sugere o alargamento do conceito de EP, agora para prevenir condutas que impeçam o reconhecimento dessa condição.

Seguindo essa linha, este artigo procura analisar as proposições apresentadas pela OCDE para resolver esses obstáculos. Para tanto, é necessário explicar ao leitor qual é o conceito de EP, antes e depois do Projeto BEPS OCDE/G20. Após, pretende-se averiguar a direção tomada pelo Brasil nos tratados contra a dupla tributação assinados até então. Ademais, é necessário clarificar a situação da jurisprudência nacional, tanto judicial quanto administrativa, com relação aos temas abordados pela Ação 7 do Projeto BEPS OCDE/G20, a fim de elucidar o curso a ser desenvolvido pelo País no tocante a esses tópicos específicos. Finalmente, o artigo tenta descobrir como o Brasil vai lidar com as novas situações introduzidas pela OCDE, especialmente a extensão que se dará ao conceito de EP no período pós-BEPS.

2. O conceito de *Estabelecimento Permanente* antes e depois do Projeto BEPS OCDE/G20

A importância em definir o conceito de EP tem a ver com a alocação dos lucros das empresas para fins tributários, tal como definido no art. 7 (1) da Convenção Modelo da OCDE, segundo o qual o Estado da fonte tem o direito de tributar os lucros atribuídos a um EP de uma sociedade residente em outro

país¹. Além disso, a definição de EP também é importante para atrair a aplicação das Convenções de Dupla Tributação (DTC) para estabelecimentos permanentes de empresas registradas em um terceiro Estado que não faz parte da relação original. A definição geral de EP, feita pela OCDE, foi fixada no art. 5 (1)² da Convenção Modelo. De acordo com esse dispositivo, “a expressão ‘estabelecimento permanente’ designa uma unidade fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade”. Uma característica de EP, tal como referido por Xavier³, é a existência de uma instalação fixa que está à disposição da empresa, que deve desenvolver a sua atividade nesta instalação ou por meio dela, independentemente do seu caráter imediatamente produtivo⁴. Na mesma linha, Caliendo⁵ aponta os seguintes requisitos para o reconhecimento de um EP: (a) empresa não residente; (b) que realize negócios; (c) através de sede fixa; (d) que tenha o poder de disposição desse lugar de negócios.

Mais à frente, o art. 5 (2) contém uma lista de exemplos do que pode ou não ser considerado EP⁶. A sede, uma sucursal, um escritório e uma fábrica podem ser qualificados como EP, mas é crucial observar que estes exemplos devem ser analisados juntamente com a definição geral estipulada no § 1, ou seja, há de ser uma instalação fixa de negócios através do qual a empresa exerça toda ou parte de sua atividade. O § 3 prevê que um canteiro de construção, de instalação ou de montagem constitui EP se durar por mais de 12 meses⁷. Por sua vez, o § 4 lista uma série de atividades empresariais que são tratadas como exceção à regra geral prevista no § 1. São atividades que, mes-

¹ “Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.” (OCDE. *Model tax convention on income and on capital*: condensed version 2014)

² “For the purposes of this Convention, the term ‘permanent establishment’ means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.” (OCDE. *Model tax convention on income and on capital*: condensed version 2014)

³ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 632.

⁴ Disponível em: <<http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>>. Acesso em: 26 nov. 2018.

⁵ CALIENDO, Paulo. *Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional*. São Paulo: RT, 2005, p. 220.

⁶ “The term ‘permanent establishment’ includes especially: a) a place of management; b) a branch; c) an office; d) a factory; e) a workshop; f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.” (OCDE. *Model tax convention on income and on capital*: condensed version 2014)

⁷ “A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.” (OCDE. *Model tax convention on income and on capital*: condensed version 2014)

mo sendo exercidas através de uma instalação fixa de negócios, não são consideradas EP. A lista inclui: (a) a utilização de instalações unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega de bens ou mercadorias pertencentes à empresa; (b) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega; (c) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de transformação por outra empresa; (d) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de comprar bens ou mercadorias ou de obter informações para a empresa; (e) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de publicidade, fornecimento de informações, pesquisa científica ou atividades análogas que tenham caráter preparatório ou auxiliar para a empresa.

O § 5⁸ trata da situação em que um agente atua em nome de uma empresa e tem a autoridade de concluir contratos em nome dela; de acordo com o dispositivo, a empresa tem um EP no país de atuação desse agente. O § 6⁹ lida com os casos que envolvem agentes independentes, e que não constituem, portanto, um EP. Finalmente, o § 7¹⁰ afirma que o fato de uma sociedade residente de um Estado controlar ou ser controlada por uma sociedade que seja residente do outro Estado, ou que exerça sua atividade nesse outro Estado, não será, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades um EP da outra.

Com efeito, enquanto a redação do art. 5 da Convenção Modelo da OCDE manteve-se praticamente inalterada nos últimos 50 anos, a interpretação desse dispositivo tem evoluído ao longo do tempo¹¹. Evoluiu a ponto de a

⁸ “Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person – other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies – is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.” (OCDE. *Model tax convention on income and on capital*: condensed version 2014)

⁹ “An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.” (OCDE. *Model tax convention on income and on capital*: condensed version 2014)

¹⁰ “The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.” (OCDE. *Model tax convention on income and on capital*: condensed version 2014)

¹¹ STORCK, Alfred; e ZEILNER, Alexander. Beyond the OECD update 2014: changes to the concepts

Ação 7 do Projeto BEPS OCDE/G20 modificar algumas das concepções obsoletas do atual art. 5 da Convenção Modelo da OCDE. De acordo com o relatório final,¹² a Ação 7 surgiu para revisar a definição de EP e assim evitar o uso de certas artimanhas utilizadas pelos contribuintes para contornar a sua existência, tal como a estratégia utilizada por eles para substituir as subsidiárias por comissários, erodindo a base tributária do país no qual as vendas de fato ocorrem¹³. A fim de solucionar os impasses que atingem os abusos realizados pelos contribuintes para evitar o reconhecimento de um EP, a OCDE agrupou o seu trabalho em três frentes, definidas por Cunningham¹⁴ da seguinte maneira: (a) enfrentar manobras que obstam o reconhecimento de um Estabelecimento Permanente através de comissários e estratégias similares; (b) enfrentar manobras que obstam o reconhecimento de um Estabelecimento Permanente através das exceções do art. 5 (4); (c) enfrentar outras estratégias que obstam o reconhecimento de um Estabelecimento Permanente (por exemplo, fragmentando duas ou mais atividades entre diferentes partes relacionadas a fim de contornar o limite de tempo definido nos tratados para a configuração de um EP).¹⁵

Em relação ao primeiro item – enfrentar manobras que obstam o reconhecimento de um EP através de comissários e estratégias similares –, o relatório final da Ação 7 explicou que o contrato de comissão é um acordo através do qual uma pessoa vende produtos em um determinado Estado em seu próprio nome, mas para uma empresa estrangeira que é a real proprietária desses produtos¹⁶. O problema é que o atual art. 5 (5) da Convenção Modelo da

of permanent establishments in the light of the BEPS discussion. In: LANG, Michael (coord.). *The OECD-Model-Convention and its update 2014*. Viena: Linde, 2015.

¹² Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#.WFELa7IrLIU#page1>. Acesso em: 26 nov. 2018.

¹³ OECD/G20 base erosion and profit shifting project: preventing the artificial avoidance of permanent establishment status, p. 9. Disponível em: <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315341e.pdf?expires=1503074669&id=id&accname=guest&checksum=3D68214D3AA5C80DFEC4F4BCD816ABC6>>. Acesso em: 26 nov. 2018.

¹⁴ CUNNINGHAM, Kevin. The post-BEPS world of permanent establishment. *Tax Notes International* n. 5, v. 82, 2016, p. 503.

¹⁵ Original: “the OECD groups its recommendations into three categories: a) artificial avoidance of PE status through commissionaire arrangements and similar strategies; b) artificial avoidance of PE status through the specific (activity) exemptions in article 5(4); c) other strategies for the artificial avoidance of PE status (for example, fragmenting two or more activities among different related parties)”.

¹⁶ OECD/G20 base erosion and profit shifting project: preventing the artificial avoidance of permanent establishment status, p. 9. Disponível em: <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315341e.pdf?expires=1503074669&id=id&accname=guest&checksum=3D68214D3AA5C80DFEC4F4BCD816ABC6>>. Acesso em: 26 nov. 2018.

OCDE¹⁷ determina que o reconhecimento de um EP vai depender de o agente exercer habitualmente no outro estado autoridade para concluir contratos em nome da empresa¹⁸. Dada essa lacuna, vale dizer, devido ao fato de os contribuintes contornarem a previsão do tratado, substituindo empresas dependentes por agentes sem autoridade para concluir contratos em nome da empresa, a solução apontada no relatório final foi reconhecer a existência de um EP na hipótese de o agente concluir habitualmente contratos ou desempenhar habitualmente o papel principal que leva à conclusão dos contratos¹⁹.

No que diz respeito ao segundo item – enfrentar manobras que obstem o reconhecimento de um EP através das exceções do art. 5 (4) da Convenção Modelo –, é importante dizer que o objetivo da OCDE, através desse artigo, foi garantir que cada uma das exceções ali incluídas restringiam-se a atividades com características *auxiliares* ou *preparatórias*, preservando a ideia de que o reconhecimento de um EP tem a ver com a presença de uma atividade econômica no Estado da fonte²⁰. Com efeito, a letra *b* do art. 5 (4) da Convenção Modelo da OCDE, por exemplo, determina que a utilização de instalações unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega de bens ou mercadorias pertencentes à empresa, por ter cunho auxiliar ou preparatório, não vai constituir um EP²¹.

¹⁷ “Where a person is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.”

¹⁸ De acordo com o item 32 dos Comentários da Convenção Modelo da OCDE (15 July 2014), “paragraph 5 proceeds on the basis that only persons having the authority to conclude contracts can lead to a permanent establishment for the enterprise maintaining them. In such a case the person has sufficient authority to bind the enterprise’s participation in the business activity in the State concerned.” (OCDE. *Model tax convention on income and on capital*: condensed version 2014)

¹⁹ De acordo com a *antiga* redação: “Where a person is acting on behalf of an enterprise and has, and *habitually exercises*, in a Contracting State an *authority to conclude contracts* in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State.” De acordo com a *redação proposta* pela Action 7: “Where a person is acting on behalf of an enterprise and, in doing so, *habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts* that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are [...] that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State.”

²⁰ OECD/G20 base erosion and profit shifting project: preventing the artificial avoidance of permanent establishment status, p. 12. Disponível em: <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315341e.pdf?expires=1503074669&id=id&accname=guest&checksum=3D68214D3AA-5C80DFEC4F4BCD816ABC6>>. Acesso em: 26 nov. 2018.

²¹ “Article 5(4)(b): Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term ‘permanent establishment’ shall be deemed not to include: b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery.”

A clássica situação a ser combatida pelo Projeto BEPS é a de uma empresa que mantém um grande armazém, em que um número significativo de funcionários trabalham com o objetivo de entregar mercadorias vendidas *online*. É comum que essas empresas utilizem o dispositivo acima citado a fim de contornar a obrigação tributária correspondente. Esse é o objeto de negócio da Amazon, por exemplo, que desde a sua fundação promove-se com a ideia de entregar os produtos da maneira mais rápida ao cliente, e faz isso com a instalação de vários armazéns e depósitos de produtos em locais diversos, justamente para facilitar a logística. O objetivo da Ação 7, então, é remover a natureza preparatória ou auxiliar dessas atividades, ao enfatizar no final do art. 5 (4) que essas atividades só não vão caracterizar um EP se elas forem exercidas com esses caracteres²².

Por fim, o Projeto BEPS propõe uma *regra antifragmentação* para garantir que cada uma das exceções incluídas no art. 5 (4) fiquem restritas a atividades que tenham, de fato, características *preparatórias* ou *auxiliares*. A intenção aqui é evitar que as empresas alterem os seus modelos de negócios para obter vantagens fiscais por meio de uma fragmentação que essencialmente não é verdadeira²³. Outras estratégias, como a cisão dos contratos entre empresas relacionadas para evitar o limite estabelecido na regra do art. 5 (3) da Convenção Modelo da OCDE, também foram discutidas. Para suprimir o problema, o relatório final propôs, em linha com a Ação 6 do Projeto BEPS OCDE/G20, que os Estados inserissem em seus tratados tributários regras antiabuso, como o *principal purpose test* (PPT)²⁴, ou outra provisão que permita a tributação dessas atividades quando realizadas por empresas relacionadas em um local de construção durante diferentes períodos de tempo, cada um excedendo 30 dias, mesmo que, para uma empresa específica, o período de 12 meses proposto pela OCDE no art. 5 (3) não tenha sido excedido²⁵.

3. A legislação nacional e o conceito de residência

Como mencionado anteriormente, uma das razões pela qual é importante definir o conceito de EP tem a ver com a tributação dos lucros, na forma do

²² Acréscimo proposto pelo grupo de trabalho da OCDE: “provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character”.

²³ De acordo com o § 30.2 a ser proposto, pela Ação 7, nos Comentários à Convenção Modelo, “the purpose of paragraph 4.1 is to prevent an enterprise or a group of closely related enterprises from fragmenting a cohesive business operation into several small operations in order to argue that each is merely engaged in a preparatory or auxiliary activity”.

²⁴ A regra PPT é aplicável quando for razoável concluir que um dos objetivos principais de qualquer estrutura ou transação foi obter os benefícios concedidos por um tratado tributário.

²⁵ PwC Report. Implications of the new permanent establishment definition on retail and consumer multinationals. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gx/en/tax/publications/transfer-pricing/perspectives/assets/tp-16-implications.pdf>>. Acesso em: 26 nov. 2018.

art. 7 da Convenção Modelo da OCDE. O princípio da soberania permite cada país determinar, na sua legislação interna, os requisitos para que um estabelecimento seja caracterizado como um EP. Na nossa opinião, no entanto, o conceito de EP, determinado nas convenções para evitar a dupla tributação, deve prevalecer sobre a lei doméstica, pois os Estados soberanos, ao assinarem um acordo contra a bitributação, aceitaram uma obrigação de direito internacional. Dessa maneira, a descrição do conceito de EP na legislação nacional é mitigada porque, em última análise, a definição estipulada no tratado vai prevalecer²⁶.

Assim, por exemplo, se a lei nacional considerasse que os aluguéis oriundos de um bem detido por um não residente tenha sido recebido por um EP localizado no País, o tratado deveria prevalecer para determinar que não haveria EP nessa hipótese, pois de acordo com Cavalcanti²⁷ a simples posse ou propriedade de um objeto físico em determinado território não é apta a caracterizar, por si, um lugar de negócios, nos moldes estabelecidos pela Convenção Modelo da OCDE. O aspecto caracterizador desse critério objetivo consiste na capacidade de o objeto físico prestar-se como local para a condução dos negócios de uma empresa.

Pois bem, a fim de definir o conceito de EP no direito brasileiro, é importante estabelecer os conceitos de *residente* e *não residente*, porque apenas os *não residentes* com EP no País podem ser inseridos na regra dos arts. 7 e seguintes da Convenção Modelo da OCDE. Explica-se melhor: o art. 1²⁸ dos tratados contra a bitributação em geral determinam que eles se aplicam às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes. Além disso, o art. 4 (1)²⁹ estabelece que a expressão *residente de um Estado Contratante* designa qualquer pessoa que, em virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto em razão de seu domicílio, de sua residência, de sua sede de direção ou de qualquer outro critério de natureza análoga. Vale dizer: o residente no Brasil, para fins dos tratados contra a bitributação, será aquele que a legislação nacio-

²⁶ De modo contrário, Romano e Russo destacaram que a lei italiana deve prevalecer sobre o conceito de Estabelecimento Permanente proposto pela OCDE, porque o art. 169 da Lei de Imposto de Renda na Itália prevê a aplicação da legislação nacional nos casos em que ela seja mais favorável. A verdade é que a discussão torna-se desnecessária no Brasil tendo em conta que a legislação nacional não fornece uma definição precisa do EP, distribuindo vagos conceitos no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3.000/1999) e no Código Civil (Lei n. 10.406/2002).

²⁷ CAVALCANTI, Flávia. *Contribuição ao estudo do estabelecimento permanente*. Tese de doutorado – USP, São Paulo, 2013, p. 164.

²⁸ “This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.”

²⁹ “For the purposes of this Convention, the term ‘resident of a Contracting State’ means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof.”

nal sujeitar à tributação. Na mesma linha, o residente no exterior, para fins de aplicação dos tratados contra a bitributação, será aquele que a legislação alienígena sujeitar à tributação naquele território. Se esse estrangeiro possuir EP no Brasil e aqui ser tributado, o tratado contra a bitributação aplica-se justamente para que esse sujeito não seja tributado duas vezes.

É por isso que a definição de *residente* ou *não residente* é importante, porque caso se considere o contribuinte residente no País, ele será tributado no Brasil com relação às suas rendas mundiais, sendo desnecessário verificar se há ou não um EP em território brasileiro. Caso a pessoa física não seja residente e domiciliada no Brasil³⁰, ou a pessoa jurídica não seja domiciliada no País³¹, para fins de aplicação do art. 7 (1) dos tratados, somente se mantiverem um EP no Brasil é que elas poderão ser tributadas no País.

Com efeito, Utumi³² argumenta que, sob a legislação brasileira, o conceito de não residente é, em princípio, um conceito por exclusão – sempre que se deparar com uma pessoa física ou jurídica, que não se caracteriza como *residente*, essa pessoa será automaticamente considerada como *não residente*.

Com relação especificamente às pessoas jurídicas, que é o que interessa para fins deste estudo, o art. 147, I, do RIR/1999³³ dispõe que são contribuintes do imposto de renda as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital. Desse modo, para definir a residência das pessoas jurídicas, Xavier³⁴ recomenda uma análise do art. 75, IV, do Código Civil³⁵, que estabelece o domicílio das pessoas jurídicas o lugar onde funcionarem as suas respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos. Se não houver tal especificação, domicílio é o lugar onde

³⁰ No caso das pessoas físicas, o art. 2º do RIR/1999 dispõe que os domiciliados e residentes no Brasil serão contribuintes do imposto de renda.

³¹ No caso das pessoas jurídicas, o art. 147, I, do RIR/1999 aponta que as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão contribuintes do imposto.

³² UTUMI, Ana Claudia. O não-residente na legislação do imposto de renda. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. v. 2, p. 28.

³³ “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.”

³⁴ De acordo com o autor (XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 260), ao contrário do que sucede com as pessoas físicas, a lei fiscal não definiu expressamente o conceito de domicílio das pessoas jurídicas relevante para efeitos tributários, pelo que este coincide com o conceito de direito privado que o identifica com o lugar onde funcionam a diretoria e administração, ou onde elegem domicílio especial no seu estatuto ou ato constitutivo (*statutory seat*) – art. 75, IV, do Código Civil de 2002.

³⁵ “Art. 75. Quanto às pessoas jurídicas, o domicílio é: [...] IV – das demais pessoas jurídicas, o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos.”

seus respectivos conselhos e administrações estão localizados. O Código Tributário Nacional (CTN – Lei n. 5.172/1966) também é flexível nesse respeito. De acordo com o art. 127 do CTN³⁶, o contribuinte ou o responsável podem eleger o domicílio para fins tributários. Não havendo eleição, o lugar da sede deve prevalecer³⁷.

Nessa linha, Machado³⁸ dispõe que “a liberdade de escolha do domicílio, pelo contribuinte, está expressamente assegurada pelo art. 127, que estabelece normas definidoras do domicílio apenas para a hipótese de falta de eleição do seu domicílio tributário”. Diante disso, as empresas que optam por estar localizadas no exterior ou têm seus respectivos conselhos e administrações no exterior poderiam ser tratadas como *não residentes* nos termos da legislação nacional.

Cavalcanti³⁹, porém, vê um certo desconforto nessa situação; segundo ela, uma análise do art. 127 do CTN poderia resultar em uma interpretação isolada de que a sistemática vigente seria a de liberdade de eleição do domicílio fiscal pelo contribuinte. Para a autora, no entanto, com base no entendimento de que o sistema não tolera a eleição de critérios com baixo teor de expressividade para a configuração do domicílio fiscal das pessoas jurídicas, tal linha interpretativa deveria ser afastada.

As empresas *não residentes* estão sujeitas à retenção na fonte sobre os rendimentos e proventos de qualquer tipo de fontes localizadas no País, como indicado no art. 682, I, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999)⁴⁰. Uma exceção é quando a empresa residente no exterior atuar no País através de subsidiárias, filiais, agências ou representações, ocasião em que elas serão comparadas a uma entidade residente, de acordo com o inciso II do art. 147

³⁶ “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.”

³⁷ CTN, art. 127, II.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2004. v. II, p. 496.

³⁹ CAVALCANTI, Flávia. *Contribuição ao estudo do estabelecimento permanente*. Tese de doutorado – USP. São Paulo, 2013, p. 83.

⁴⁰ “Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos: I – pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior.”

do RIR/1999⁴¹. É isso o que estatuído na Solução de Consulta n. 17 – COSIT⁴², de 24 de fevereiro de 2015, em que se decidiu que “sendo a filial de sociedade estrangeira considerada pessoa jurídica residente no Brasil, e estando submetida a todas as normas estabelecidas pela legislação do imposto de renda, é de se concluir que a ela se aplica também a tributação em bases universais de que trata o art. 25 da Lei n. 9.249/1995”. Nesse caso, o elemento de conexão subjetivo de residência prevalece, a fim de legitimar a tributação pelo Brasil da renda a qual, embora gerada no exterior, tem como fonte de produção uma pessoa aqui residente.

4. “Estabelecimento Permanente” e os tratados contra a bitributação assinados pelo País

Tendo firme a ideia de que o conceito de EP definido nos tratados contra a bitributação deve prevalecer sobre o conceito determinado na lei interna de um país, é importante ter claro qual a política levada a efeito pelo Brasil nas convenções tributárias assinadas até então. Melhor dizendo: os tratados tributários seguem, na sua maioria, as convenções modelo da OCDE ou das Nações Unidas. Diante disso, os países, municiados pela soberania, são livres para ajustar as disposições desses modelos da maneira que entenderem melhor, ora utilizado disposições de um ou outro modelo, ora utilizado disposições inexistentes em nenhum daqueles modelos, porque em algumas situações só uma cláusula inovadora poderá proteger os interesses dos estados envolvidos.

Com efeito, os tratados firmados pelo Brasil seguem, em geral, a Convenção Modelo da OCDE. Em alguns deles, no entanto, há algumas mudanças as quais, tomadas em comparação com o art. 5 da Convenção Modelo da OCDE, devem ser destacadas neste estudo. Uma mudança significativa é que, em 27 deles, o limite mínimo para o reconhecimento de um EP de um canteiro de construção, de instalação ou de montagem é de seis meses, ao contrário dos 12 meses propostos pela OCDE. O limite de seis meses pode ser encontrado nos tratados assinados com Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile⁴³, China, República Checa, Dinamarca, Finlândia, França, Hungria, Índia, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Peru, Filipinas, Eslováquia, África do Sul, Coreia do Sul, Espanha, Suécia, Holanda, Trinidad e Tobago e Vene-

⁴¹ “Art. 147. Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior: [...] II – as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior.”

⁴² Solução de Consulta n. 17 – COSIT, Disponível em: <file:///C:/Users/Owner/Downloads/SC_Cosit_n_017-2015.pdf>. Acesso em: 26 nov. 2018.

⁴³ Interessante notar que no art. 5 (3) do tratado com o Chile há previsão de que as atividades de supervisão relacionadas com a atividade de construção devem ser integradas ao cálculo de 6 (seis) meses.

zuela. Além disso, em três deles – Portugal, Israel e Rússia – o limite é de nove meses. O limite de 12 meses, proposto na Convenção Modelo da OCDE, só pode ser encontrado nos tratados firmados pelo País com o Equador, a Turquia e a Ucrânia.

A Receita Federal, porém, pouco fiscaliza a existência de EP em canteiros de obras de empresas estrangeiras atuantes no Brasil. Em uma pesquisa na jurisprudência do CARF, não há notícias de autuações confeccionadas por fiscais da Receita pleiteando a arrecadação de tributos nesses canteiros de obra. A bem da verdade, a Receita Federal prefere tributar a prestação desses serviços na fonte, sem se aborrecer com o imenso trabalho decorrente em verificar a existência de um EP como manda o tratado tributário, o que até certo ponto pode ser considerado uma violação às normas internacionais; ora, a tributação na fonte é sobre a receita, podendo inclusive inexistir lucro no EP em determinado período. Portanto mais até do que a questão da definição do conceito de EP em geral, a discussão acerca da existência ou não de um EP para os canteiros de construção é quase inexistente no País.

Pois bem, continuando com a análise empírica dos tratados internacionais firmados pelo Brasil, veja que no tratado assinado com a China há o reconhecimento do chamado *service PE*, no mesmo padrão previsto pela Convenção Modelo da ONU. De acordo com o art. 5 (3) (b) do tratado firmado entre o Brasil e a China, “a expressão ‘estabelecimento permanente’ compreende ainda: 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”. A razão de ser desse dispositivo, de acordo com a interpretação que se extrai dos Comentários à Convenção Modelo da ONU, é que “muitos países em desenvolvimento acreditam que os serviços de administração e de consultoria devem ser abrangidos pela cláusula de EP, porque a prestação desses serviços por empresas localizadas em países industrializados pode gerar grandes lucros”⁴⁴.

Uma curiosidade é que em muitos tratados firmados entre países em desenvolvimento com os Estados Unidos da América, por exemplo, é possível verificar a existência da cláusula *service PE*⁴⁵. Chama atenção, em termos de

⁴⁴ UN Commentaries: “Many developing countries believe that management and consultancy services should be covered because the provision of those services in developing countries by enterprises of industrialized countries can generate large profits.”

⁴⁵ Tenha como exemplo os tratados firmados pelos Estados Unidos da América com a Índia, Jamaica e Indonésia. Disponível em: <<https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/united-states-income-tax-treaties-a-to-z>>. Acesso em: 10 ago. 2018.

política tributária, que o Brasil tenha assinado apenas um tratado com essa cláusula⁴⁶; sobretudo o Brasil, que possui uma definição abrangente de *serviços técnicos*, tratando simples serviços como técnicos e tributando-os como *royalties*⁴⁷.

De todo modo, não há notícias de aplicação, pela Receita Federal, do tratado firmado pelo Brasil e pela China nesse particular. Isso em razão, possivelmente, do extenso limite proposto pela ONU, no sentido de que para a configuração de um *service PE* o serviço deve ser realizado por um período de seis meses, dentro de outro período, de 12 meses⁴⁸.

Convém apontar, ainda, que em grande parte dos tratados firmados pelo Brasil, estabeleceu-se redação semelhante ao art. 5 (6) da Convenção Modelo da ONU⁴⁹, que trata especificamente da indústria de seguros. São eles: Suécia, Peru, Países Baixos, México, Luxemburgo, Itália, França, Filipinas, Espanha, Equador, Dinamarca, Canadá, Bélgica, Áustria e Argentina. Dispõe o art. 5 (6) da Convenção Modelo da ONU:

“Não obstante as disposições anteriores do presente artigo, considera-se que uma empresa seguradora residente de um Estado Contratante tem, exceto no tocante aos resseguros, um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante se arrecada prêmios no território desse outro Estado ou se segura riscos situados no mesmo por intermédio de um repre-

⁴⁶ Vale dizer que o art. 5 (4) do novo acordo com Singapura também traz essa cláusula. A entrada em vigor desse tratado depende, contudo, de aprovação do Congresso Nacional.

⁴⁷ É a famigerada questão envolvendo a prestação de serviços técnicos no Brasil e a aplicação dos tratados tributários, sendo que a última posição adotada pela Receita Federal sobre o tema (ADI n. 5/2014) foi no sentido de que inexistindo protocolo equiparando a prestação de serviços técnicos com *royalties*, o art. 7 dos tratados deve ser aplicado, e assim o país da fonte só pode tributar caso haja um Estabelecimento Permanente ali localizado.

⁴⁸ O Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Assuntos Tributários já adotou essa posição em uma de suas reuniões: “in my view, the fixed-place-of-business threshold (i.e., PE or fixed base) that applies to the source country taxation of business profits generally is clearly inappropriate for income from services. That threshold was adopted at a time when most cross-border business activity involved the manufacture or production and sale of goods. In the modern economy cross-border services are much more important. Such services can usually be performed without the need for any fixed place of business and certainly without the need for a permanent (more than 6 months) fixed place of business. If a resident of one country provides services in the other country through a fixed place of business in the other country that exists for more than 6 months, that country should clearly have the right to tax the income. However, the country in which services are performed should also have the right to tax where the services are not performed through a fixed place of business that exists for at least 6 months.” (Disponível em: <<http://www.un.org/esa/ffd/tax/sixthsession/NoteTaxationOfServices.pdf>>. Acesso em: 26 nov. 2018)

⁴⁹ Diferentemente da Convenção Modelo da OCDE, a Convenção Modelo da ONU tem um dispositivo para tratar dos lucros decorrentes das empresas de seguro.

sentante que não seja um agente independente ao qual se aplique o parágrafo 7.”⁵⁰

A bem da verdade, redação idêntica a esse dispositivo só pode ser verificada nos tratados firmados com Países Baixos, Peru, México e Filipinas, porque preveem explicitamente que o dispositivo não se aplica aos contratos de resseguro⁵¹.

Finalmente, nos tratados assinados com China, Índia, Venezuela e Trinidad e Tobago, ampliou-se as situações nas quais o agente será considerado *dependente* para fins de caracterização de um EP. Nessa linha, se um agente for economicamente dependente da empresa (ou seja, se o agente for *independente* na forma, mas seu único cliente for a empresa), caracterizar-se-á a dependência e, portanto, a existência de um EP.

5. O estado da jurisprudência administrativa e judicial para as situações tratadas na Ação 7 da Projeto OCDE/G20 BEPS

Abordagem administrativa

Não é comum encontrar, na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), decisões que indiquem a existência no Brasil de um EP de uma empresa residente no exterior. Na verdade, o estudo do conceito de EP é muito mais robusto em outros países, muito pelo fato de a Receita Federal do Brasil e a legislação tributária em si optarem pela praticabilidade da tributação na fonte⁵² ao invés de despendem tempo e dinheiro para identificar a existência ou não de um EP, como ocorre na maior parte dos países ao redor do mundo. Isso fica muito claro quando o art. 147, II e III, do RIR/1999⁵³ estabelece que apenas as filiais, sucursais, agências ou representa-

⁵⁰ “Notwithstanding the preceding provisions of this Article, an insurance enterprise of a Contracting State shall, except in regard to re-insurance, be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State if it collects premiums in the territory of that other State or insures risks situated therein through a person other than an agent of an independent status to whom paragraph 7 applies.”

⁵¹ Resseguro é a operação pela qual o segurador transfere a outro, total ou parcialmente, um risco assumido através da emissão de uma apólice ou um conjunto delas. Dessa forma reduz-se a responsabilidade na aceitação de um risco considerado excessivo, cedendo a outro uma parte da responsabilidade e do prêmio recebido.

⁵² A primazia pela praticabilidade, que também pode ser vista na legislação que trata dos preços de transferência, impede que tenhamos decisões administrativas mais consistentes sobre a matéria, deixando-nos ainda menos preparados caso o Brasil venha a se tornar membro da OCDE.

⁵³ “Art. 147. Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior: [...]

II – as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior

III – os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País.”

ções e os comissários dos não residentes são equiparados à pessoa jurídica no Brasil, “de tal modo que os demais tipos de sociedade não têm força bastante para afastar o regime geral de tributação isolada e analítica dos rendimentos de residentes no exterior, através de retenção na fonte”, como lecionou Xavier⁵⁴.

A existência de um EP foi reconhecida, porém, no Processo n. 16682.721312/2013-91⁵⁵, julgado pelos conselheiros da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF. O caso aqui trata da conhecida situação na indústria do petróleo e gás, em que uma empresa estrangeira celebra contrato com uma operadora localizada no Brasil para o afretamento das embarcações necessárias para a exploração de poços de petróleo. Comumente, as empresas estrangeiras estabelecem uma outra empresa no Brasil para realizar a prestação dos serviços relacionados ao afretamento; como a legislação em vigor propõe alíquota zero do imposto retido na fonte na hipótese de o rendimento remetido por fonte localizada no País referir-se ao pagamento desse afretamento, a Administração Tributária entende que a segmentação desses contratos seria artificial, pela ausência de lucro na empresa brasileira, que para manter suas operações recebe empréstimos da empresa estrangeira. Para a administração, a operadora celebrou apenas um contrato de prestação de serviços, de modo a incidir o imposto de renda na fonte sobre o valor pago à empresa estrangeira, inclusive o destinado a título de afretamento das embarcações.

No caso em análise discutiu-se o enquadramento do lucro referente aos contratos celebrados com empresa localizada na França, país com o qual o Brasil celebrou acordo contra a bitributação, porém não previu, em protocolo, a equiparação dos serviços técnicos a *royalties* – e assim, de acordo com o ADI RFB n. 5/2015, o art. 7 do tratado Brasil e França deve ser aplicado, de modo que, inexistindo EP no Brasil, o lucro só pode ser tributado na França. A tributação na fonte no Brasil dependeria, então, da existência de um EP no País. Para o conselheiro relator, a empresa estrangeira tinha um EP no País, pois: (a) o contrato de prestação de serviços firmado entre a operadora e a empresa desses serviços localizada no Brasil era vinculado ao contrato de afretamento e foi assinado na mesma data; (b) a rescisão do contrato de serviços foi base para a rescisão do contrato de afretamento; (c) no contrato foi estabelecida solidariedade entre a fretadora e a empresa brasileira prestadora de serviços; (d) havia previsão de seguro de responsabilidade civil firmado pela empresa

⁵⁴ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 595.

⁵⁵ CARF, Processo n. 16682.721312/2013-91, Acórdão n. 2202-003.063, Rel. Cons. Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, j. 09.12.2015.

prestadora de serviços, tendo a fretadora como cossegurada; (e) a empresa localizada no Brasil era controlada pela empresa localizada na França, a qual detinha 99,99% de suas cotas. Assim, destacou o relator que “a empresa brasileira que firmou os contratos de prestação de serviços atuou não apenas como intermediadora [...] mas também como parte efetiva na execução dos contratos, os quais na realidade formavam um só”.

Em outro caso – Processo n. 10980.729160/2012-43⁵⁶ -, o CARF teve de decidir, novamente, pela existência de um EP no Brasil de uma empresa localizada na França. O caso também envolvia a prestação de serviços técnicos e, como visto, o tratado firmado entre o Brasil e a França não prevê em protocolo a equiparação de serviços técnicos a *royalties*, devendo-se ser aplicado, portanto, o art. 7 dos tratados. Aqui, a Faurecia Automotive do Brasil Ltda. (Faurecia Brasil) é uma pessoa jurídica brasileira dedicada à fabricação, comércio, importação, exportação e distribuição de autopeças em geral; a empresa presta, também, serviços de pesquisa e desenvolvimento de produtos e análise técnica da indústria automobilística. A Faurecia Brasil faz parte de um grupo de empresas envolvidas na indústria automobilística em várias partes do mundo, incluindo Faurecia Sieges d’Automobile e Faurecia Automotive Holdings (Faurecia Holdings), empresas residentes na França.

Para desenvolver as suas atividades, a Faurecia Brasil celebrou contratos de prestação de serviços com a Faurecia Sieges d’Automobile e a Faurecia Automotive Holdings, contratando serviços de administração em geral, comunicações, vendas e marketing, administração de programas, contabilidade etc.; deixou de recolher, porém, o imposto retido na fonte, sendo autuada pelas autoridades fiscais, que entenderam pela incidência da exação na hipótese, ainda que os contratos tenham sido firmados com empresas residentes na França, país com o qual o Brasil possui acordo contra a bitributação. Para os conselheiros da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, pela abrangência dos serviços contratados, que englobam desde a administração em geral, tesouraria, vendas, marketing, recursos humanos etc., ficou claro que as empresas Faurecia Sieges d’Automobile e Faurecia Automotive Holdings, beneficiárias dos rendimentos, exerciam na realidade as suas atividades no Brasil através da empresa brasileira, consistindo em um verdadeiro EP das empresas francesas no País.

É importante deixar claro que ambas essas decisões indicam o quanto o estudo de EP no Brasil é embrionário. Primeiro porque revelam a impropriedade da tributação desse rendimento na fonte (o qual querendo ou não incide

⁵⁶ CARF, Processo n. 10980.729160/2012-43, Acórdão n. 2202-003.114, Rel. Cons. Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, j. 29.02.2016.

sobre a receita da pessoa jurídica)⁵⁷, quando na verdade o correto seria imputar ao EP os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, na forma do art. 7 (2) do tratado Brasil e França, permitindo-se a dedução das despesas que tiverem sido feitas para a realização dos fins perseguidos por esse EP, como manda o art. 7 (3) do tratado.

Segundo porque soa estranho o reconhecimento de um EP de uma empresa que presta serviço para esse mesmo EP, como ocorreu no caso Faurecia. Não se duvida que o reconhecimento da existência de um EP, em ambos os casos, serviu apenas para autorizar, na linha do art. 7 do tratado, a tributação no Brasil pelo imposto retido na fonte. Ocorre que a discussão realizada por meio de premissas e paradigmas errôneos dificulta a evolução do estudo no Brasil, além de não permitir que se extraia, por meio das decisões administrativas, um conceito harmônico que confie aos contribuintes a segurança jurídica necessária para realizar negócios e investimentos no Brasil.

Por fim, vale trazer a este estudo a Solução de Consulta n. 4, da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 4ª Região Fiscal⁵⁸. O questionamento envolvia uma empresa localizada no Reino Unido que pretendia adquirir imóveis ou obter direitos aquisitivos sobre imóveis situados no Brasil, para posterior revenda, através de representantes. A consultante informou que haveria ganhos nessas operações de revenda, e questionou se poderia optar pelo regime de tributação do IRPJ com base no lucro presumido.

No decorrer da resposta, fez-se uma diligente análise do conceito de EP para definir que na hipótese de o não residente ser caracterizado como EP pessoal, ou seja, exercer suas atividades no País por intermédio de representantes ou comissários, deveria ser aplicado o percentual de 9,6% sobre a receita bruta auferida na atividade desenvolvida pela consultante (que corresponde ao coeficiente de 8% acrescido de 20%) através do seu representante, para efeito da determinação da base de cálculo do IRPJ devido pela empresa, na medida em que ocorre, aqui, a equiparação de pessoa jurídica forânea a pessoa jurídica residente, na linha do art. 147 do RIR/1999⁵⁹. Lembramos, porém, que somente o *comitente* residente no exterior é equiparado à pessoa ju-

⁵⁷ De acordo com Caliendo (CALIENDO, Paulo. *Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional*. São Paulo: RT, 2005, p. 236), “as atuações orgânicas com elementos estrangeiros serão somente reguladas se realizadas através de filiais ou sucursais, agências ou representações, no País, das pessoas jurídicas com sede no exterior ou por mandatários ou comissários”.

⁵⁸ Solução de Consulta DISIT/SRRF04 n. 4, de 23 de janeiro de 2013. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=60730>>. Acesso em: 26 nov. 2018.

⁵⁹ “Art. 147. Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior: [...] III – os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País (Lei n.º 3.470, de 1958, art. 76).”

rídica no Brasil, na linha do art. 147, III, do RIR/1999, de modo que, ao contrário da resposta formulada na Solução de Consulta n. 4, o lucro do representado deveria ser arbitrado, a nosso ver, como manda o art. 399⁶⁰ combinado com o art. 539 do RIR/1999⁶¹.

Abordagem judicial

Também são poucos os casos no Judiciário em que se inquiriu a presença de um EP; não há, na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF), decisões tratando sobre o tema. Pode-se achar algumas decisões, porém, na jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais.

Nessa linha, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF 3), Corte de segundo grau para as causas federais dos estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul, decidiu na Apelação Cível n. 0002035-92.2010.4.03.6100/SP⁶² que o Banco BNP Paribas Brasil S.A. não pode ser configurado como um EP no Brasil das empresas do Grupo BNP Paribas, residentes na França, ainda que a primeira seja controlada pelas empresas não residentes no Brasil. De acordo com os membros da 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, prolores da decisão em análise, “nos autos não há elementos suficientes que comprovem efetivamente que o autor exerça atividades em nome da sociedade residente na França e tampouco que seja uma filial, embora pertençam ao mesmo grupo empresarial”.

A 3ª Turma entendeu, com base no art. 5 (7) do tratado tributário firmado entre o Brasil e a França, que o fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que exerce a sua atividade nesse outro Estado não é, por si, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento permanente da outra. Assim, os desembargadores federais concluíram que o Brasil não pode tributar na fonte os valores remetidos ao exterior, pela empresa brasileira, das remunerações pagas por ela e referentes a transações por emissão de garantias.

Decisão semelhante foi tomada também pela 3ª Turma do TRF 3, no julgamento das Apelações Cíveis ns. 0021282-69.2004.4.03.6100/SP⁶³ e

⁶⁰ “Art. 399. No caso de serem efetuadas vendas, no País, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior, o rendimento tributável será arbitrado de acordo com o disposto no art. 539.”

⁶¹ “Art. 539. No caso de serem efetuadas vendas, no País, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior, quando faturadas diretamente ao comprador, o rendimento tributável será arbitrado de acordo com o disposto no art. 532.”

⁶² TRF 3, Apelação Cível n. 0002035-92.2010.4.03.6100, Rel. Des. Antonio Cedenho, j. 01.12.2016.

⁶³ TRF 3, Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 0021282-69.2004.4.03.6100, Rel. Des. Rubens Calixto, j. 04.07.2013.

0024442-10.2001.4.03.6100/SP⁶⁴, nas quais os desembargadores entenderam que “não basta para a caracterização do ‘Estabelecimento Estável’ que a empresa-mãe seja controladora de pessoa jurídica com domicílio no outro Estado. É também necessário que esta segunda empresa tenha autonomia (“autonomia”, na dicção da Convenção) para concluir, com habitualidade, contratos em nome da primeira (controladora)”.

Já na jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, vale destacar o voto vencido proferido pelo Desembargador Federal Ricardo Perlingeiro na Apelação Cível n. 2003.51.01.025802-3⁶⁵, que reconheceu a existência de um EP no Brasil da Totalfinaelf S.A., empresa localizada na França. Com efeito, a empresa brasileira remetia valores para a França com o objetivo de remunerá-la pelos serviços de petróleo e gás prestados. Para o Desembargador, a existência de um EP era evidente, mormente porque o contrato de prestação de assistência técnica foi firmado, inicialmente, por 5 (cinco) anos, o que levaria à conclusão de permanência.

Menciona-se, ainda, o julgamento da Apelação Cível n. 2002.51.01.002701-0⁶⁶, proferido pela 4ª Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Aqui a PCI do Brasil Ltda., controlada pela PCI S.A., localizada na França, foi contratada pela Peugeot Citröen do Brasil SA para prestar serviços de estudo, fabricação e instalação da linha de soldagem das carrocerias dos veículos da sua futura fábrica, no Município de Porto Real/RJ. A PCI do Brasil Ltda., por sua vez, contratou a PCI SA para a prestação de serviços que incluem assistência em compras, controle da execução do fornecimento e o assessoramento nas condições de execução de serviços. A PCI S.A. era responsável por toda prestação de serviços relativos à instalação da linha de soldagem das carrocerias dos veículos da Peugeot Citröen do Brasil S.A. Para se eximir do recolhimento do imposto de renda supostamente incidente sobre a remessa dos rendimentos à pessoa jurídica situada no exterior, a PCI Brasil Ltda. impetrou o mandado de segurança.

De acordo com o Desembargador Relator, a PCI do Brasil Ltda. atuava como grande intermediadora entre os contratantes no Brasil e a PCI na França. Para ele, sem esse intermédio a prestação dos serviços ficaria plenamente prejudicada ou inviabilizada. Por fim, disse que o pleno controle da PCI do Brasil pela PCI S.A. e o *modus operandi* pelo qual os serviços eram prestados

⁶⁴ TRF 3, Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 0024442-10.2001.4.03.6100, Rel. Des. Rubens Calixto, j. 08.11.2012.

⁶⁵ TRF 2, Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 0025802-26.2003.4.02.5101, Rel. Desa. Lana Regueira, j. 10.06.2014.

⁶⁶ TRF 2, Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2002.51.01.002701-0, Rel. Des. Luiz Antonio Soares, j. 16.03.2010.

demonstravam que a empresa brasileira funcionava como um EP da empresa francesa.

6. O que esperar após as mudanças no conceito de Estabelecimento Permanente propostas pelo Projeto BEPS OCDE/G20

Como visto, a Ação 7 do Projeto BEPS OCDE/G20 aprimorou o conceito de EP, e assim alargou o seu âmbito no intuito de combater comportamentos abusivos realizados pelos contribuintes com vistas a erodir as bases tributárias. Essa nova abordagem é apropriada para os países importadores de capitais, como o Brasil, que certamente está interessado em expandir o conceito de EP nos seus tratados tributários e assim coletar mais tributos. No entanto, uma abordagem mais concreta e abrangente era esperada pelos países em desenvolvimento. Como apontado por Brauner⁶⁷, houve pouca atenção sobre as principais queixas feitas pelos países em desenvolvimento acerca do tradicional conceito de EP; inexistiu, por exemplo, uma abordagem acerca do conceito de *service PE* e também não houve o desenvolvimento de regras para o reconhecimento de um EP nos *sites* de construção; continua o autor que o projeto foi omissivo no reconhecimento de um EP digital e, finalmente, não houve uma reavaliação do conceito dos chamados *agency PE*.

Não obstante, a maior crítica realizada pelos especialistas tem a ver com a ausência de um conceito de EP virtual; como advertiu Hallerstein⁶⁸, o projeto estaria mais completo caso fosse reconhecida a existência de EP com base em critérios como o limite de vendas digitais realizadas em um determinado país ou o limite de dados coletados dos usuários desse serviço para que um EP seja caracterizado.

Deveras, mesmo no período pós-BEPS é possível verificar que o local físico do negócio ainda é o principal elemento para garantir a tributação do Estado na fonte; com o aumento das transações realizadas por meios digitais e a necessidade de os países arrecadarem cada vez mais, é certo que isso resultará em um fenômeno semelhante ao que aconteceu na Espanha no caso Dell⁶⁹, em que a corte daquele país enquadrou os lucros decorrentes dos serviços eletrônicos nos conceitos tradicionais estabelecidos pelo art. 5 da Convenção Modelo da OCDE. Consequentemente, caberá ao Poder Judiciário de cada país definir o significado de EP, conceito jurídico indeterminado cuja

⁶⁷ BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *Florida Tax Review* n. 16, 2014, p. 95-96.

⁶⁸ HALLERSTEIN, Walter. Jurisdiction to tax in the digital economy: permanent and other establishments. *Bulletin for International Taxation*, junho/julho 2014, p. 348.

⁶⁹ Dell Case. Tribunal Supremo. Review n. 2.555/2015, Disponível em: <<http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&dataBasematch=TS&referen-ce=7719063&links=establecimiento%20dell&optimize=20160624&publicinter-face=true>>. Acesso em: 26 nov. 2018.

característica é a imprecisão semântica a ponto de permanecer atual e aberto aos anseios da sociedade. O problema é que em se tratando de tratados internacionais essa indefinição gera uma interpretação diferenciada em cada jurisdição, o que pode resultar, em termos fiscais, nos problemas clássicos da dupla tributação e da dupla não tributação.

Dessa maneira, ainda que o desenvolvimento do conceito de EP no Brasil seja incipiente, como visto, é insuperável o fato de que o tema assumirá um protagonismo com o passar dos anos, e a necessidade de o País se enquadrar às regras anteriormente vistas é cada vez mais urgente. Até porque o País pleiteou e ambiciona fazer parte da OCDE. Com a entrada do Brasil na organização, temas como a legislação de preços de transferência e a abordagem das autoridades acerca da caracterização de EP virão à tona, e os contribuintes devem estar preparados para isso. Além disso, não há dúvidas de que haverá uma maior pressão para que o País assine o instrumento multilateral⁷⁰ e assim altere ou adicione aos tratados tributários as recomendações realizadas no Projeto BEPS OCDE/G20, inclusive em relação à caracterização dos Estabelecimentos Permanentes.

O fato de o Brasil ter assinado um protocolo com a Argentina⁷¹ deixando clara a sua intenção de aderir, ainda que a *conta-gotas*, as disposições do instrumento multilateral dificilmente será suficiente para o País ganhar a simpatia dos membros da OCDE, sobretudo em razão de o Brasil ser reconhecidamente moroso para inserir os acordos internacionais na sua legislação interna. A análise detida do protocolo é importante, porém, para pressupor qual vai ser a atitude das autoridades brasileiras em relação às recomendações realizadas no Projeto BEPS OCDE/G20, mais especificamente no tocante aos Estabelecimentos Permanentes.

Nessa linha, Tomazela⁷² aponta que o protocolo com a Argentina atualizou o conceito de EP, modificando a lista das atividades específicas que não podem ser caracterizadas como tal (art. 5 [3])⁷³; também houve modificação

⁷⁰ Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>>. Acesso em: 26 nov. 2018.

⁷¹ MSC n. 413/2017, Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2158517>>. Acesso em: 26 nov. 2018.

⁷² TOMAZELA, Ramon. Brazil's absence from the multilateral BEPS convention and the new amending protocol signed between Brazil and Argentina. Disponível em: <http://kluwertaxblog.com/2017/09/05/brazils-absence-multilateral-beps-convention-new-amending-protocol-signed-brazil-argentina/#_ftnref1>. Acesso em: 22 jul. 2018.

⁷³ Não obstante as disposições precedentes do presente artigo, considerar-se-á que a expressão “estabelecimento permanente” não inclui: (a) a utilização de instalações unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega de bens ou mercadorias pertencentes à empresa; (b) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega; (c) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de transformação por outra empresa; (d) a manu-

quanto à definição do conceito de agente dependente, que agora inclui o agente que concluir habitualmente contratos ou desempenhar habitualmente o papel principal que leva à conclusão dos contratos que são rotineiramente concluídos pela empresa. No entanto, não houve referência à *regra antifragmentação*, para garantir que a cisão dos contratos entre empresas relacionadas para evitar o limite estabelecido na regra do art. 5 (3) da Convenção Modelo da OCDE não resulte no não reconhecimento de EP.

Já no recente tratado assinado entre o Brasil e Singapura⁷⁴, assim como no tratado assinado com a Suíça⁷⁵, não houve acolhimento, pelos países, das recomendações enunciadas na Ação 7 do Projeto BEPS OCDE/G20, mesmo que eles tenham assinado após as negociações do instrumento multilateral, o que revela um certo descompromisso do País com as recomendações firmadas pela OCDE, protelando, inevitavelmente, o estudo e a aplicação do conceito de EP nas transações realizadas por não residentes no Brasil.

7. Conclusão

Pode-se concluir, então, que a Ação 7 do Projeto BEPS buscou modificar algumas das concepções obsoletas do atual art. 5 da Convenção Modelo da OCDE. A Ação 7 do Projeto BEPS surgiu para revisar a definição de EP e assim evitar o uso de certas estratégias utilizadas pelos contribuintes para contornar a existência desses estabelecimento, atuando primordialmente em três frentes: (a) enfrentar manobras que obstam o reconhecimento de um EP através de comissários e estratégias similares; (b) enfrentar manobras que obstam o reconhecimento de um EP através das exceções do art. 5 (4); (c) enfrentar outras estratégias que obstam o reconhecimento de um EP (por exemplo, fragmentando duas ou mais atividades entre as diferentes partes relacionadas).

Em relação ao primeiro ponto, a proposta do projeto foi estabelecer que um EP existe na hipótese de o agente concluir habitualmente contratos ou desempenhar habitualmente o papel principal que leva à conclusão dos con-

tenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de adquirir bens ou mercadorias ou obter informações para a empresa; (e) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de desenvolver, para a empresa, qualquer outra atividade; (f) manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de qualquer combinação das atividades mencionadas nas alíneas a) a e).

⁷⁴ Ver: Ministério das Relações Exteriores. Acordos assinados por ocasião da visita do ministro Aloysio Nunes a Singapura – 7 de maio de 2018. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/notas-a-imprensa/18801-acordos-assinados-por-ocasio-da-visita-do-ministro-de-estado-a-singapura-7-de-maio-de-2018#PROTOCOLO>>. Acesso em: 2 ago. de 2018.

⁷⁵ Ver: Ministério das Relações Exteriores. Assinatura da Convenção entre Brasil e Suíça para evitar a dupla tributação e a evasão e elisão fiscais – 3 de maio de 2018. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/notas-a-imprensa/18787-assinatura-da-convencao-entre-brasil-e-suica-para-evitar-a-dupla-tributacao-e-a-evasao-e-elisao-fiscais-3-de-maio-de-2018>>. Acesso em: 2 ago. 2018.

tratos que são rotineiramente concluídos; já em relação ao segundo ponto, buscou-se garantir que cada uma das exceções ali incluídas restringiam-se a atividades com características “auxiliares” ou “preparatórias”, preservando a ideia de que o reconhecimento de um EP tem a ver com a presença de uma atividade econômica no Estado da fonte. Por fim, e agora em relação ao terceiro ponto, o Projeto BEPS propôs uma *regra antifragmentação*, para certificar que cada uma das exceções incluídas no art. 5 (4) fiquem restritas a atividades que tenham, de fato, características *preparatórias* ou *auxiliares*.

Viu-se, ainda, que os tratados firmados pelo Brasil seguem, em geral, a Convenção Modelo da OCDE. Em alguns deles, no entanto, há algumas mudanças alinhadas com o disposto na Convenção Modelo da ONU, como por exemplo a adoção do limite de 6 (seis) meses para que um canteiro de construção, de instalação ou de montagem possa ser considerado um EP; e apenas no tratado assinado com a China há o reconhecimento do chamado *service PE*, no mesmo padrão previsto pela Convenção Modelo da ONU, o que de fato chama a atenção em termos de política tributária, mormente porque, como se viu no Capítulo 4, as causas em que se discutiu a existência de um EP lidavam substancialmente com a tributação na fonte das remessas decorrentes das prestações de serviços técnicos sem transferência de tecnologia.

Ao final, concordamos que o estudo de EP no Brasil é incipiente; não obstante, o tema assumirá um protagonismo com o passar dos anos, e a necessidade de o País se enquadrar às regras anteriormente vistas é cada vez mais urgente; até porque o País pleiteou e ambiciona fazer parte da OCDE. Dessa maneira, a política tributária do Brasil deverá levar em conta as recomendações realizadas na Ação 7 do Projeto BEPS OCDE/G20, que aprimorou o conceito de EP, e assim alargou o seu âmbito no intuito de combater comportamentos abusivos realizados pelos contribuintes com vistas a erodir as bases tributárias. Essa nova abordagem, para fins de arrecadação, é apropriada para os países importadores de capitais, como o Brasil. Nada mal para um País que tem levado tempo para sair da maior crise econômica de sua história.

Bibliografia

- BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *Florida Tax Review* n. 16, 2014.
- CALIENDO, Paulo. *Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional*. São Paulo: RT, 2005.
- CAVALCANTI, Flávia. *Contribuição ao estudo do estabelecimento permanente*. Tese de doutorado – USP. São Paulo, 2013.
- CUNNINGHAM, Kevin. The post-BEPS world of permanent establishment. *Tax Notes International* n. 5, v. 82, 2016.
- HALLERSTEIN, Walter. Jurisdiction to tax in the digital economy: permanent and other establishments. *Bulletin for International Taxation*, junho/julho 2014.

- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2004. v. II.
- OCDE. *Model tax convention on income and on capital: condensed version 2014*. OECD/G20 base erosion and profit shifting project: preventing the artificial avoidance of permanent establishment status. *Action 7: 2015 final report*. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#.WFELa7IrLIU#page1>.
- PwC Report. Implications of the new permanent establishment definition on retail and consumer multinationals. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gx/en/tax/publications/transfer-pricing/perspectives/assets/tp-16-implications.pdf>>.
- STORCK, Alfred; e ZEILER, Alexander. Beyond the OECD update 2014: changes to the concepts of permanent establishments in the light of the BEPS discussion. In: LANG, Michael (coord.). *The OECD-Model-Convention and its update 2014*. Viena: Linde, 2015.
- TOMAZELA, Ramon. Brazil's absence from the Multilateral BEPS Convention and the new amending protocol signed between Brazil and Argentina. *Kluwer International Tax Blog*. Disponível em: <http://kluwertaxblog.com/2017/09/05/brazils-absence-multilateral-beps-convention-new-amending-protocol-signed-brazil-argentina/#_ftnref1>.
- UTUMI, Ana Claudia. O não-residente na legislação do imposto de renda. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. v. 2.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.